

**PROCESSO** - A. I. Nº 298951.0802/05-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POMAL POSTO MALACARNE LTDA.  
**RECORRIDOS** - POMAL POSTO MALACARNE LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0241-02/07  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 18/06/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0190-11/08

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COMBUSTÍVEIS). Refeitos os cálculos, para correção de equívocos no lançamento, reduziu-se o débito inicialmente apurado. No entanto, não encontra amparo a diminuição do débito diante das notas fiscais de transferências apresentadas pelo sujeito passivo, vedada pela legislação pertinente, além do que não há prova de que de fato ocorreram tais transferências. Decisão recorrida parcialmente modificada. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recursos Voluntário e de Ofício apresentados contra a Decisão proferida pela 2ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0241-02/07, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em decorrência das seguintes irregularidades:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2000, 2001, 2002, 2003 e 2004), lançando-se o imposto no valor de R\$631.351,54, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiro sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2000, 2001, 2002, 2003 e 2004), lançando-se o imposto no valor de R\$538.412,08, com multa de 60%;
3. falta de recolhimento do imposto [ICMS] pelo autuado, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, sendo as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício aberto (parte de 2005), lançando-se o imposto no valor de R\$ 9.898,58, mais multa de 70%;
4. falta de recolhimento de ICMS por antecipação, sobre o valor acrescido, relativamente a mercadorias adquiridas de terceiros sem documentação fiscal, sendo que as mercadorias são enquadradas no regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento

quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício aberto (parte de 2005), lançando-se o imposto no valor de R\$5.882,73, mais multa de 60% e,

5. falta de escrituração de livros fiscais, sendo aplicada multa de R\$460,00.

A Primeira Instância em seu julgamento de logo se posicionou quanto às preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo, rechaçando-as, ao argumento de que não há insegurança jurídica quando se segue o devido processo legal, o que foi cumprido ao proceder-se à instrução do processo, obedecendo ao contraditório, à ampla defesa e ao princípio da isonomia. Observou, ainda, o relator da JJF que quanto à legalidade e à alegação de confisco por “dupla exigência fiscal”, cumpre frisar que a ação fiscal se baseou no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), livro fiscal previsto no art. 314, V, do RICMS e cuja escrituração é de inteira responsabilidade do sujeito passivo. Conclui a análise das preliminares aduzindo que pelo fato de as mercadorias objeto do levantamento fiscal serem tributadas pelo regime de substituição, a prova de que o imposto já teria sido antecipado e, portanto, de que estaria encerrada a fase de tributação, dependeria da regularidade da documentação de origem das mercadorias, e se a empresa não dispõe dos documentos relativos à aquisição das mercadorias não pode alegar que o imposto foi pago anteriormente.

No mérito, a JJF se posicionou pela Procedência em Parte das exigências fiscais dos itens 1 a 4 da autuação, e pela manutenção “*in totum*” da exigência descrita no item 5, não contestada pelo sujeito passivo, observando que os autuantes se equivocaram ao tipificar a 2ª infração no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, pois a tipificação correta é no inciso II, “d”.

Quanto às infrações descritas nos itens 1 a 4 da autuação, informou que diversas e sucessivas diligências foram determinadas pela JJF a fiscal estranho ao feito, o que importou em diminuição do débito inicialmente exigido, sendo refeitas as planilhas dos cálculos, reduzindo-se o valor do imposto para R\$46.596,45, conforme quadro demonstrativo às fls. 868 dos autos.

Consignou o relator da JJF o que se segue, “*in verbis*”: “*Na primeira diligência, foi informado pelo revisor o seguinte: a) o valor de R\$ 250.248,37 refere-se ao “ICMS antecipado” [ICMS devido a título de antecipação] relativo ao exercício de 2002, decorrente das operações com gasolina comum, diesel comum e gasolina aditivada, sendo que a parcela de igual valor, concernente ao exercício de 2003, foi lançada indevidamente, pois, segundo consta nas planilhas anexas ao processo, o valor correto seria de R\$22.923,09, decorrente de operações com diesel aditivado, diesel comum, gasolina aditivada e álcool; b) foi efetuada a revisão dos lançamentos, de modo a esclarecer se os estoques de abertura e encerramento consignados pelos autuantes são os “estoques escriturais” ou os “estoques de fechamento”, constatando-se que os valores dos encerrantes de abertura e fechamento foram coletados no LMC e se referem às saídas de combustíveis efetivamente ocorridas, ao passo que os valores dos estoques inicial e final foram coletados no Registro de Inventário, independentemente do estoque escritural ou de fechamento; c) foi feita a apuração dos débitos, separando em colunas distintas as perdas, as sobras e as aferições, levando em conta o que consta no LMC, conforme demonstrativos de estoque às fls. 773/776; d) quanto à alegação da defesa de que há equívoco nos “encerrantes”, no demonstrativo à fl. 56, no tocante ao bico 5, que diz respeito à movimentação de óleo diesel comum no exercício de 2002 (981.032,40), foi constatado que as saídas de óleo diesel em 2002 foram registradas pelos autuantes incorretamente, o que ocasionou uma diferença na ordem de 1.000.000 de litros, sendo então refeitos os cálculos”.*

Registre-se que na terceira diligência, o relator da JJF deliberou que fossem consideradas no levantamento as Notas Fiscais nºs 000451, 000452 e 00456, que teriam sido emitidas por outro estabelecimento do autuado, transferindo para o seu estabelecimento 30 mil litros de óleo diesel, o que reduziu o débito para o montante mantido pela JJF.

Irresignado com o Julgado, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário – fls. 946 a 968 – onde pede a reforma da Decisão recorrida alegando que alguns argumentos da defesa não foram

acatados e nem sequer enfrentados pela JJF. Assim, reitera as alegações de nulidades suscitadas na peça defensiva, quais sejam:

1. falta de segurança jurídica na auditoria empregada, por fazer-se inserir na base de cálculo de apuração as perdas e sobras decorrentes da aquisição de combustíveis, criando uma nova hipótese de incidência do ICMS;
2. ofensa ao princípio da isonomia, pois assevera que vários contribuintes baianos computam as perdas ou sobras em seus Livros de Movimentação de Combustíveis – LMC, de modo que os valores de estoque de fechamento considerem tais perdas e sobras, mas que apenas o seu estabelecimento foi autuado, o que fere o princípio da igualdade de tratamento entre os contribuintes que se encontram em situação semelhante;
3. ofensa ao princípio da legalidade, pois a autuação teria ignorado a norma da Agência Nacional de Petróleo – ANP – que determina as aferições diárias dos bicos de abastecimento de combustíveis, pressupondo uma presunção favorável ao contribuinte em razão da retirada de 20 (vinte) litros diários para exame;
4. extrapolação do princípio da liberdade investigatória dos agentes fiscais ao fundamentar a ação fiscal de omissão de entrada baseando-se em perdas e sobras, criando, a seu ver, um novo tipo de auditoria fiscal não previsto nos roteiros de fiscalização;
5. confisco ao patrimônio do contribuinte ao imputar-lhe falta de recolhimento do imposto quando somente comercializa com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujo imposto já foi pago, implicando em cobrança em duplicidade.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo às fls. 974 a 976 – opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, consignando que o lançamento se encontra revestido das formalidades legais, estando perfeitamente determinados o autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, não tendo sido constatados vícios formais ou materiais aptos a comprometer a atuação fiscal, ao tempo que assevera que o conjunto probatório acostado aos autos é suficiente para comprovar as infrações imputadas e que as correções a serem feitas já foram realizadas no Julgado recorrido, através da ASTEC, não havendo fatos novos que conduzam a uma modificação da Decisão.

## VOTO

No que pertine ao Recurso de Ofício, entendemos que o Julgado de Primeira Instância merece reparo parcial quanto à redução do débito levado a efeito pelo último Parecer da ASTEC nos autos, fls. 866 a 868, acatado pela JJF, e que alterou o demonstrativo de estoque para incluir as notas fiscais nºs 000451, 000452 e 000456, datadas respectivamente de 25/10/2002, 05/11/2002 e 25/11/2002 - acostadas aos autos pelo sujeito passivo às fls. 853 a 858 - que acobertariam suposta transferência de diesel do estabelecimento filial do contribuinte, estabelecido na Avenida Getúlio Vargas, 4022, Centro de Teixeira de Freitas, no quantitativo total de 30.000 (trinta mil) litros, e que se refeririam às Notas Fiscais de venda nºs 52902, 53216 e 53716, também datadas de 25/10/2002, 05/11/2002 e 25/11/2002, emitidas pela Petrobrás Distribuidora S/A de Itabuna, para o estabelecimento da POMAL de Teixeira de Freitas acima referenciado, e que após o recebimento dos referidos produtos por este último teriam sido remetidos para o estabelecimento autuado, estabelecido no Km 876, Rodovia BR 101, Pólo Industrial de Teixeira de Freitas, “*sem que fossem descarregados nos tanques da empresa filial*”.

Ora, registre-se que além de tais notas fiscais somente apareceram após a ação fiscal, depois de duas diligências já terem sido realizadas pela ASTEC, as mesmas não constam do Registro de Entradas do recorrente, conforme demonstrativo de fls.68 a 70 dos autos, elaborado com base no referido livro, entregue ao autuante quando do início da ação fiscal, nem do Livro Movimentação de Combustíveis do estabelecimento autuado, o que impossibilita que se acatem tais documentos

fiscais, sem prova hábil de que os mesmos de fato acobertaram recebimento em transferência da filial do recorrente.

Registre-se, ainda, que a legislação da Agência Nacional de Petróleo - ANP veda expressamente a transferência de combustíveis entre os postos revendedores, e tal vedação não pode ser olvidada, além do que se constata da relação das entradas do exercício de 2002 para o produto óleo diesel comum – as fls. 69 dos autos – que nas datas de 25 de outubro, 05 e 25 de novembro o estabelecimento autuado adquiriu da fornecedora PETROBRAS DISTRIBIDORA S/A - a mesma que teria fornecido os produtos remetidos pelo outro estabelecimento do sujeito passivo - os quantitativos de, respectivamente, nas datas mencionadas, 10.000, 10.000 e 15.000 litros do produto, através das Notas Fiscais de nºs 52.900, 53.213 e 53.715, o que denota que haveria quantitativo suficiente do produto no seu estabelecimento, sem necessidade, assim, de recebimento de 30.0000 litros do mesmo produto em transferência.

Por outro lado, quanto aos demais valores excluídos da exigência fiscal entendemos correta a Decisão recorrida, devidamente lastrada nas diligências efetuadas pela ASTEC nos autos, constantes às fls.769 a 776 – Parecer ASTEC nº 018/06 - e constante às fls. 828 a 835 – Parecer ASTEC nº 0139/06, que em parte derivaram de comprovação por parte do contribuinte de equívocos cometidos pelo autuante no levantamento quantitativo de estoque.

Assim, somos pelo restabelecimento parcial dos valores expurgados pela JJF, restando devido o valor total de R\$52.659,44, conforme apurado no último Parecer da ASTEC acima citado.

Quanto ao Recurso Voluntário, o sujeito passivo apresenta alegações de nulidade que em verdade se confundem com o mérito da exigência fiscal, apenas quanto às infrações descritas nos itens 1 a 4 da autuação.

As infrações apontadas foram apuradas através de levantamento quantitativo de estoques, realizado nos exercícios de 2000 a 2005, sendo constatadas diferenças quantitativas de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária - combustíveis - e, conseqüentemente, exigido o pagamento do imposto do autuado na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo, respectivamente.

As irregularidades apontadas no Auto de Infração foram detectadas por meio de levantamento quantitativo de estoques dos produtos Gasolina Comum, Gasolina Aditivada, Álcool, Diesel Comum e Aditivado, 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 exercício fechados de 2000 a 2004 e no exercício aberto de 2005 (data da ocorrência - 18/04/2005).

Como visto, as exigências fiscais foram lastradas nos livros e documentos fiscais do estabelecimento autuado, bem como se encontram nos autos, e deles teve ciência o sujeito passivo, os demonstrativos que evidenciam as omissões de entradas, não havendo, assim qualquer ofensa aos princípios do direito que informam o processo administrativo fiscal e nem mácula que inquene de nulidade o presente lançamento de ofício.

As diversas diligências realizadas pela Assessoria Técnica deste Conselho de Fazenda depuraram as exigências fiscais de alguns equívocos cometidos pelo autuante, ao tempo que foram elaborados novos demonstrativos de estoque, incluindo-se as perdas, as sobras e as aferições registradas pelo próprio contribuinte em seus Livros de Movimentação de Combustíveis, retificando-se os demonstrativos de apuração das omissões elaborados pelos autuantes, que consideraram as sobras, perdas e aferições como saídas, quando deveriam considerar as sobras e as aferições como entradas, e as perdas como saídas, como considerou o diligente, o que reduziu de forma considerável a omissão de entradas apurada. Frise-se que o sujeito passivo expressamente manifestou concordância com o resultado revisional, conforme manifestação às fls.922 dos autos, não havendo, assim, como dar guarida as alegações apresentadas na peça

recursal, que contrariam o seu próprio comportamento de validar a revisão, que manteve a exigência, embora parcialmente, com base nas próprias perdas, sobras e aferições registradas pelo estabelecimento autuado.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar Procedente em Parte o Auto de Infração epigrafado, no valor de R\$52.659,44.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298951.0802/05-2, lavrado contra **POMAL POSTO MALACARNE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$52.659,44**, acrescido das multas de 60% sobre R\$19.120,32 e 70% sobre R\$33.539,12, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no art. 42, XV, “d”, da supracitada lei, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, em 03 de junho de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

ALINE SOLANO CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS