

PROCESSO - A. I. N° 206900.0053/04-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SOLL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDOS - SOLL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2^aJJF n° 0210-02/06
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 17/04/2007

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0108-12/07

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO, NA ESCRITA FISCAL, DA SAÍDA DE MERCADORIAS RELATIVAS A OPERAÇÕES ISENTAS OU NÃO TRIBUTÁVEIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESÓRIA. MULTA. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO DECLARADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **c)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **d)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). **d.1)** LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. **d.2)** MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Incerteza quanto à existência ou não das omissões, pelo menos nos valores apurados. Impossibilidade técnica de depuração dos dados. Procedimento nulo quanto a esses fatos. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO. FALTA DE COMPROVANTE DO PAGAMENTO DO IMPOSTO NO ESTADO DE ORIGEM. Modificada a Decisão recorrida. Impossibilidade de cumprimento da obrigação. Infração não comprovada. Recurso de Ofício PARCIALMENTE PROVÍDO. Vencido o voto do relator com relação à infração 1. Decisão por maioria. Recurso Voluntário PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício, interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte Auto de Infração, lavrado em 31/3/05, com as seguintes imputações:

1. omissão de saídas de mercadorias isentas ou não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos Fiscais, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003) [descumprimento de obrigação acessória], sendo por isso aplicada multa no valor de R\$ 50,00;
2. falta de recolhimento de ICMS relativo a omissões de saídas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003), sendo lançado imposto no valor de R\$ 136.193,38, com multa de 70%;
3. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais, estando ditas

mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003), sendo lançado imposto no valor de R\$ 97.614,68, com multa de 70%;

4. falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, sobre o valor acrescido, relativamente a mercadorias adquiridas de terceiros sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003), sendo lançado imposto no valor de R\$ 58.598,09, com multa de 60%;
5. aquisição de mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003), sendo por isso aplicada multa de 60% sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação [descumprimento de obrigação acessória], no valor de R\$ 2.906,23;
6. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas ao regime de diferimento e desacompanhadas do comprovante de recolhimento do imposto, sendo glosado crédito no valor de R\$ 38.305,79, com multa de 60%;
7. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte não vinculado a operações subsequentes tributáveis pelo imposto, sendo glosado crédito no valor de R\$ 12.573,03, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa, declarando acatar o lançamento do item 7. Aduz que deixa de discutir o item 1, não porque concorde com a exigência ali estipulada, mas em razão da pequena representatividade econômica do débito.

Com relação aos itens 2 a 5, alega que não se aplica a presunção em que se baseia a fiscalização, pois os fiscais não observaram que os combustíveis estão sujeitos a variações de volume em razão da mudança de temperatura, de modo que o combustível estocado à noite, quando a temperatura é mais baixa, alcança um volume maior ao meio dia, quando a temperatura é mais alta. Assinala que, em face desse fenômeno, que implica a dilatação ou a contração do volume dos combustíveis, o Conselho Nacional do Petróleo (CNP) editou a Resolução nº 6/70, disciplinando a forma de sua medição. Chama a atenção para o fato de que o próprio CONSEF já tratou dessa matéria no julgamento do Auto de Infração nº 02782593/98, que resultou em Decisão favorável ao contribuinte, conforme Acórdão N° JJF 0101-01/02, tendo a Decisão da Junta sido acatada pela 2^a Câmara, no exame do Recurso de Ofício, que resultou no Acórdão CJF N° 0354-12/02, implicando a desconstituição de exigência idêntica à que está posta nos itens 2º a 5º do presente Auto de Infração.

Outra alegação apresentada é de que as compras de gasolina A e óleo diesel (de qualquer tipo) são efetuadas junto à Petrobrás, enquanto que as compras de álcool anidro e hidratado são efetuadas junto a usinas ou destilarias, porém toda estocagem e toda movimentação de combustíveis da sua empresa são feitas por intermédio do complexo de tancagem da Petrobrás Distribuidora S.A., que também se encarrega do controle quantitativo dos produtos, circunstância que confere segurança, dada a reconhecida lisura e elevado conceito daquela estatal. Argumenta que, do ponto de vista prático, é essencial a comprovação da metodologia empregada pela Petrobrás Distribuidora para movimentação do combustível de responsabilidade ou propriedade do estabelecimento do autuado, e para isso juntou aos autos o “Resumo da Movimentação por Cia.” do dia 21/2/03.

Prossegue reafirmando que as omissões de entradas acusadas pela fiscalização não ocorreram, e, para provar isso, diz que efetuou diversos ajustes nos levantamentos quantitativos das entradas e das saídas elaborados pelos autuantes, para correção, principalmente, na classificação dos produtos, com o objetivo de atingir a apuração correta do que seriam os valores das omissões, conforme dados dispostos nos instrumentos anexos, inserindo em seguida os valores calculados de ganhos decorrentes da expansão volumétrica dos combustíveis. Com relação aos referidos ajustes, alega que é preciso fazer algumas correções quanto à classificação das mercadorias, e que devem ser unificados os dados de óleo diesel B e óleo diesel B aditivado, porque sua empresa

não movimenta o segundo separado do primeiro. Alega que o óleo diesel aditivado é resultante da mistura realizada por sua própria empresa de diesel B (recebido da Petrobrás) com um aditivo, na proporção de 5.000 litros de diesel B por um litro de aditivo.

Fala, em seguida, dos ajustes que considera devam ser feitos em virtude da diferença de temperatura do óleo diesel B, do óleo diesel D, do álcool hidratado, da gasolina A e de álcool anidro.

Quanto ao crédito glosado no item 6, o autuado explica que as operações foram realizadas com a Cooperativa de Colonização Agropecuária e Industrial Pindorama Ltda., estabelecida em Coruripe, Alagoas, alegando que os negócios foram realizados em condições de absoluta regularidade, não havendo nenhum prejuízo para os fiscos envolvidos nas operações, pois o Estado de origem (Alagoas) recebeu os 12% a que tem direito, conforme cópia anexa dos lançamentos processados nos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração da empresa remetente, e o Estado da Bahia recebeu a diferença entre o crédito do imposto e o tributo calculado com a inclusão do valor agregado. Considera que os fiscais se equivocaram ao aplicarem as regras dos arts. 510 a 515 do RICMS, que cuidam das operações com petróleo, lubrificantes, combustíveis e produtos diversos das indústrias químicas derivados ou não de petróleo. A seu ver, o § 3º do art. 509, indicado pelos fiscais como tendo sido infringido, não diz respeito às operações da espécie, pois se referem ao diferimento nas saídas de sucatas, ferrovelho e outros produtos. Quanto ao art. 511, III, que foi revogado pela Alteração 57, mas se encontrava vigente à época das operações, diz que lhes dava suporte, pois a alínea “c” do inciso III se refere ao diferimento nas saídas da usina, destilaria e importador estabelecidos na Bahia. Considera que, com a juntada dos documentos fornecidos pela empresa remetente (docs. 15 e 16), fica demonstrada a inaplicabilidade jurídica e prática da exigência fiscal.

Pede a desconstituição dos lançamentos dos itens 2 a 6.

Os fiscais autuantes prestaram informação tecendo, inicialmente, considerações genéricas acerca das operações do autuado. Explicam que a logística operacional do autuado consiste em adquirir os produtos derivados de petróleo da Refinaria Landulfo Alves (RLAN), os quais são armazenados nos tanques da Petrobrás Distribuidora, e dali são distribuídos aos seus clientes através de carros-tanques em diversas cidades deste e de outros Estados. Para concretizar as suas operações, o autuado tem que adquirir álcool anidro de outros estabelecimentos, colocando-o à disposição da Petrobrás Distribuidora para fazer a mistura de seu principal produto, a Gasolina C. O álcool hidratado é distribuído pelo autuado diretamente aos seus clientes através de carros-tanques próprios ou contratados, podendo ainda também armazenar parte nos tanques da Petrobrás Distribuidora.

Com relação ao sistema de medição de combustíveis derivados de petróleo, os fiscais dizem que as medições são efetuadas à temperatura de 20°C, por força da padronização imposta pela legislação. Informam que, no processo de comercialização dos produtos do autuado, devem ser consideradas duas etapas: a primeira consiste na aquisição dos produtos da RLAN, e no seu armazenamento e mistura dos combustíveis na Petrobrás Distribuidora; a segunda consiste na distribuição dos combustíveis com destino aos seus clientes neste e outros Estados através de carros-tanques. No tocante à primeira etapa, todas as aquisições e armazenamentos de produtos derivados de petróleo efetuadas através da RLAN ou da Petrobrás Distribuidora são devidamente ajustados para a temperatura de 20°C, conforme determina a legislação específica, o que implica que todas as medições dos produtos, da fonte produtora (a RLAN) até os carregamentos em carros-tanques de propriedade do autuado, são efetuadas à temperatura de 20°C. Já no tocante à segunda etapa da logística de distribuição dos combustíveis, ocorrem efetivas variações de volumes quando estes combustíveis são postos em carros-tanques para serem levados aos postos de combustíveis, uma vez que, expostos à temperatura ambiente, verifica-se um ganho efetivo nos volumes. Frisam os fiscais que o ganho de volume em função da variação de temperatura em que os combustíveis são expostos somente ocorre na segunda etapa do seu processo de distribuição, ou seja, quando os produtos são postos nos carros-tanques ou nos tanques dos postos de combustíveis em que estes são armazenados, pois todas as variações ocorridas nas etapas anteriores são devidamente ajustadas e corrigidas para a temperatura de 20°C, na forma da

Resolução nº 6/70 do CNP. Repetem que os produtos derivados de petróleo que o autuado mantém armazenados no complexo de tancagem da Petrobrás Distribuidora têm as suas movimentações quantificadas à temperatura padrão de 20°C.

Aduzem os fiscais que poderia surgir uma dúvida quanto ao tratamento fiscal a ser dado ao álcool anidro utilizado na mistura da gasolina C, por não ser produto derivado de petróleo e por ser adquirido de terceiros.

Os fiscais chamam a atenção para a Nota Fiscal Nº 12430 da Cooperativa de Colonização Agropecuária e Industrial Pindorama Ltda., anexada à fl. 174, bem como para a fl. 24, relativamente à quantidade de entrada dos produtos, observando que a base de quantificação de todos os produtos movimentados pelo autuado, que foram objetos da presente ação fiscal, tem uma unidade uniforme de medição, podendo sua movimentação ser efetivamente medida e controlada. Dizem que a estocagem e movimentação dos produtos são efetuadas dentro do complexo de tancagem da Petrobrás Distribuidora, estando assim sujeitos às normas estabelecidas pela estatal. Ponderam que, sendo os produtos quantificados a uma base uniforme de 20°C, conforme determina a legislação, os resultados encontrados no levantamento fiscal são decorrentes de meras operações aritméticas consubstanciadas na tradicional fórmula de apuração da Conta Mercadorias, de amplo conhecimento no meio comercial e devidamente referenciado na teoria contábil.

Observam os fiscais que, neste Auto de Infração, as variações encontradas representam a movimentação dos produtos gasolina A e álcool anidro, utilizados na mistura da gasolina C, dentro da etapa do processo em que todos os combustíveis são controlados à temperatura de 20°C, sendo que os valores lançados estão consubstanciados na aquisição de 19.397.648 litros de gasolina A, adquiridos da RLAN, destinados à produção de gasolina C através da mistura com o álcool anidro nos percentuais determinados pelo CNP, dentro do processo de tancagem da Petrobrás Distribuidora. Aduzem que o autuado tinha efetivamente à sua disposição 25.320.268 litros de gasolina C, provenientes da mistura da gasolina A com álcool anidro, não podendo emitir Notas Fiscais de vendas no exercício no total de 25.719.340 litros, de modo que, se assim procedeu, provocou uma diferença de 247.204 litros em seus estoques.

Rebatendo os argumentos da defesa acerca da alegação de variações volumétricas dos combustíveis, os fiscais consideram ineficaz a pretensão da defesa de demonstrar a movimentação de combustíveis de um só dia, uma vez que somente através da movimentação global é que seria possível determinar os verdadeiros valores comercializados. Observam que o autuado recebe os combustíveis em quantidades perfeitamente determinadas pela Petrobrás Distribuidora, porém, ao vender os produtos, as notas fiscais não refletem a mesma precisão. Indagam os fiscais: Qual o objetivo de o autuado em emitir notas fiscais em valores divergentes dos das medições exatas? Será que as notas fiscais emitidas pelo autuado correspondem mesmo às quantidades nelas informadas? Pode o distribuidor de combustível vender produtos derivados de petróleo com a medição do volume diferente da temperatura adotada pela legislação? Qual a temperatura do dia do carregamento de cada veículo? Dizem que foi por causa dessas questões que levaram a cabo o levantamento na forma como se apresentam, haja vista que os produtos adquiridos da RLAN têm suas movimentações seguintes afetadas pelas misturas e avaliações determinadas através de atos normativos e impositivos a todas as empresas do ramo. Reiteram que somente ocorrem variações de volume decorrentes da temperatura ambiente quando o combustível está armazenado fora do processo de tancagem da Petrobrás Distribuidora.

Quanto ao fato de no Acórdão JJF Nº 0101-01/02 ter sido reconhecida a existência de variação de volume nas medições de combustíveis, os fiscais ponderam que certamente no processo em que ele foi proferido havia dados de controles existentes na situação de fato, mas isso não quer dizer que tal situação deva ser aplicada de forma generalizada a todas as situações.

Reconhecem os fiscais que o fenômeno da variação de volume em função da variação da temperatura sobre os produtos derivados de petróleo é fato real, devidamente comprovado pelas leis da Física, porém isso não tem importância no presente caso, pois as medições no pátio de

tancagem da Petrobrás Distribuidora são sempre efetuadas ou convertidas para a temperatura definida pelo órgão regulador, ou seja, 20°C. Consideram que a existência de quebra, perda, sinistro, ou mesmo ganhos e perdas devem ser objeto de ajustes documentados através da emissão de Notas Fiscais, pois somente assim é possível controlar os valores movimentados, necessários aos mais modernos padrões de gestão empresarial, e permitindo aos fiscos, em todas as suas esferas, “auferir” a real movimentação destes elementos.

Seguem-se comentários acerca das omissões de entradas de óleo diesel B e D, álcool hidratado, gasolina A e álcool anidro.

Quanto ao item 6, os fiscais observam que, nos termos do Protocolo ICMS 19/99, é vedada a utilização de créditos nas operações entre os Estados signatários do referido protocolo se não houver o correspondente documento de arrecadação do imposto. Aduzem que “o Estado da Bahia não sendo parte da relação processual das ações em que os fornecedores de álcool moveram junto ao Poder Judiciário do Estado de Alagoas, estas liminares, que cita o autuado em sua defesa, não podem interferir no ordenamento jurídico do Estado da Bahia para modificar os seus procedimentos na cobrança do imposto” [sic]. Citam decisões deste Conselho.

Concluem dizendo que, de concreto, nas razões de defesa, existem apenas as cópias das Notas Fiscais para retificação dos arquivos magnéticos, pois os outros argumentos resultam em um infrutífero esforço de manipular os dados autuados, com o argumento inverídico de um suposto ganho de volume em função da variação de temperatura nas movimentações de combustíveis derivados de petróleo, haja vista que “*as movimentações destes combustíveis ocorrem somente no ambiente da Petrobrás Distribuidora, e que esta, adota fielmente as normas estabelecidas pela Portaria 6/70 do CNP*” [sic], e “*O resultante disto é que todos os combustíveis armazenados e movimentados que foram objeto no presente AI, têm uma mesma base de quantificação ou seja, - Litros a 20°C*”. Consideram que a defesa tem a finalidade única e precípua de protelar o pagamento do tributo devido.

Refizeram os cálculos, apontando novos valores (fls. 423/505).

Dada ciência dos novos elementos ao sujeito passivo, este se manifestou rebateando os comentários feitos pelos autuantes (fls. 510/520). Com relação ao levantamento quantitativo de estoques (itens 2 a 5), destaca que os autuantes não têm conhecimento sobre o fenômeno da modificação do volume dos combustíveis em razão da temperatura ambiente. Repete, em síntese, os argumentos expendidos na defesa a respeito do referido fenômeno. Comentando a afirmação dos autuantes de que a empresa recebe combustíveis em quantidades perfeitamente identificadas mas emite Notas Fiscais dando saída a quantidades diferentes das medições, o autuado diz que, de fato, a empresa recebe uma quantidade de produtos da Petrobrás Distribuidora, descontada dessa quantidade a variação de temperatura, e vende uma quantidade maior. Explica que isso ocorre porque a Petrobrás Distribuidora faz a medição de uma quantidade entregue ao autuado e fatura outra quantidade, geralmente menor, em razão da adequação à temperatura de 20°C, e é por isso que resulta uma omissão de entradas, uma vez que o autuado fatura contra seus clientes a quantidade efetivamente recebida da Petrobrás Distribuidora. Observa que os autuantes não negam a existência da variação dos combustíveis, mas estão equivocados ou inseguros quanto ao momento em que ocorre tal variação. Rebate os comentários feitos pelos autuantes na informação prestada. Quanto ao item 6, o autuado reafirma o que disse na defesa. Reclama que os autuantes fizeram afirmação inverídica, ao dizerem que na defesa teriam sido citadas certas liminares concedidas pelo Poder Judiciário do Estado de Alagoas, haja vista que na defesa não foram citadas tais liminares e delas a empresa não tem conhecimento. Aduz que as decisões a que os fiscais se referem não se aplicam à situação de que cuida o item 6 deste Auto de Infração, pois dizem respeito à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de mercadoria adquirida com imposto pago por substituição tributária, e este não é o caso em exame. Renova os requerimentos feitos na defesa. Juntou documentos.

O processo foi remetido em diligência à Assessoria Técnica (ASTEC) do Conselho, a fim de que fossem revistos os cálculos, unificando os dados de óleo diesel B e óleo diesel B aditivado. Na

mesma diligênciа, foi determinado que, que no cálculo das diferenças, fossem levados em conta os índices de variação admitidos pelos órgãos competentes no âmbito federal ou agências reguladoras, e que, ao final, os resultados apurados fossem compatibilizados com a orientação da Portaria nº 445/98.

O auditor designado para efetuar a revisão apresentou dois resultados (fls. 551/555): um com a unificação pura e simples do levantamento de estoque de óleo diesel e de óleo diesel aditivado, e outro levando em conta as perdas admitidas pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC), relativamente a postos de revenda de combustíveis. Já com relação às distribuidoras de combustíveis, explica que, quando estas adquirem produtos sujeitos à expansão ou retração em razão de temperatura ambiente, a refinaria de petróleo e as usinas de álcool faturam os produtos a uma temperatura de 20°C, independentemente da real temperatura a que fisicamente o produto esteja sendo expedido. Observa que esse procedimento adotado pela Petróleo Brasileiro S.A. se encontra ratificado, nos autos, através de comunicação endereçada à fazenda estadual, assinada pelo técnico Paulo Roberto Lessa e Silva, coordenador de comercialização da RLAN. Dá um exemplo: se no momento do embarque do produto a temperatura é de 35°, o faturamento se realiza considerando a medição de 20°, de modo que, ao ser desembarcado o produto, como a temperatura dificilmente será igual à temperatura existente no momento do embarque, tendo em vista a localização da distribuidora na Região Nordeste, a distribuidora terá fisicamente uma quantidade maior de combustíveis em relação àquele que foi faturado. E explica: supondo-se que a refinaria ou usina vendam 10.000 litros de combustíveis a uma temperatura de 35°, temperatura esta em que o produto se encontra expandido, como o faturamento é feito a uma temperatura de 20°, a medição corresponde a 9.500 litros de combustível; se, ao ser desembarcado o produto a temperatura ambiente é de 30°, fisicamente a distribuidora receberá 9.800 litros, apesar de na Nota Fiscal constar 9.500 litros. Comenta que, em virtude disso, haveria uma omissão de entradas. Por essa razão, explica que adotou um número limitador estabelecido pela Portaria DNC nº 26/92, de 0,6%. Aduz que o cerne da questão será admitir-se ou não uma interpretação extensiva da referida portaria, tendo em vista que, de acordo com a clareza do seu texto, o percentual de 0,6% é aplicável para os postos revendedores, não incluindo as distribuidoras de combustíveis. Indaga se poderia ser dado às distribuidoras o mesmo tratamento. Comenta que a temperatura representa a maior fonte de incerteza no processo de medição, em virtude da distribuição não uniforme da temperatura na massa líquida, podendo a medição diferir bastante em função da temperatura média real do produto armazenado. Diz que o volume do petróleo e dos seus derivados no interior dos tanques sofre forte influência da temperatura, sendo a faixa de variação do coeficiente de dilatação térmica de 0,06% a 0,30% por grau Celsius, o que significa que uma variação de 10°C na temperatura pode provocar variações de até 3% no volume ocupado pelo produto no interior do tanque. Aduz que, para contornar esse problema, o Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, através da Portaria nº 27/59, adotou a temperatura de referência de 20°C, para medição do petróleo e seus derivados líquidos, e o Conselho Nacional do Petróleo (CNP) adotou critério idêntico, para corrigir o volume à temperatura ambiente para a temperatura de referência a 20°C, mediante a Resolução nº 6/70, que aprovou para uso em todo o território nacional, na comercialização dos derivados do petróleo, a Tabela nº 2, para correção de volume para 20°C, tabela essa que foi elaborada pela Petrobrás, após estudos em colaboração com o Instituto Nacional de Pesos e Medidas (INPM). Informa que, para se obter o fator de correção de volume, é necessário coletar uma amostra representativa do produto armazenado no tanque e efetuar o ensaio de determinação da densidade, registrando a temperatura na qual foi medida a densidade e, com essas duas informações, recorre-se à Tabela nº 1 do CNP, para se determinar a densidade da amostra a 20°C. Com a densidade da amostra referida a 20°C e a temperatura média do produto no interior do tanque, utiliza-se a Tabela nº 2. O auditor conclui informando que, por não dispor dos dados referentes a densidade, temperatura e umidade relativa do ar, é impossível aplicar os fatores de correção, mas, em que pese essa deficiência técnica, apresenta tabela contendo os percentuais de variações nas quantidades apuradas pelo fiscal autuante. Considera que, de acordo com o entendimento manifestado pela 2ª Câmara no Acórdão CJF 0354-12/02, não há diferença a ser cobrada, pois os números encontrados

como omissão de entradas estão abaixo dos índices admitidos como razoáveis pela legislação que regula a comercialização de combustíveis, para todos os produtos que foram objeto do levantamento de estoque, exceto para o álcool hidratado, cujo índice de perda encontrado se situa em patamar superior ao legalmente admitido (5,5%), porém entende que o mesmo raciocínio deveria ser empregado para todos os produtos selecionados para o levantamento, inclusive aqueles que não indicaram qualquer omissão, a exemplo da gasolina C, do álcool anidro e da gasolina aditivada, que deveriam apresentar algum grau de distorção para mais ou para menos. Juntou ao Parecer cópia da Resolução CNP nº 6/70, da Portaria conjunta ANP/INMETRO nº 1/00, da Portaria DNC nº 26/92. Aduz que não conseguiu localizar a Portaria MTIC nº 27/59.

O contribuinte, em face do Parecer da ASTEC, manifestou-se observando que as perdas de 0,6% previstas no art. 5º, “f”, da Portaria nº 26/92 do DNC se aplicam é aos postos de revenda, e tais perdas não levam em conta a variação de temperatura. A variação volumétrica decorrente da diferença entre a temperatura ambiente e a temperatura de 20°C é registrada nas operações realizadas entre as distribuidoras e a Petrobrás Distribuidora S.A., nos termos da Resolução CNP nº 6/70. A omissão de entradas de 233.350 litros de álcool hidratado a que se refere o Parecerista corresponde à quantidade inicialmente apresentada na ação fiscal pelos autuantes, mas posteriormente aquela quantidade foi retificada pelos mesmos autuantes para omissão de saídas de 34.273 litros, conforme consta no relatório à fl. 425.

Na sessão de julgamento, foi solicitada juntada de procuração e de tabelas de conversão de densidade.

O julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

“Os lançamentos consubstanciados nos itens 1 a 5 deste Auto de Infração foram feitos com base no resultado de levantamentos quantitativos de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003).

O sujeito passivo alegou na defesa que os combustíveis sofrem variações de volume em razão das mudanças de temperatura. Justificou a necessidade de ajustes quanto à classificação das mercadorias e à unificação dos dados de óleo diesel B e óleo diesel B aditivado, tendo em vista que a empresa não movimenta o segundo separado do primeiro. Alega que o óleo diesel aditivado é resultante da mistura realizada por sua própria empresa de diesel B (recebido da Petrobrás) com um aditivo, na proporção de 5.000 litros de diesel B por um litro de aditivo.

Em atenção às ponderações da defesa, esta Junta determinou a realização de diligência pela Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, a fim de que fossem revistos os cálculos, unificando os dados de óleo diesel B e óleo diesel B aditivado. Na mesma diligência, foi determinado que, que no cálculo das diferenças, fossem levados em conta os índices de variação admitidos pelos órgãos competentes no âmbito federal ou agências reguladoras, e que, ao final, os resultados apurados fossem compatibilizados com a orientação da Portaria nº 445/98.

O auditor designado para efetuar a revisão apresentou dois resultados (fls. 551/555): um com a unificação pura e simples do levantamento de estoque de óleo diesel e de óleo diesel aditivado, e outro levando em conta as perdas admitidas pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC), relativamente a postos de revenda de combustíveis. Explica que adotou o percentual de perda de 0,6% estabelecido pela Portaria DNC nº 26/92, porém manifesta sua dúvida quanto à adoção de tal percentual, observando que, de acordo com a referida portaria, a perda de 0,6% aplica-se é para os postos revendedores (postos de combustíveis), não constando na portaria que o mesmo tratamento seja dado no caso de distribuidoras de combustíveis. Indaga se poderia ser dado às distribuidoras o mesmo tratamento. Ao final do seu Parecer, o fiscal diligente diz que, por não dispor dos dados referentes a densidade, temperatura e umidade relativa do ar, é impossível aplicar os fatores de correção, mas, em que pesce essa deficiência técnica, apresenta tabela contendo os percentuais de variações nas quantidades apuradas pelo fiscal autuante. Considera que, de acordo com o entendimento manifestado pela 2ª Câmara no

Acórdão CJF 0354-12/02, não há diferença a ser cobrada, pois os números encontrados como omissão de entradas estão abaixo dos índices admitidos como razoáveis pela legislação que regula a comercialização de combustíveis, para todos os produtos que foram objeto do levantamento de estoque, exceto para o álcool hidratado, cujo índice de perda encontrado se situa em patamar superior ao legalmente admitido (5,5%), porém entende que o mesmo raciocínio deveria ser empregado para todos os produtos selecionados para o levantamento, inclusive aqueles que não indicaram qualquer omissão, a exemplo da gasolina C, do álcool anidro e da gasolina aditivada, que deveriam apresentar algum grau de distorção para mais ou para menos.

Quanto à dúvida suscitada pelo fiscal diligente no que concerne ao índice de perda de 0,6% previsto pela Portaria DNC nº 26/92, é evidente que tal critério é inaplicável neste caso. Aquela portaria tem por objeto precípua regular o controle da movimentação de combustíveis nos postos de venda a varejo, por ela denominados de Postos Revendedores (PR), visando proteger o consumidor contra a adulteração dos combustíveis, detectar e controlar vazamentos que possam ocasionar danos ao meio ambiente e às pessoas, propiciar meios de fiscalização da arrecadação de tributos e coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis, sendo nesse sentido instituído o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

No caso presente, não se trata de Posto Revendedor (PR), mas sim de distribuidora, que não está evidentemente sujeita à escrituração do LMC.

O Conselho Nacional do Petróleo (CNP) editou a Resolução nº 6/70, contendo tabelas de coeficientes para correção da densidade e do volume dos derivados de petróleo nas vendas realizadas a temperatura superior a 20°C. O objetivo da adoção de tais coeficientes, conforme consta nas considerações que encabeçam a norma, é “impedir que o consumidor de tais produtos pagasse mais que o devido”. Prevê a referida portaria:

“Art. 1º. Ficam aprovadas, para uso na comercialização dos derivados do petróleo, as tabelas anexas de correção, para 20°C, da densidade e do volume daqueles produtos.”

Na informação fiscal, embora questionem a razão pela qual o autuado recebe os combustíveis em quantidades perfeitamente determinadas pela Petrobrás Distribuidora, porém, ao vender os produtos, não faz constar nas Notas Fiscais as quantidades com a mesma precisão (fl. 413), os autuantes reconhecem que no processo de comercialização dos produtos do autuado devem ser consideradas duas etapas: a primeira consiste na aquisição dos produtos da RLAN, e no seu armazenamento e mistura dos combustíveis na Petrobrás Distribuidora; a segunda consiste na distribuição dos combustíveis com destino aos seus clientes neste e outros Estados através de carros-tanques. No tocante à primeira etapa, os fiscais asseguram que todas as aquisições e armazenamentos de produtos derivados de petróleo efetuadas através da RLAN ou da Petrobrás Distribuidora são devidamente ajustados para a temperatura de 20°C, conforme determina a legislação específica, o que implica que todas as medições dos produtos, da fonte produtora (a RLAN) até os carregamentos em carros-tanques de propriedade do autuado, são efetuadas à temperatura de 20°C. Já no tocante à segunda etapa, dizem os fiscais, ocorrem efetivas variações de volumes quando estes combustíveis são postos em carros-tanques para serem levados aos postos de combustíveis, uma vez que, expostos à temperatura ambiente, verifica-se um ganho efetivo nos volumes. Mais adiante, frisam os fiscais que o ganho de volume em função da variação de temperatura em que os combustíveis são expostos somente ocorre na segunda etapa do seu processo de distribuição, ou seja, quando os produtos são postos nos carros-tanques ou nos tanques dos postos de combustíveis em que estes são armazenados, pois todas as variações ocorridas nas etapas anteriores são devidamente ajustadas e corrigidas para a temperatura de 20°C, na forma da Resolução nº 6/70 do CNP (fl. 411).

Ou seja, a própria fiscalização admite que o autuado adquire os combustíveis rigorosamente medidos de acordo com os critérios fixados pelo CNP, corrigidas em função da temperatu-

padrão de 20°C, porém, ao revendê-los, não faz as devidas correções, daí haver um “ganho de volume em função da variação de temperatura em que os combustíveis são expostos” (fl. 411).

O fiscal designado pela ASTEC para analisar as questões levantadas pela defesa também informa que as distribuidoras de combustíveis, quando adquirem produtos sujeitos à expansão ou retração em razão de temperatura ambiente, a refinaria de petróleo e as usinas de álcool faturam os produtos a uma temperatura de 20°C, independentemente da real temperatura a que fisicamente o produto esteja sendo expedido. Observa que esse procedimento adotado pela Petróleo Brasileiro S.A. se encontra ratificado, nos autos, através de comunicação endereçada à fazenda estadual, assinada pelo técnico Paulo Roberto Lessa e Silva, coordenador de comercialização da RLAN. Dá um exemplo: se no momento do embarque do produto a temperatura é de 35°, o faturamento se realiza considerando a medição de 20°, de modo que, ao ser desembarcado o produto, como a temperatura dificilmente será igual à temperatura existente no momento do embarque, tendo em vista a localização da distribuidora na Região Nordeste, a distribuidora terá fisicamente uma quantidade maior de combustíveis em relação àquele que foi faturado. E explica: supondo-se que a refinaria ou usina vendam 10.000 litros de combustíveis a uma temperatura de 35°, temperatura esta em que o produto se encontra expandido, como o faturamento é feito a uma temperatura de 20°, a medição corresponde a 9.500 litros de combustível; se, ao ser desembarcado o produto a temperatura ambiente é de 30°, fisicamente a distribuidora receberá 9.800 litros, apesar de na Nota Fiscal constar 9.500 litros.

Por esses elementos, concluo que a omissão de entradas é apenas aparente. A empresa vende quantidades de combustíveis a mais do que comprou, não porque omitiu entradas, mas porque, embora tenha registrado as compras com as quantidades devidamente corrigidas de acordo com os critérios fixados pelo CNP, em função da temperatura-padrão de 20°C, não procedeu da mesma forma ao dar saída das mercadorias, daí haver, como dizem os autuantes, um “ganho de volume em função da variação de temperatura em que os combustíveis são expostos” (informação fiscal - fl. 411).

O fiscal diligente anexou declaração prestada pelo Serviço de Atendimento ao Cliente da RLAN (fl. 557), assinada pelo coordenador de comercialização, Paulo Roberto Lessa e Silva, segundo a qual a venda de óleo diesel da Petrobrás para as distribuidoras é realizada através da medição de volume, sendo que, para evitar influência da variação de temperatura no volume transferido, a legislação prevê a correção do volume para a temperatura de 20°C, porém no caso da revenda de combustível da distribuidora para os postos não há previsão da correção em função da temperatura.

Analizando os documentos acostados aos autos, noto que as quantidades faturadas pela Petrobrás são sempre números “quebrados” (26.623 litros, 24.949 litros, 21.603 litros, 20.830 litros, etc. – fls. 196 e ss.), ao passo que nas Notas Fiscais de revenda da distribuidora as quantidades são sempre em números “redondos” (10.000 litros, 5.000 litros, 15.000 litros – fls. 301 e ss.). Isso deixa patente que a Petrobrás, quando vende os produtos à distribuidora, faz a correção das quantidades de acordo com os critérios fixados pelo CNP, em função da temperatura-padrão de 20°C, razão pela qual os números são quebrados, porém a distribuidora, ao revender os produtos, não procedeu da mesma forma, fato que explica a razão de no levantamento fiscal ter sido apurado que a empresa vendeu quantidades de combustíveis a mais do que as que foram adquiridas, dando a impressão de que teria havido omissão de entradas. Não houve, contudo, omissões de entradas – pelo menos não nas quantidades apuradas nestes autos. O que houve foi o que os fiscais chamam de “ganho de volume em função da variação de temperatura em que os combustíveis são expostos” (informação fiscal - fl. 411).

Na informação fiscal, os autuantes disseram que os resultados encontrados no levantamento fiscal são decorrentes de meras operações aritméticas consubstanciadas na tradicional fórmula de apuração da Conta Mercadorias, de amplo conhecimento no meio comercial e devidamente referenciado na teoria contábil. Ocorre que, neste caso, por razões de ordem

técnica, os cálculos não poderiam ser feitos por meio de meras operações aritméticas de soma e subtração. Combustíveis, como outros produtos químicos correlatos, sofrem variações volumétricas conforme a pressão atmosférica, a temperatura, a umidade relativa do ar e outros fatores físicos. Existem tabelas de conversão para se chegar às medições precisas. O cidadão comum, ao abastecer o seu veículo à noite, quando a temperatura é naturalmente mais baixa, leva no tanque do seu automóvel maior quantidade de combustível do que levaria se o fizesse ao meio-dia, por exemplo. As moléculas dos combustíveis se expandem e se contraem com a temperatura.

No Acórdão JJF 0101-01/2, do qual fui relator, decidi que eram insubsistentes os lançamentos feitos no Auto de Infração 02782593/98, porque, naquele caso, havia elementos que determinaram tal conclusão. A Decisão surracitada foi mantida pela 2ª Câmara, pelo Acórdão CJF 0354-12/02.

Contudo, no caso presente, o fiscal que cumpriu a diligência chegou à conclusão de que seria impossível efetuar os cálculos por não dispor dos dados referentes à densidade, temperatura e umidade relativa do ar existentes à época dos fatos.

Isso significa que não se tem certeza quanto à existência ou não de falta de pagamento do imposto. Essa incerteza implica nulidade do procedimento no tocante ao levantamento quantitativo do estoque do exercício de 2003. Embora a multa do item 1º tenha sido paga, conforme alega a defesa, o autuado deixou claro que não concorda com a exigência ali estipulado, tendo deixado de discutir o fato apenas em razão da pequena representatividade econômica do débito. Porém seria uma incoerência injustificável que os itens 2º a 5º fossem anulados mas se mantivesse o item 1º. São nulos, portanto, os lançamentos dos itens 1º a 5º.

A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação da ação fiscal. É evidente que se o contribuinte, antes do início de novo procedimento, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Com relação ao item 6, que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições interestaduais de mercadoria sujeita ao regime de diferimento, desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, a glosa do crédito tem por respaldo na legislação – RICMS, art. 511, III, “c”, subitem 5.2 (redação vigente à época – esse inciso foi revogado pelo Decreto nº 9.152/04), combinado com o § 3º da cláusula 3ª do Protocolo ICMS 19/99. Os fiscais, contudo, se equivocaram ao indicar o enquadramento do fato, no Auto de Infração, como recaindo no art. 509, § 3º, do RICMS, haja vista que esse dispositivo se refere a sucatas e produtos similares.

Esta Junta julgou indevida a glosa do crédito numa situação aparentemente parecida com esta, ao apreciar o Auto de Infração nº 298743.0005/04-4. Ocorre que, naquele caso, a operação não ocorreu com diferimento do imposto em virtude de liminar concedida em Mandado de Segurança impetrado pelo remetente da mercadoria. Como no presente caso não houve essa circunstância, haja vista o que declarou a defesa na fl. 519, a operação deveria ter ocorrido com diferimento do imposto, como prevê o Protocolo ICMS 19/99. Logo, havendo diferimento, o imposto não é pago, e consequentemente o crédito só pode ser utilizado pelo destinatário depois que o imposto for recolhido. O aludido protocolo foi incorporado à legislação interna baiana – art. 511 do RICMS.

Mantenho o lançamento do item 6.

O débito do item 7 foi expressamente reconhecido pela defesa.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”.

Recorre de ofício da Decisão.

O recorrente interpôs Recurso Voluntário para contestar a Decisão que julgou procedente o item 6 da autuação. Ressalta que o julgador ao fundamentar o seu voto assim se manifestou: “Esta junta julgou indevida a glosa do crédito numa situação aparentemente parecida com esta, ao

apreciar o Auto de Infração nº 298743.0005/04-4. Ocorre que, naquele caso, a operação não ocorreu com diferimento do imposto em virtude de liminar concedida em Mandado de Segurança impetrado pelo remetente da mercadoria. Como no presente caso não houve essa circunstância, haja vista o que declarou a defesa na fl. 519, a operação deveria ter ocorrido com o diferimento do imposto, como prevê o Protocolo ICMS Nº 19/99. Logo, havendo diferimento, o imposto não é pago, e consequentemente o crédito só pode ser utilizado pelo destinatário depois que o imposto for recolhido. O aludido protocolo foi incorporado à legislação interna baiana – art. 511 do RICMS. Mantendo o lançamento do item 6.” Depois do julgamento, prossegue o recorrente, manteve contato com a remetente da mercadoria objeto da infração, indagando quais as razões pelas quais ela não havia processado o recolhimento do imposto reclamado pelos autuantes. Em resposta a empresa informou: 1 – que deixou de realizar o recolhimento do imposto porque estava amparada por uma Decisão judicial que impedia tal recolhimento, conforme consta no Processo nº 4.547/02, cópia anexa; 2 - que nas quinze notas emitidas nas operações realizadas com o autuado fez constar o citado Processo nº 4.547/02, como de fato pode ser comprovado pelas cópias de notas fiscais anexas, doc. 03 a 17, aqui capeadas pelo demonstrativo elaborado pelos autuantes para relação das quinze notas, doc. 02, demonstrativo que já tem copia no PAF, às fls. 114/115. Portanto, acrescenta o recorrente, os condicionantes destacados pelo ilustre Relator de Primeira Instância para desconstituição da infração 06 estão agora satisfeitos, pois, há de fato, uma Decisão do Poder Judiciário que assegura regularidade ao procedimento pelo não recolhimento do imposto pela remetente das mercadorias; além disso, as regras do Protocolo 19/99 também foram examinadas na Decisão do Processo nº 4.547/02; esclarece ainda, que o álcool hidratado é vendido com a incidência integral do imposto calculado com base na alíquota de 27%, conforme pode ser constatado pela juntada de dez notas fiscais de saídas emitidas no mesmo ano de 2003.

A PGE/PROFIS opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, argumentando que:

1. inicialmente, poderia ser invocado o argumento de que nem o recorrente nem o Estado da Bahia figuraram como parte na Ação Ordinária ajuizada pela remetente das mercadorias no Estado de Alagoas.
2. não se nos afigura lícito, nem jurídico, admitir, *in casu*, que pudesse o Estado da Bahia estar obrigado ao provimento jurisdicional antecipatório deferido pelo Juízo de Direito da comarca de Coruripe/AI;
3. ademais, ainda que por absurdo pudesse ser hipoteticamente considerada a hipótese de subordinação do Estado da Bahia aos efeitos da Decisão liminar acima referida, razão jurídica não haveria para que o recorrente pudesse valer-se do crédito tributário glosado;
4. em verdade, conforme restou consignado na autuação, houve a utilização indevida do crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias sujeitas ao regime de diferimento, uma vez que indemonstrado o recolhimento do imposto; em outra palavras, inexistindo nos autos prova do efetivo recolhimento do imposto, não se pode cogitar da legalidade dos créditos lançados na escrita fiscal do recorrente;
5. ao encontro do quanto expendido, sobressai que o remetente do álcool hidratado era beneficiário de uma norma individual e concreta que assegurava saídas interestaduais da mercadoria acima referida sem pagamento de imposto no estado de origem, sendo esta, pois, a razão pela qual não poderia haver, conforme validamente consignado na autuação, comprovação de recolhimento do imposto.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso de Ofício)

Fundamentou-se o voto do relator de primeira instância no fato de que, diferentemente do julgamento do Auto de Infração nº 298743.0005/04-4, situação semelhante à presente, a JJF julgou indevida a glosa do crédito porque a operação não ocorreu com diferimento do imposto em virtude de liminar concedida em Mandado de Segurança impetrado pelo remetente da mercadoria. O recorrente anexou ao processo documentação que demonstra estar a operação

também acobertada por Mandado de Segurança, bem como cópias das notas fiscais emitidas, e relativas à venda das mercadorias objeto da autuação, em que consta o numero do processo referente à Ação Ordinária com Pedido de Antecipação de Tutela.

Essa comprovação remete o processo a situações semelhantes em que diversos autos foram julgados improcedentes por este Conselho, segundo o entendimento de que a falta de recolhimento do tributo pelo fornecedor deveu-se à Decisão judicial. Ficam, assim, superados os argumentos que fundamentaram a Decisão do julgador *a quo*.

Quanto ao Recurso de Ofício, a Decisão de Primeira Instância baseou-se em extensa e bem elaborada diligência realizada pela ASTEC. O julgador, com o aprofundamento que lhe é peculiar, examinou todas as análises apresentadas pelo diligente, concluindo o seu voto com relação aos itens 01 a 05:

“...Isto significa que não se tem certeza quanto à existência ou não da falta de pagamento do imposto. Essa incerteza implica nulidade do procedimento no tocante a levantamento quantitativo do estoque do exercício de 2003. Embora a multa do item 01 tenha sido paga, conforme alega a defesa, o autuado deixou claro que não concorda com a exigência estipulada, tendo deixado de discutir o fato apenas em razão da pequena representatividade econômica do débito. Porém, seria uma incoerência injustificável que os itens 02 a 05 fossem anulados, mas se mantivesse o item 01. São nulos, portanto, os lançamentos dos itens 01 a 05.”

Em face do exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar improcedente o item 06 da autuação.

Quanto ao Recurso de Ofício, dou PROVIMENTO PARCIAL, julgando nulos os itens 02 a 05, e procedente o item 01, pois, discordando do julgador *a quo*, entendo que o pagamento referente a essa infração importa em confissão do débito por parte do autuado.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso de Ofício e complementar quanto ao Recurso Voluntário)

Acrecento aos fundamentos externados pelo sr. relator, quanto à improcedência do item 6 do Auto de Infração - integrante do Recurso Voluntário - o voto proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão nº 0013-12/04 (processo nº 269200.0004/03-1), que ao tratar de idêntica questão tem total pertinência com o caso em exame. Transcrevo as disposições contidas no Acórdão mencionado, que refletem o entendimento majoritário desta 2ª CJF:

“... a matéria posta em debate neste processo envolve uma hipótese de substituição tributária de operações que já ocorreram, ou seja, com fato gerador consumado, que a legislação comumente denomina de “diferimento” do tributo, de maneira que, neste caso específico, o substituto tem a obrigação de repassar o imposto ao Estado de origem da mercadoria, descontando do preço recebido o valor do gravame fiscal. Ingressou o substituído com medida judicial em que postulou que a mercadoria não deveria sofrer a antecipação, de forma que as operações retornaram ao regime normal de apuração. As notas fiscais foram emitidas com destaque do ICMS e o substituto foi cientificado pela autoridade judiciária de que não deveria fazer a retenção do imposto. Coloca-se, então a seguinte questão: caberia ao contribuinte descumprir a ordem judicial emanada de autoridade judicial de outro Estado ?

Neste caso específico o credor do imposto, objeto de glosa do crédito fiscal é o Estado de Alagoas, signatário com a Bahia e demais unidades federativas de acordo para adoção do regime de diferimento ou suspensão do ICMS nas operações com álcool etílico hidratado combustível, normas estas inseridas no Protocolo ICMS nº 19/99. As disposições do referido Protocolo, que regem a questão objeto deste processo, foram recepcionadas na legislação dos Estados signatários, entre os quais estão incluídos a Bahia e Alagoas, que pelo princípio da territorialidade só podem dar dimensão extraterritorial às suas normas tributárias internas por via de Convênios e Protocolos, celebrados nos termos do art. 102 do Código Tributário Nacional, aplicando-se em relação ao ICMS também as disposições do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96. As normas de Convênios e Protocolos, entretanto, não inovam no

sistema, apenas estendem a aplicação de normas já existentes nos ordenamentos dos entes signatários, cujas obrigações tributárias, dirigidas aos contribuintes, emanam de disposições das respectivas legislações internas.

Dessa forma, o recorrente é contribuinte nas duas unidades Federativas, ou seja, Alagoas e Bahia, devendo, portanto, se submeter a duas ordens jurídicas. O que vai definir a competência jurisdicional e fiscal é a titularidade do crédito tributário, ou seja, o sujeito ativo na relação de direito material. No caso em exame, o crédito tributário objeto da lide, envolve tributo devido ao Estado de Alagoas, que, todavia, não foi recolhido pelo recorrente em virtude dos remetentes do produto terem ingressado na Justiça daquele Estado, obtendo medida judicial que suspendeu os efeitos do Protocolo transferindo as operações para o regime de tributação normal. Não há como afastar do recorrente a sua condição de contribuinte do Estado credor, e, portanto, submetido às regras daquela unidade da Federação, inclusive pelo fato de ter inscrição no cadastro do ICMS de Alagoas, conforme exige o próprio Protocolo, em sua Cláusula Terceira, com fundamento, também, nas disposições da cláusula sétima do Convênio ICMS nº 81/93, que dispõe sobre normas gerais a serem aplicadas nos regimes de substituição tributária. Aliás, esse Convênio estabelece, em sua Cláusula oitava, que os contribuintes observarão as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Não vejo, assim, como afastar o recorrente da sua condição de sujeito passivo e, portanto, também sujeito à jurisdição daquela unidade em matéria de ICMS, desde que a questão envolva tributo devido à Fazenda Pública alagoana.

Não poderia a lide ser objeto de ações concomitantes, perante juízes da Bahia e de Alagoas, situação vedada na legislação processual. Nem mesmo à autuada caberia integrar a relação processual como parte, assistente litisconsorcial ou outra figura equivalente, já que a mesma não tinha interesse jurídico a defender em juízo. Sua obrigação limita-se a arrecadar e repassar o imposto ao sujeito ativo, abatendo o valor devido a título de ICMS, do preço pago pela mercadoria, que inclusive deveria vir descontado na nota fiscal, na hipótese de inexistência do comando judicial.

Logo, a competência, a meu ver, é do Poder Judiciário do Estado de Alagoas, credor do imposto, não havendo dúvida que neste caso é a justiça estadual que deve conhecer originalmente das lides que envolvam tributos de competência dos Estados. Define-se a competência em função do domicílio do requerido (réu), conforme estabelece a lei processual. Se a situação envolvesse tributo em que o Estado da Bahia fosse o credor, aí sim, caberia este integrar a relação processual. Mas neste caso, a situação é exatamente o inverso.

Peço vênia para discordar do relator da 1ª instância e da douta Procuradoria Fiscal, pois a tese apontada na Decisão recorrida e no Parecer da PGE/PROFIS de que o recorrente é sujeito estranho à relação processual em que litigam os remetentes do produto e o Estado de Alagoas não deve prosperar. O substituto, nesta hipótese, não figura como requerente da medida judicial, nem como requerido (autoridade coatora); mas é um terceiro que, pelas circunstâncias inerentes à natureza da questão, deveria realizar determinada conduta em cumprimento à determinação da legislação, mas que por imposição da ordem judicial foi proibido de assim agir. O jurista Marco Aurélio Greco, em seu livro, *SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ANTECIPAÇÃO DO FATO GERADOR – 2ª EDIÇÃO – MALHEIROS EDITORES, SÃO PAULO-SP, PAG. 176*, menciona situação estruturalmente semelhante a esta, ocorrida no passado, quando os Bancos onde se encontravam depositados os Cruzados Novos bloqueados viram-se compelidos a cumprir medidas liminares expedidas em mandados de segurança impetrados pelos titulares contra autoridade competente do Banco Central. Cumpriram as ordens, às vezes até mesmo sob a ameaça de prisão de seus agentes. O fato de as instituições bancárias não serem partes na relação processual não lhes autorizava a descumprir o mandamento judicial, já que as mesmas tinham em depósito os valores que envolviam o objeto da decisão judicial.

Da mesma forma, o substituto tributário, apesar de não estar no pólo ativo ou passivo da relação processual é o sujeito obrigado na relação de direito material, pois a legislação lhe transferiu a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária. Ao efetuar o pagamento pela aquisição da mercadoria, deveria ele reter o imposto e repassar ao Estado credor. A Decisão judicial suspende exatamente essa obrigação instrumental e a transfere para o substituído. Não lhe caberia no caso contestar a legalidade da decisão, somente cumpri-la, já que a ordem emanou de autoridade judiciária do Estado credor do tributo, onde, o contribuinte é inscrito como sujeito passivo por substituição.

Suspendeu-se, em verdade, a aplicabilidade de todo o mecanismo da substituição tributária, pois a Decisão judicial é norma individual. Integra, portanto, o ordenamento jurídico. Incidiu a norma judicial que determinava a não-cobrança. O substituto estava proibido de agir, de cobrar, de reter o imposto e proibido de operacionalizar a sistemática de substituição. Afastou-se o regime específico e voltou-se ao regime normal. No momento em que devia incidir a norma autorizando a arrecadação por substituição, incidiu a norma individual proibindo o seu exercício.

Cabe ainda observar que o regime de antecipação/substituição é um regime excepcional que escapa ao perfil que corresponde à regra geral, consistente na cobrança do ICMS por período de apuração. Nesse regime retira-se o substituído do regime de Apuração, passando a ficar submetido ao recolhimento antecipado. Por sua vez, o substituto está investido de um poder consistente em exigir do substituído a antecipação porque tem o dever legal de responder pelo seu recolhimento ao Fisco. A Decisão judicial que liberar o substituto da sua responsabilidade inibirá o exercício do respectivo poder instrumental de arrecadação.

E acrescente-se: nesta situação descabe dizer que o substituto teria, de algum modo, causado prejuízo ao Fisco da Bahia ou de Alagoas, pois não tomou qualquer iniciativa, limitando-se a cumprir a ordem judicial. Não cometeu infração e por isso não pode ser penalizado. A responsabilidade tributária de que estava investido o substituto cessou no instante em que houve Decisão judicial determinado que se comportasse de modo diferente. A responsabilidade pelos efeitos do processo judicial é de quem lhe deu causa, e não de terceiro que apenas deu cumprimento à ordem judicial. Afastada a aplicação da norma que excepciona, restaura-se a aplicação da norma geral que já existia (apuração e pagamento do imposto pelo regime normal).

Não há criação de norma pelo Judiciário; apenas é afastada a norma especial. Portanto, subsiste a dívida do substituído, dele exigível. Caberá ao Estado credor do tributo, no caso Alagoas, desenvolver as atividades de fiscalização para certificar se a obrigação tributária de seus contribuintes foi efetivamente cumprida.

Já o destinatário das mercadorias, que neste processo figura como recorrente, não cometeu qualquer ato ilícito. Limitou-se, volto a enfatizar, a cumprir ordem judicial originária de jurisdição onde o mesmo é inscrito. As operações, em função disso, ingressaram no regime de tributação normal até o momento da aquisição. E dessa forma aplicam-se as regras do regime normal, de acordo com o estabelecido no art. 91 do RICMS/97, que ao tratar do direito do crédito fiscal, prescreve que a compensação do imposto é reconhecida ao estabelecimento que tenha recebido mercadorias, ou para o qual tenham sido prestados os serviços, condicionado o direito apenas ao fato das mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por eles tomados terem sido acompanhados de documento fiscal idôneo, emitido por contribuinte regular perante o Fisco, com o destaque do imposto anteriormente cobrado, devendo, ainda, este documento ser escriturado nas condições estabelecidas na legislação. Compulsando os autos, verifiquei que as notas fiscais onde estão registradas as operações objeto deste processo foram regularmente emitidas, havendo, inclusive menção, através de carimbo, dos postos fiscais por onde as mesmas transitaram, fato que evidencia que as mercadorias foram efetivamente postas em circulação, além de terem sido contabilizadas pelo recorrente, conforme atesta os documentos apensados ao PAF, às fls. 30 a 43.

Por último, cabe ainda ressaltar que produtos adquiridos pelo recorrente são tributados nas operações subsequentes, devendo a empresa efetuar, inclusive, a substituição tributária, por se tratar o álcool combustível, mercadoria enquadrada no regime de antecipação também nas operações internas. Não admitir o direito ao crédito implicaria exigir que a empresa arque com o ônus de não poder se compensar do imposto anteriormente incidente, tornando-o cumulativo, o que importaria em violação de princípio constitucional que integra a sistemática de apuração do ICMS. Em números simples a glosa do crédito resultaria na imposição de carga tributária de 12% nas entradas, e mais 25% pelas saídas, que resultaria na exigência de imposto pela carga de 37%, situação essa não autorizada pela legislação fiscal vigente. Caberia à fiscalização, dessa forma, fazer auditoria dessas operações subsequentes, e nesse sentido recomendamos à autoridade fazendária que assim proceda, a fim se verificar se o imposto devido na etapa subsequente de saída foi devidamente apurado e recolhido pelo recorrente".

Concluo, portanto, em concordância com o relator, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para excluir da autuação o item 6.

Quanto ao Recuso de Ofício, divirjo do relator apenas em relação à manutenção do item 1 do lançamento, referente a multa de R\$ 50,00, pois a nulidade do levantamento fiscal resultou da incerteza existente na apuração dos estoques. A questão que não se encontra superada com o pagamento pelo contribuinte da penalidade lançada no Auto de Infração. Ressalto, que esta penalidade foi aplicada pela fiscalização em decorrência da falta de emissão de nota fiscal nas saídas de mercadorias com imposto que se encontrava recolhido pelo regime de substituição tributária. Todavia, se existe incerteza quanto à existência das omissões, conforme foi muito bem ressaltado no voto "*a quo*", no que se refere tanto às saídas quanto às entradas de mercadorias, a multa recolhida pelo contribuinte quanto às omissões de saídas é indevida, pois não há possibilidade de manutenção da exigência tributária sem haver a prova robusta do fato que ensejou a sua aplicação.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, confirmado "*in totum*" a Decisão de 1º grau, recomendando à autoridade fiscal, o exame da possibilidade de renovação da ação fiscal a salvo das falhas apontadas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, em relação à infração 1 e, por unanimidade quanto às demais infrações, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206900.0053/04-8, lavrado contra **SOLL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$12.573,03 acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1 – Recurso de Ofício): Conselheiros Tolstoi Seara Nolasco, Bento Luiz Freire Villa-Nova e Nelson Antonio Daiha Filho.

VOTO VENCIDO: Conselheiros Fauze Midlej, Álvaro Barreto Vieira e Helcônio de Souza Almeida.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de março de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1 - Recurso de Ofício)

FAUZE MIDLEJ – RELATOR/VOTO (Vencido quanto à infração 1 - Recurso de Ofício)

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO – REPR. PGE/PROFIS