

PROCESSO - A. I. Nº 146468.0070/06-8
RECORRENTE - TORRES E CARVALHO COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
(POSTO BEIRA RIO)
RECORRIDA - FAZENDA PUBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0367-01/06
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 28/10/2008

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0306-12/08

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Infrações caracterizadas. Rejeitada a preliminar de nulidade argüida pelo sujeito passivo. Mantida a Decisão de Primeira Instância. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a referida Decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe.

Insurge-se o autuado, em sua peça recursal, contra as infrações 1 e 2, assim descritas no Auto de Infração:

1. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, 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;
2. 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.

Em sua peça defensiva, argumentou o autuado, quanto às diferenças apuradas relativas à gasolina comum e à aditivada, 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.

Ressalta que 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.

Alegou, ainda, 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 à 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 INFAZ 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. Registrou, 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 1 e 2).

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 3, 4 e 5, insurgindo-se parcialmente contra as infrações 1 e 2 (gasolina aditivada), com base na arguição 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 1) e R\$1.358,31 (infração 2), que dizem respeito a diferenças apuradas na gasolina aditivada, 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 veda 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 indiciar 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 defendente, 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, arguindo 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.

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

A 1ª Junta de Julgamento, através do Acórdão 0367-01/06, decidiu pela procedência das infrações 1 e 2, objeto de insurgência recursal, invocando os seguintes fundamentos:

“(…)

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 exercício 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 do combustível em conjunto, adotada no referido julgamento, decorreria 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 argüido 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, mantenho essas duas infrações na íntegra.

(...)”

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário, através do qual, no que tange à infração 1, assevera, inicialmente, que “*a atividade de 'Operação a Varejo de Combustíveis e Lubrificantes para Veículos Automotores' encontra-se incluída entre as operações sujeitas ao regime de SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA 'PARA FRENTE' ou PROGRESSIVA, caso em que a lei antecipadamente determina que o ônus do pagamento do tributo (recolhimento) seja atribuído a terceira pessoa (substituto) conhecida como responsável tributário (Art. 121, II, do Código Tributário Nacional*”. Afirma que o sujeito passivo da obrigação principal é a Distribuidora, que antecipadamente paga o tributo, tendo em vista a ocorrência de fato gerador futuro, invocando o art. 155, 2º, XII, “b”, da Constituição Federal e o art. 6º, da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre o ICMS. Advoga que o referido diploma legal silencia quanto a eventual responsabilidade do contribuinte substituído pelo inadimplemento do substituto, o que se deflui de uma análise sistêmica das disposições legais acerca do instituto, conduzindo à responsabilização do contribuinte substituído, mesmo em caráter supletivo. Transcreve doutrina de Alexandre Henrique Salema Ferreira a respeito da matéria. Conclui aduzindo que inexistente qualquer obrigação tributária a ser arcada pelo recorrente, na qualidade de responsável direto ou solidário, situação que somente poderia ocorrer se ficasse comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação de sua parte, com a finalidade de suprimir ou reduzir o montante devido a título de substituição tributária.

De referência à infração 2, reitera o recorrente o argumento de que o quantitativo computado a título de gasolina aditivada, em verdade, seria de gasolina comum. Ressalta que logo que a administração do recorrente foi assumida pelos atuais sócios do recorrente, houve significativo investimento nos combustíveis comumente comercializados, quais sejam, gasolina comum e óleo diesel. Ainda, diante do restrito espaço físico para acondicionar grandes volumes de Gasolina Comum, optaram os sócios do recorrente por depositar o produto no tanque de Gasolina Aditivada, inexistindo qualquer prejuízo ao erário ou aos contribuintes. Ressalta que o fato de as Notas Fiscais terem sido expedidas contra pessoa jurídica terceira não significa dizer que não houve comprovação do recolhimento do imposto devido, até porque, em se tratando de ICMS substituído sobre combustíveis, como já demonstrado, o recolhimento do imposto é de responsabilidade da Distribuidora e de mais ninguém. Transcreve a Ementa do Acórdão CJF 0059/00, da lavra do Auditor Luiz Cláudio Guimarães acerca da matéria. Afirma que os volumes adquiridos foram não apenas diretamente descarregados no Posto Beira Rio Ltda., conforme indicado nos respectivos rodapés das Notas Fiscais, como também registrados no correspondente LMC que serviu de base para a autuação, situação que revela a boa-fé das partes. Argumenta que a operação foi realizada para que pudesse o Posto Beira Rio Ltda. retomar o nível de aproveitamento da capacidade instalada, tendo em vista que não dispunha à época de garantia suficiente à aquisição de combustível junto à Distribuidora, dado o histórico comercial encontrado pelos arrendatários, atuais sócios da Torres e Carvalho. Logo, prossegue, apresentadas as Notas Fiscais, comprovada a origem do combustível e o recolhimento do tributo, não há que se falar em novo recolhimento, pois, caso contrário, estar-se-ia diante de um “*bis in idem*”. Transcreve novo escólio de Alexandre Henrique Salerma acerca do tema. Conclui

assinalando que inexistente nexo causal entre a infração administrativa cometida pelo recorrente e a autuação de natureza fiscal objeto da presente demanda.

Ressalta, em face de tudo quanto acima exposto, que não cabe também a imposição da correspondente multa pecuniária por aquisição de mercadorias desacompanhada de documentação fiscal que comprovem recolhimento do tributo, visto que “*a sorte do acessório segue o principal*”.

Ao final, propugna pela improcedência das infrações 1 e 2, requerendo, ainda, a realização de diligência junto à BR DISTRIBUIDORA E TOTAL, se a Câmara entender necessário, a fim de identificar o recolhimento de ICMS, na condição de responsável (substituto tributário) pela antecipação e conseqüente satisfação do crédito tributário, referente às Notas Fiscais indicadas no Levantamento Quantitativo das Entradas, colacionadas aos autos. Pede que seja deduzido do principal remanescente os valores de juros e multa, porquanto ilegais, dado o caráter confiscatório de que se revestem, observada ainda a possibilidade de parcelamento do débito, se for o caso.

A ilustre representante da PGE/PROFIS, após tecer escorço histórico do presente processo administrativo fiscal, emite Parecer conclusivo a respeito da matéria, através do qual, invocando as razões de decidir do Acórdão recorrido, opina pelo improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Reparo algum merece a Decisão ora recorrida.

Ab initio, impende ressaltar que as considerações propedêuticas realizadas pelo recorrente em sua peça de insurgência, conquanto estejam revestidas de veracidade, não são aplicáveis ao caso vertente.

Isso porque a regra da supletividade, invocada pelo recorrente, somente pode ser utilizada quando as operações sujeitas à substituição estejam devidamente materializadas pela emissão dos documentos fiscais.

Não é o que sói ocorrer na hipótese ora apreciada. *In casu*, a autuação trata exatamente de operações realizadas sem a emissão de documentos fiscais, de modo que não é possível saber a origem das mercadorias adquiridas, a fim de se verificar o regular recolhimento das parcelas de ICMS devidas pela distribuidora (tanto a parcela de sua própria responsabilidade, quanto aquela devida por substituição).

É de corriqueira sabença que, em casos como o presente, o posto de combustível revendedor que detiver as mercadorias em situação regular deve recolher o ICMS normal devido pela distribuidora, na condição de responsável solidário, em face do que preceitua o art. 6º, IV, da Lei n.º 7.014/96, sem prejuízo do fato de que deve, sim, antecipar o imposto de sua própria responsabilidade, calculado sobre o valor acrescido.

Rasas em fundamentação válida, portanto, são as alegações do recorrente no particular, mormente porque, como já dito, a inexistência de documentos fiscais impede que se saiba quem forneceu as mercadorias objeto de autuação.

Tecidas essas considerações prefaciais, quadra assinalar que o recorrente olvidou-se em fazer qualquer impugnação específica acerca das mercadorias *álcool* e *óleo diesel*.

Gravitou a sua insurgência em derredor, exclusivamente, das omissões de entrada de gasolina aditivada, sob o argumento de que tal resultado decorreu do fato de que injetou gasolina comum nos tanques destinados à gasolina aditivada, afirmando que os levantamentos quantitativos teriam apurado omissões de entradas de gasolina aditivada em quantidades similares às omissões de saídas de gasolina comum, nos exercícios fiscalizados.

Os levantamentos quantitativos devem, via de regra, distinguir as mercadorias pelas suas espécies, admitindo-se o levantamento por gênero apenas em hipóteses residuais, quando as circunstâncias do caso concreto indicarem a possibilidade de confusão entre duas ou mais espécies, o que ensejaria distorções nos resultados do levantamento quantitativo. É o que se dá, por exemplo, quando o contribuinte não especifica com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando a mesma mercadoria puder ser identificada por mais de uma denominação, tal como previsto no art. 3º, III, da Portaria nº 445/98.

As espécies são similares quanto à sua função, mas certamente não são idênticas, e é exatamente a inserção de aditivo que cria a mercadoria nova, tornando-a distinta da mercadoria original.

Ora, e é exatamente por tal razão que, como ressaltado na informação fiscal, a movimentação diária de cada uma é registrada em livros individualizados, ao passo que as notas fiscais de entrada separam gasolina comum de gasolina aditivada. Logo, se efetivamente o recorrente passasse a estocar gasolina comum nos tanques destinados à gasolina aditivada, caberia ao mesmo demonstrar, através dos registros respectivos nos Livros de Movimentação de Combustíveis de uma e de outra espécie de gasolina, para provar a ocorrência, o que não ocorreu.

Noutro giro, a análise dos levantamentos quantitativos de fls. 58 e 81 revela que, no que tange à gasolina comum, houve omissão de saídas nos três exercícios, nos seguintes valores: 33.314 litros em 2003; 1956 litros em 2004 e 3946 litros em 2005. Outrossim, com relação à gasolina aditivada, houve também omissão de saídas de 5.723 litros em 2004, ao passo em que se apurou omissão de entradas de 31.995 litros em 2003 e 816 litros em 2005.

Não há como prosperar, portanto, a tese recursal de que o levantamento quantitativo teria apurado omissão de entradas de gasolina aditivada em quantidades similares à omissão de saídas de gasolina comum, nos exercícios mencionados.

Argumenta o recorrente nas suas razões recursais que o cumprimento da obrigação tributária não poderia ser invalidado pelo fato de ter indicado informações cadastrais de terceiro para emissão de notas fiscais. Razão alguma assiste ao recorrente, notadamente porque o mencionado argumento não guarda qualquer relação com a exigência fiscal contida no presente Auto de Infração.

O período fiscalizado nesta autuação foi o compreendido entre 1º de maio a 31 de dezembro de 2005, não abrangendo ou conflitando com o lapso temporal em que o recorrente se valeu de dados cadastrais do Posto Beira Rio Ltda., razão pela qual impertinente, também quanto a este aspecto, se apresenta a alegação inserta no Recurso Voluntário.

Pari passu, não há que se falar em *bis in idem* no caso dos autos, posto que as operações analisadas nas infrações 1 e 2 foram realizadas sem a emissão de documentos fiscais e, portanto, sem recolhimento do ICMS devido. Nesse sentido, insta observar que exatamente porque a sua conduta configurou descumprimento de obrigação tributária principal é que fica afastada a discussão iniciada pelo recorrente em derredor da possibilidade, ou não, de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, ante o princípio de que o acessório segue o principal.

De referência ao pleito de realização de diligência junto às fornecedoras do recorrente, manifesto que não seria de nenhuma utilidade tal providência, exatamente porque as operações em análise não foram materializadas em documentos fiscais e, portanto, não há como se saber a origem das mercadorias adquiridas.

Por fim, cura salientar que as multas e acréscimos moratórios incidentes sobre as infrações 1 e 2 foram aqueles previstos na legislação tributária estadual, pelo que se exclui da competência do CONSEF a análise da natureza confiscatória das mesmas, em face do quanto disposto no art. 125, I, do COTEB.

Dest'arte, em face de tudo quanto acima exposto e com espeque no Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **146468.0070/06-8**, lavrado contra **TORRES E CARVALHO COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO BEIRA RIO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total 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, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$2.167,76**, previstas nos incisos XIII-A, alíneas “h”, XV, “d” e XXII, do artigo e lei citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de outubro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS