

PROCESSO - A. I. N° 298951.1209/03-7
RECORRENTES - POSTO MIMOSO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDOS - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POSTO MIMOSO LTDA.
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0042-03/06
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS
INTERNET - 15/05/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0099-12/09

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 – combustíveis. Exigência de 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. Refeitos os cálculos a partir das comprovações apresentadas pelo autuado, onde foram apontados erros na apuração das quantidades e da base de cálculo do ICMS. Valor do débito reduzido. Rejeitadas as arguições de nulidade e indeferido o pedido de nova diligência fiscal. Modificada em parte a Decisão da JJF para considerar os resultados da última diligência fiscal executada pela ASTEC. Não comprovada a alegação de que o fisco apurou saídas de mercadorias em duplicidade. Recursos **PARCIALMENTE PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício distribuídos a esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal para o reexame da Decisão da 3ª JJF declarou a Procedência Parcial do Auto de Infração, no qual foi formalizada a exigência de ICMS pelo cometimento das seguintes infrações, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 1998 e 1999:

INFRAÇÃO 1 - falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Valor do original débito: R\$1.695.367,96;

INFRAÇÃO 2 - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária. Valor original do débito: R\$1.224.013,47.

O levantamento fiscal foi instruído com demonstrativos, apontando diferenças nos estoques dos produtos álcool, gasolina, diesel aditivado e diesel comum, para os exercícios de 1998 e 1999.

O autuado impugnou o lançamento alegando diversos equívocos e fragilidades do levantamento fiscal e a JJF submeteu o processo em diligência, a cargo da ASTEC e a sucessivas análises dos autuantes, via informação fiscal, visando à depuração dos erros cometidos. Anulada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal a Decisão originária da Junta de Julgamento, em razão de omissão quanto argumento defensivo não apreciado, retornou o processo àquela instância originária que proferiu nova Decisão formalizada através do Acórdão nº 0042-03/06.

Deliberou a JJF, em sua última Decisão, pela procedência parcial do Auto de Infração acatando, tão-somente, as retificações quantitativas efetuadas na revisão fiscal realizada naquela instância, reduzindo o débito da infração 1, de R\$1.695.367,96 para R\$886.541,06, com multa de 70%. Já a infração 2 foi reduzida de R\$1.224.013,47 para R\$73.402,14, com multa de 60%. A Junta, em razão do valor desonerado, submeteu à Câmara de Julgamento Fiscal o reexame da sua Decisão, recorrendo de ofício, nos termos do art. 169, inc. I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a Decisão de 1º grau que manteve em parte a exigência fiscal, ingressou com Recurso Voluntário, em petição elaborada por seu advogado, argumentando que ainda remanescem erros na apuração do imposto, discorrendo existirem:

1. notas fiscais computadas em duplicidade com as quantidades registradas nos encerrantes e erros de apuração das quantidades;
2. equívocos na quantificação da base de cálculo, mesmo considerando as correções parciais efetuadas nas fases anteriores do processo, questionando o contribuinte a existência de excesso de tributação, visto que o imposto exigido no Auto de Infração se encontra majorado com o ICMS incidente até a etapa final de consumo, pois os autuantes utilizaram os preços de aquisição dos produtos, que contém o ICMS retido pela refinaria e pelas distribuidoras de combustíveis.

Pediu à CJF a reforma da Decisão de 1º grau, para se decretar a nulidade ou improcedência do Auto de Infração ou a realização de nova revisão fiscal.

A 2ª CJF encaminhou o processo à ASTEC, para nova revisão, resultando na elaboração do Parecer Técnico nº 0179/2006, que estranhamente apresentou dois resultados totalmente díspares no levantamento quantitativo de estoques de combustíveis, suscitando mais uma vez a manifestação do autuado pela nulidade ou improcedência da autuação. Assim, diante das inconsistências das conclusões da ASTEC foi o processo mais uma vez encaminhado àquele órgão técnico para que fossem sanadas as dúvidas suscitadas no Parecer e enfrentados, um a um, os argumentos defensivos quanto às incorreções do levantamento fiscal. Objetivando sanear em definitivo o presente processo para julgamento, foi mais uma vez o PAF direcionado para revisão, com a seguinte quesitação:

- 1) **“Notas Fiscais computadas em duplicidade com os encerrantes e erros de apuração das quantidades: a)** deve o diligente, de forma itemizada, enfrentar e responder todos os questionamentos formulados pela empresa, quanto aos erros na apuração das quantidades dos produtos que compõem a autuação, seguindo a ordem de exposição contida às fls. 3045/3046, quanto ao exercício de 1998 e fls. 3046/3048, quanto ao exercício de 1999, que integram também a peça recursal; **b)** no que se refere a quantificação em duplicidade de saídas nos bicos (encerrantes) e notas fiscais, deve ser intimado o sujeito passivo para que demonstre documentalmente as vinculações entre as citadas saídas, de forma a evidenciar, por exemplo, se fornecimentos através das bombas de combustíveis foram posteriormente objeto de emissão de nota fiscal, para fins de faturamento junto a empresas ou órgãos públicos, justificando as duplicidades de registro alegadas na apelação empresarial. Assim, deverá o diligente desenvolver um trabalho investigativo, mais minucioso, apresentando ao final um resultado que se lastreie exclusivamente nas provas existentes nos autos ou nas fornecidas pelo contribuinte ao revisor, mediante intimação.
- 2) **Anexar ao processo fotocópia de todas notas fiscais de aquisição correspondentes ao último período mensal em que houve ingresso dos produtos que integram o lançamento de ofício e elaborar relação discriminativa destes documentos fiscais.**

- 3) Após a etapa acima descrita o revisor deverá elaborar Parecer, indicando de forma conclusiva, quais as quantidades que devem remanescer na autuação, por período fiscal.
- 4) **Em seguida, a partir das quantidades apuradas pela ASTEC, se remanescer valores a serem exigidos, deverá o processo ser remetido à COPEC para que:**
- a) EM RELAÇÃO À GASOLINA: com base nas notas fiscais de aquisição anexadas, e partindo da base de cálculo utilizada na Refinaria de Petróleo, apure o preço médio de venda dos produtos sem o ICMS até o consumo;
 - b) Aplique a MVA utilizada pela Refinaria no período correspondente e calcule o ICMS-ST devido;
 - c) Elabore novo demonstrativo de débito do imposto devido por responsabilidade solidária assim como o imposto devido por antecipação.
 - d) EM RELAÇÃO AO ÁLCOOL: a partir das NFs de aquisição junto à distribuidoras, anexadas ao processo, apure o preço médio de venda do produto sem o ICMS até o consumo, aplicando sobre o mesmo as MVAs correspondentes, calculando o imposto devido tanto por solidariedade como por antecipação;
 - e) Elabore novo Demonstrativo de débito.
 - f) EM RELAÇÃO AO ÓLEO DIESEL: verifique se os preços aplicados são os corretos para o período objeto da autuação.

O revisor fiscal designado pela Coordenação da ASTEC elaborou, desta vez, um detalhado Parecer Técnico, registrado sob o nº 0122, anexado às fls. 3.107 a 3.117 dos autos, apresentando as seguintes conclusões:

Exercício de 1998

Lançamento da nota fiscal 6145 como sendo aquisição de Álcool quando o correto foi aquisição de gasolina;

Resp.: Conforme Demonstrativo de Movimentação de Estoque, fl. 2.634, o autuante já efetuou a devida correção no produto álcool, tendo em vista o demonstrativo de fl. 26; foi efetuada também a correção do produto gasolina comum, no demonstrativo de fl. 3.032, efetuada pelo diligente.

Computou a menor 460 litros referentes às aferições;

Resp.: Conforme Resumo de apuração de estoque, fl. 2.634, o autuante já efetuou a devida correção, tendo em vista o demonstrativo de fl. 32.

Computou a maior 580 litros de gasolina referentes às aferições;

Resp.: Conforme Resumo de apuração de estoque, fl. 2.635, o autuante já efetuou a devida correção, tendo em vista o demonstrativo de fl. 54.

Não considerou as perdas devidamente registradas no LMC de 3.230 (três mil, duzentos e trinta) litros de gasolina;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034.

Computou a menor 142.900 (cento e quarenta e dois mil e novecentos) litros de diesel aditivado por ter invertido a descrição dos produtos de diversas notas fiscais entre diesel aditivado e diesel comum; erros no quantitativo das notas fiscais e falta de lançamento de algumas notas fiscais;

Resp.: Conforme Resumo de apuração de estoque, fl. 2.637, o autuante já efetuou a devida correção, tendo em vista o demonstrativo de fl. 10; também foi efetuada a correção no item diesel comum.

Computou a menor 207 (duzentos e sete) litros referentes às aferições devidamente registradas no LMC;

Resp.: Conforme Resumo de apuração de estoque, fl. 2.637, o autuante já efetuou a devida correção, tendo em vista o demonstrativo de fl. 10.

Deixou de considerar 9.826 (nove mil oitocentos e vinte e seis) litros de diesel aditivado referentes a perdas devidamente registradas no LMC;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034.

Computou 383.900 (trezentos e oitenta e três mil e novecentos) litros de entrada a maior de diesel comum devido à desatenção em relação à descrição do produto em relação ao diesel aditivado e erros quantitativos e falta de lançamento de notas fiscais;

Resp.: Conforme Resumo de apuração de estoque, fl. 2.639, o autuante já efetuou a devida correção, tendo em vista o demonstrativo de fl. 32.

Computou a menor 2.935 (dois mil novecentos e trinta e cinco) litros de diesel comum referentes às aferições devidamente registradas no LMC;

Resp.: Conforme Resumo de apuração de estoque, fl. 2.639, o autuante já efetuou a devida correção, tendo em vista o demonstrativo de fl. 32.

Consideraram saídas a menor de 1.000.000 (hum milhão) de litros de diesel comum referente a não computação da reinicialização do bico 19 em 04/08/98;

Resp.: Conforme Resumo de apuração de estoque, fl. 2.639, o autuante já efetuou a devida correção, tendo em vista o demonstrativo de fl. 32.

Desconsiderou 12.102 (doze mil cento e dois) litros de diesel comum referentes a perdas devidamente registradas no LMC;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034.

Alteração das alíquotas;

*Diesel Aditivado – Exercício de 1998 - 17% (fl. 10) / 17% (fl. 2.653)
Exercício de 1999 - 17% (fl. 10) / 17% (fl. 2.653)*

*Diesel Comum – Exercício de 1998 - 17% (fl. 33) / 17% (fl. 2.672)
Exercício de 1999 - 17% (fl. 33) / 17% (fl. 2.672)*

*Álcool – Exercício de 1998 - 25% (fl. 26) / 25% (fl. 2.696)
Exercício de 1999 - 25% (fl. 26) / 25% (fl. 2.696)*

*Gasolina Comum – Exercício de 1998 - 25% (fl. 54) / 25% (fl. 2.702)
Exercício de 1999 - 25% (fl. 54) / 25% (fl. 2.702)*

Portanto, não houve alteração de alíquotas.

Alteração das MVA's;

*Diesel Aditivado – Exercício de 1998 – 55,69% (fl. 10) // 55,69% (fl. 2.653)
Exercício de 1999 – 55,69% (fl. 10) // 55,69% (fl. 2.653)*

*Diesel Comum – Exercício de 1998 – 55,69% (fl. 33) // 55,69% (fl. 2.672)
Exercício de 1999 – 55,69% (fl. 33) // 55,69% (fl. 2.672)*

*Álcool – Exercício de 1998 – 31,69% (fl. 26) // 31,69% (fl. 2.696)
Exercício de 1999 – 31,69% (fl. 26) // 31,69% (fl. 2.696)*

*Gasolina Comum – Exercício de 1998 – 129,25% (fl. 54) // 129,25% (fl. 2.702)
Exercício de 1999 – 117,43% (fl. 54) // 117,43% (fl. 2.702)*

Portanto, não houve alteração das MVA's.

Alteração das bases de cálculos – preços utilizados;

Em relação a este item, foram refeitos os cálculos nos demonstrativos de fls. 3.032 a 3.034, resultando alteração de valores.

Correção dos lançamentos referentes à saída de combustível em duplicidade;

Resp.: Não foram apresentados documentos comprobatórios a fim de que fosse procedida a correção das quantidades saídas, apesar de intimado.

Exercício de 1999

Falta de lançamento de 174.950 (cento e setenta e quatro mil novecentos e cinquenta) litros de álcool referente a entradas;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034, e demonstrativo de fl. 26.

Desconsideraram 60 (sessenta) litros de álcool referentes a aferições devidamente registradas no LMC;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034, e demonstrativo de fl. 26.

Computaram saída a maior dos encerrantes no valor de 976 (novecentos e setenta e seis) litros de álcool, referentes a equívocos na abertura do LMC nos bicos 08, 11, 12;

Resp.: Devidamente excluídas pelo diligente, conforme fls. 3.032 e 3.034, e demonstrativo de fl. 26.

Desconsideraram 704 (setecentos e quatro) litros de álcool referente a perdas devidamente registradas no LMC;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034, e demonstrativo de fl. 26.

Falta de lançamento de 1.013.200 (hum milhão treze mil e duzentos) litros de gasolina referente a entradas;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034, e demonstrativo de fl. 54.

Computaram a maior 1.450 (hum mil quatrocentos e cinqüenta) litros de gasolina referentes a aferições;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034, e demonstrativo de fl. 54.

Desconsideraram 1.353 (hum mil trezentos e cinqüenta e três) litros de gasolina referente a perdas devidamente registradas no LMC;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034 e demonstrativo de fl. 54.

Falta de lançamento de 1.821.200 (hum milhão oitocentos e vinte e um mil e duzentos) litros de diesel aditivado referente a entradas;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034, e demonstrativo de fl. 10, bem como relação das entradas elaborada pelo autuante às fls. 2.657 e 2.658.

Considerou a menor 360 (trezentos e sessenta) litros de diesel aditivado referente a aferições devidamente registradas no LMC;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034, e demonstrativo de fl. 10.

Computou saída a maior na quantidade de 14.337,21 (quatorze mil trezentos e trinta e sete) litros de diesel aditivado referente a erros cometidos na apuração entre abertura e fechamento dos bicos 01, 03, 05 e 06;

Desconsideraram as perdas de 2.722 (dois mil setecentos e vinte e dois) litros de diesel aditivado devidamente registrados no LMC;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034.

Falta de lançamento de 3.927.000 (três milhões novecentos e vinte e sete) litros de diesel comum referente a entradas;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034, e demonstrativo de fl. 32, bem como demonstrativo de fls. 2.680 / 2.682.

Considerou a menor 960 (novecentos e sessenta) litros de diesel aditivado referente a aferições devidamente registradas no LMC;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034, e demonstrativo de fl. 10.

Desconsideraram as perdas de 3.313 (três mil trezentos e treze) litros de diesel comum devidamente registradas no LMC;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034 e demonstrativo de fl. 10.

Erro na aplicação da MVA utilizada no álcool, pois o autuante para calcular o ICMS devido se utilizou da MVA do óleo diesel;

Resp.: Considerada corretamente, conforme fls. 3.032 e 3.034, e demonstrativo de fl. 26.

Erro na aplicação do preço máximo do óleo diesel R\$0,606 quando o correto seria R\$0,572 fixado pela Portaria Interministerial nº-152/99;

Resp.: Devidamente consideradas, conforme fls. 3.032 e 3.034.

Alteração das alíquotas;

*Diesel Aditivado – Exercício de 1998 - 17% (fl. 10) / 17% (fl. 2.653)
Exercício de 1999 - 17% (fl. 10) / 17% (fl. 2.653)*

*Diesel Comum – Exercício de 1998 - 17% (fl. 33) / 17% (fl. 2.672)
Exercício de 1999 - 17% (fl. 33) / 17% (fl. 2.672)*

*Álcool – Exercício de 1998 - 25% (fl. 26) / 25% (fl. 2.696)
Exercício de 1999 - 25% (fl. 26) / 25% (fl. 2.696)*

*Gasolina Comum – Exercício de 1998 - 25% (fl. 54) / 25% (fl. 2.702)
Exercício de 1999 - 25% (fl. 54) / 25% (fl. 2.702)*

Portanto, não houve alteração de alíquotas.

Alteração das MVA's;

*Diesel Aditivado – Exercício de 1998 – 55,69% (fl. 10) // 55,69% (fl. 2.653)
Exercício de 1999 – 55,69% (fl. 10) // 55,69% (fl. 2.653)*

*Diesel Comum – Exercício de 1998 – 55,69% (fl. 33) // 55,69% (fl. 2.672)
Exercício de 1999 – 55,69% (fl. 33) // 55,69% (fl. 2.672)*

*Álcool – Exercício de 1998 – 31,69% (fl. 26) // 31,69% (fl. 2.696)
Exercício de 1999 – 31,69% (fl. 26) // 31,69% (fl. 2.696)*

*Gasolina Comum – Exercício de 1998 – 129,25% (fl. 54) // 129,25% (fl. 2.702)
Exercício de 1999 – 117,43% (fl. 54) // 117,43% (fl. 2.702)*

Portanto, não houve alteração das MVA's.

Alteração das bases de cálculos – preços utilizados;

Em relação a este item, foram refeitos os cálculos nos demonstrativos de fls. 3.032 a 3.034, resultando alteração de valores.

Correção dos lançamentos referentes à saída de combustível em duplicidade;

Resp.: Não foram apresentados documentos comprobatórios a fim de que fosse procedida a correção das quantidades saídas, apesar de intimado.

b) No que se refere a quantificação em duplicidade de saídas nos bicos (encerrantes) e notas fiscais, o autuado foi intimado em 13/05/2008 (fl. 3.118) a apresentar demonstrativos comprovando documentalmente as vinculações entre as saídas pelos bicos (encerrantes) e as notas fiscais, tendo solicitado em 20/05/2008 através SIPRO (fls. 3.119/3.120), dilação do prazo para mais 20 (vinte) para apresentação dos documentos solicitados, tendo em vista tratem-se de documentos datados de quase 10 (dez) anos atrás, encontrando-se os mesmos no arquivo morto da empresa o que dificulta em demasia o levantamento dos mesmos para entrega no prazo estipulado.

Concedido o prazo solicitado pelo autuado, o mesmo não apresentou os documentos solicitados, motivo pelo qual foi expedida nova intimação datada de 08/07/2008, fl. 3.122.

Decorrido o prazo estabelecido para a 2ª intimação, o autuado também não atendeu o solicitado.

2) Anexar ao processo fotocópia de todas as notas fiscais de aquisições correspondentes ao último período mensal em que houve ingresso dos produtos que integram o lançamento de ofício e elaborar relação discriminativa destes documentos fiscais.

Resp.: Intimado a apresentar as notas fiscais referentes às aquisições correspondentes ao último período mensal, o autuado não atendeu à intimação, datada de 13/05/2008 (fl. 3.118), sendo então expedida nova intimação datada de 08/07/2008, (fl. 3.122).

Decorrido o prazo estabelecido para a 2ª intimação, o autuado também não atendeu o solicitado.

3) Após a etapa acima descrita o revisor deverá elaborar Parecer, indicando de forma conclusiva, quais as quantidades que devem remanescer na autuação, por período fiscal.

Resp.: Tendo em vista o não atendimento das intimações, foi elaborado demonstrativo com a indicação das quantidades que devem permanecer na autuação, conforme fl. 3.117.

4. CONCLUSÃO

Ante o exposto, em atendimento ao solicitado pelo Senhor Conselheiro, informamos:

a) Foram respondidos todos os questionamentos formulados pela empresa quanto aos erros na apuração das quantidades dos produtos que compõe a autuação, seguindo a ordem de exposição contida às fls. 3.045 / 3.046, quanto ao exercício de 1998 e fls. 3.046 / 3.048, quanto ao exercício de 1999;

b) No que se refere a quantificação em duplicidade de saídas nos bicos (encerrantes) e notas fiscais, tendo em vista o não atendimento às intimações datadas de 13/05/2008 e 08/07/2008, para apresentação dos documentos que comprovem as vinculações entre as saídas através notas fiscais e bicos (encerrantes), não foi efetuada nenhuma alteração.

O autuado foi intimado em 13/05/2008 (fl. 3.118) a apresentar as notas fiscais referentes às aquisições correspondentes ao último período mensal, não tendo atendido à intimação, sendo então expedida nova intimação datada de 08/07/2008, fl. 3.122, não tendo o contribuinte atendido o solicitado.

Tendo em vista o não atendimento às intimações datadas de 13/05/2008 e 08/07/2008, para apresentação dos documentos que comprovem as vinculações entre as saídas através notas fiscais e bicos (encerrantes), foi elaborado demonstrativo considerando as saídas tanto pelo bico (encerrantes) quanto pelas notas fiscais, com a indicação das quantidades que devem permanecer na autuação, conforme fl. 3.117.

Intimadas as partes do resultado da revisão somente o autuado se manifestou. Aduziu inicialmente que no presente processo, após cinco diligências e dois Pareceres da Procuradoria,

se encontra evidenciada a fragilidade da autuação. Discorreu, em seguida, que o cerne da questão é a duplicidade de contagem dos produtos pelos autuantes, visto que às saídas registradas no livro LMC foram também computadas as saídas relativas às notas fiscais emitidas. Argumentou que na sua atividade comercial de revenda de combustíveis os consumidores exigem a nota fiscal e estas operações são também registradas, em sua movimentação física, nos encerrantes elaborados a partir da leitura das bombas. Essa circunstância não foi devidamente observada pelos autuantes, pois no levantamento fiscal foram computadas duas vezes a mesma operação, levando à distorção que conduziu à lavratura do presente Auto de Infração.

Em seguida enfatizou que a própria fiscalização reconheceu e corrigiu diversos equívocos apontados pela defesa e que diante de tantas falhas deveria o processo ser anulado, aplicando-se ao caso o art. 18, inc. IV, letra “a”, em razão do lançamento não conter elementos suficientes para se determinar com segurança a infração. Apontou que no presente lançamento também se verificou a mudança do critério jurídico para a caracterização do fato gerador e para a apuração da base de cálculo, visto que as sucessivas diligências alteraram o critério jurídico de apuração do valor dos estoques utilizado pelo autuante, que partiu das regras da Portaria 445/98, que se vale do preço médio de compras do último mês de aquisição. Já as revisões aplicaram ao caso o critério de apuração previsto no art. 512 do RICMS, reforçando assim, para a parte recorrente, a tese da nulidade do Auto de Infração, pois teriam os julgadores tentado salvar um lançamento totalmente em desacordo com as prescrições legais. Para respaldar esse entendimento citou doutrina dos profs. Humberto Teodoro Jr. e Souto Maior Borges e a jurisprudência do STJ, atinente ao erro de direito cometido pelo fisco na apreciação da natureza jurídica do fato gerador, sustentando que no caso em exame houve violação às regras do devido processo legal previstos na Constituição além da violação expressa aos incisos III, IV e V, do art. 39, do RPAF/99, reiterando, assim, o pedido de improcedência ou anulação do presente lançamento. Caso não seja acatada a solução de extinção do processo com julgamento de mérito a seu favor, requereu a realização da nova diligência, juntando ao processo novos demonstrativos e cópias das notas fiscais, inseridas às fls. 3.144 a 8.266 dos autos, correspondente aos volumes XIII a XXX, visando evidenciar que os autuantes computaram em duplicidades as operações de revenda de combustíveis.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), às fls. 8.270 a 8.271, exarou Parecer nos autos de autoria da Dra. Sylvia Amoêdo. Argumentou discordar da parte recorrente quando a mesma afirmou que todas as revisões e Pareceres geraram um tumulto processual fragilizando a ação fiscal. Discorreu que ao contrário do que afirma o autuado, foi assegurado neste processo o exercício do contraditório e da ampla defesa, pois diversas foram as manifestações do recorrente e as diligências foram realizadas em seu benefício. Entende que o processo encontra-se perfeito e mais do que pronto para ser julgado e sugere que a Câmara de Julgamento Fiscal indefira o pedido de realização de nova diligência, requerida pelo contribuinte, após a última intervenção da ASTEC, pois o que pretende o autuado é que sejam reanalisados documentos e planilhas que já foram revisados nas intervenções anteriores. Afirmou que a questão central deste PAF, objeto da irresignação do recorrente, é a alegação de que há duplicidade de cobrança na medida em que o levantamento fiscal computou as saídas dos bicos de bomba registrados no LMC em conjunto com as notas fiscais emitidas. Concluiu que a última diligência realizada pela ASTEC, formalizada no Parecer inserido à fl. 3108 responde a todas as questões levantadas pela parte recorrente de forma bastante esclarecedora e por se tratar de questões materiais, sugere o que aquele Parecer seja acatado com os valores esboçados nos demonstrativos que o integram, opinando ao final pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Considerando que o contribuinte contesta a Decisão de 1ª Instância se valendo de argumentos distintos, passo a analisar todas as alegações inseridas na peça recursal seguindo a ordem em que foram apresentados pelo representante legal do contribuinte.

1. **Nulidade por insegurança na determinação da infração.** Após a realização de 5 revisões neste processo, 2 na Inspetoria de origem e 3 a cargo da ASTEC, entendo que, ao contrário do que afirma o autuado, essas intervenções não fragilizam o lançamento de ofício, visto que a motivação das mesmas centrou-se nas provas apresentadas pelo sujeito passivo, procedendo-se aos devidos ajustes no quantitativo de estoques que resultaram em expressiva redução dos valores originalmente autuados. Efetuadas as devidas depurações, remanesceram apenas as divergências quanto ao cômputo em duplicidade das saídas promovidas através de notas fiscais e as operações registradas nos encerrantes, fato confirmado pelo representante legal do contribuinte em sua última intervenção no processo. Por essa razão não vislumbro razões para acatar o pedido de nulidade de todo o Auto de Infração, sob o argumento de existência de insegurança na determinação das infrações, visto que as correções processadas nas fases anteriores do processo, demonstram sim que houve erros na apuração do fato tributável, mas esses erros foram corrigidos, saneando-se em tempo o processo e o tornando-o apto a ser julgado nas questões de mérito suscitadas pela defesa.
2. **Sustenta também o autuado que neste processo as instâncias de julgamento teriam processado mudança de critério jurídico na apuração do imposto, implicando em vício insanável do Auto de Infração.** Centra-se esta impugnação no argumento de que na apuração da base de cálculo das omissões quantitativas o autuante teria adotado o critério de apuração previsto na Portaria nº 445/98. Já a revisão fiscal efetuada pela ASTEC, teria adotado outra sistemática, com a aplicação do critério previsto no art. 512, do RICMS.

Não procede a alegação do sujeito passivo visto que neste processo os critérios de apuração do fato tributável e da base de cálculo não foram alterados. Verificou-se tão somente a exclusão do ICMS retido (ICMS-ST) dos preços médios utilizados na autuação. Acatou a CJF a tese defensiva de que os preços utilizados para a valoração dos estoques omitidos se encontravam distorcidos com o ICMS-ST. Diante disso foi determinado por este relator, com a concordância dos demais integrantes deste colegiado de julgamento, que a ASTEC, a partir dos valores existentes nas notas fiscais, procedesse à exclusão do ICMS retido dos preços médios apurados na ação fiscal.

Importante ressaltar que em relação a este específico ponto, atinente à formação da base de cálculo, o contribuinte, desde a impugnação em primeira instância, vinha argumentando que os preços médios utilizados para a quantificação da base de cálculo das omissões apuradas na ação fiscal se encontravam distorcidos. Isto porque nos preços praticados por seus fornecedores já se encontravam ‘embutidos’ o ICMS retido por substituição tributária, seja pela refinaria, em relação aos produtos derivados de petróleo, seja pelas distribuidoras, em relação ao álcool etílico combustível.

Concordando com a tese defensiva, a Câmara determinou que a ASTEC corrigisse essa distorção. Assim a diligência fiscal não alterou o critério jurídico de apuração do fato tributável e da quantificação da base de cálculo do imposto lançado que continuou sendo aquele previsto no art. 60, inc. II, letra “b”, item 1, c/c o art. 512-B, dispositivos do RICMS que foram aplicados conjuntamente com as regras da Portaria nº 445/98. A revisão efetuou tão-somente o expurgo, no cálculo do preço médio apurado a partir das notas fiscais de aquisição de combustíveis junto aos fornecedores do autuado, de todo o ICMS que fora retido nas fases anteriores de circulação das mercadorias, evitando-se assim a indevida majoração da base de cálculo, através de uma sobreposição de incidências. Todavia, o critério de apuração e quantificação adotado pelo autuante foi preservado. Afasto, assim, a objeção levantada pelo recorrente, não havendo qualquer vício que inquiere de nulidade absoluta o Auto de Infração, que foi devidamente saneado com o acolhimento da tese defensiva.

3. **Formulação pelo contribuinte de novo pedido de revisão fiscal.** Indeferido o pedido de nova revisão fiscal, considerando que todas as provas apresentadas pelo sujeito passivo, indicativas de erro do lançamento, foram devidamente apreciadas na última revisão da ASTEC, restando apenas avaliar a questão da duplicidade de apuração das saídas. Quanto a esta matéria, estou convencido que os dados e provas existentes no processo são suficientes para a

elaboração da Decisão de mérito. Refiro-me ao demonstrativo do levantamento fiscal elaborado pelo autuante, as revisões fiscais que corrigiram as distorções do levantamento originário com os correspondentes demonstrativos e os documentos anexados pelo contribuinte em sua última intervenção no processo (fls. 3129 a 3143). Nesta oportunidade foram anexados aos autos todas as notas fiscais emitidas no período objeto da autuação e correspondentes planilhas. Portanto, há farta documentação e Pareceres técnicos, sendo desnecessário, para a formação de meu convencimento, o envio do PAF em nova diligência.

4. **Cômputo em duplicidade das notas fiscais com os encerrantes (questão de mérito):**

Afastada as preliminares de nulidade e indeferido novo pedido de diligência, passo a partir de agora ao exame da questão de mérito que remenace em discussão no Recurso Voluntário, atinente ao cômputo em duplicidade de notas fiscais e saídas processadas através dos encerrantes, registradas no livro LMC.

A partir do levantamento fiscal elaborado pelos autuantes pude observar que às saídas processadas através dos encerrantes foram computadas também notas fiscais de venda de combustíveis a outros contribuintes e pessoas jurídicas. Relativamente ao exercício de 1998, a relação de notas fiscais inclusas no levantamento quantitativo se encontram inseridas às fls. 14 a 21, fls. 29 a 30, fls. 41 a 50 e fls. 55 a 59, respectivamente, para os produtos diesel aditivado, álcool, diesel comum e gasolina. Em relação ao exercício de 1999, foram computadas as notas fiscais anexadas às fls. 22 a 25; fl. 19; fls. 51 a 53 e fls. 60 a 63 para os mesmos produtos.

Em todas essas notas fiscais há a indicação de saídas diárias de quantidades que variam de 1000 litros de combustível, a exemplo da Nota Fiscal nº 24525 (fl. 31), que acobertou operações com álcool e até saídas de 35.000 litros, conforme consta da Nota Fiscal nº 15.042, que envolve operação de venda de óleo diesel comum. Portanto, as operações consideradas pelo autuante somadas às saídas processadas através dos bicos das bombas se encontram dentro daquele intervalo quantitativo. São operações acobertadas com notas fiscais de emissão individualizada, sendo que diversos documentos apontam operações comerciais destinadas a outros postos revendedores de combustíveis e demais estabelecimentos de pessoas jurídicas.

Visando verificar se essas operações tinham sido processadas através dos bicos das bombas de combustível pediu-se, na última revisão fiscal efetuada pela ASTEC, que o contribuinte fosse intimado para fazer as vinculações entre as notas fiscais emitidas e os registro dos encerrantes, considerando a alegação de apuração em duplicidade das saídas. Pautou-se a diligência na necessidade de dirimir a dúvida quanto à possibilidade técnica e até material de em uma única operação de venda se processar a saída, através dos bicos das bombas, de quantidades expressivas de combustíveis, visto que o abastecimento de veículos nos postos revendedores se opera em quantidades bem inferiores às discriminadas nas notas fiscais computadas pelos autuantes.

Cogitou-se a possibilidade de que o recorrente poderia ter reunido em uma nota fiscal diversos abastecimentos para posterior faturamento a seus clientes. Nesse sentido laborou a ASTEC, por provocação desta CJE, visando conceder ao contribuinte a oportunidade de trazer a prova técnica e a prova documental que atestassem a veracidade da sua afirmação de que todas as saídas acobertadas com notas fiscais foram também processadas através das bombas de combustíveis, com o decorrente registro no livro LMC.

Em resposta a esses questionamentos, a ASTEC, no Parecer de nº 0122/2008, informa que intimou o contribuinte por duas vezes consecutivas, em 13/05/08 e, em 08/07/2008 (docs. fls. 3.118 e 3122), para que o mesmo fizesse a prova das suas alegações. Além do prazo normal para o atendimento das citadas intimações, o revisor da ASTEC, por solicitação do autuado, concedeu mais 20 dias para que o recorrente lhe apresentasse as provas das vinculações entre as saídas processadas através das bombas de abastecimento e as operações registradas nas notas fiscais. Todavia, o autuado mesmo com a extensão prazo, em aproximadamente 2 (dois meses), nada trouxe ao processo que atestasse a duplicidade dos registros, limitando-se a alegar a dificuldade de reunião das provas ao argumento de que os dados se referiam a informações registradas há mais de 10

anos, que se encontravam no arquivo morto da empresa, fato que segundo a defesa dificultou a entrega da documentação solicitada pela ASTEC. Assim a revisão fiscal foi concluída sem qualquer modificação no lançamento quanto à alegada duplicidade.

Cientificado dessa última revisão da ASTEC o contribuinte elaborou novo arrazoadado, com a juntada nessa fase de relatórios e cópias das notas fiscais, inseridos entre às fls. 3144 (vol XIII) a 8266 (vol. XXX), visando, assim, comprovar a vinculação entre as saídas processadas através das notas fiscais e os bicos das bombas. Requereu, também, a realização de nova revisão visando solucionar a pendência não resolvida perante o revisor da ASTEC.

No nosso entender, conforme já ressaltamos acima, esse pedido de nova revisão se mostra totalmente desnecessário, visto que a quase totalidade das notas fiscais anexadas nesta fase, não integraram os demonstrativos elaborados pelos autuantes, composto apenas pelas as saídas situadas entre 1000 a 35.000 litros de combustíveis. Em relação a essas operações nada de novo foi trazido aos autos que demonstrasse as operações autuadas foram todas processadas através dos bicos das bombas com a concomitante emissão de nota fiscal, chegando-se, portanto, à conclusão de que a comercialização daquelas quantidades de combustível só seria possível com entrega através de caminhões tanque.

Ademais, apelando agora para a razoabilidade, não é plausível se conceber que um posto revendedor processe saída de 1.000 litros de combustíveis através da bomba de abastecimento em uma única operação. Sem maior esforço se constata que não há nenhum veículo nacional ou estrangeiro que comporte tal volume em uma única operação. Ora se é assim em relação a 1.000 litros de combustível, o que dizer das inúmeras operações que compõem a autuação, envolvendo 5.000, 10.000, 25.000 ou até de 35.000 litros de combustíveis.

Quanto mais refletimos em torno da tese defensiva, mais nos convencemos de que as operações autuadas não se processaram através das bombas de abastecimento, pela própria impossibilidade técnica do fato. Por essas razões entendendo que foi correto o procedimento adotado pelo autuante, que procedeu à soma das saídas registradas nos encerrantes com as operações acobertadas com notas fiscais em volume superior a 1000 litros de combustível.

Ressalto que o julgador de 1º grau, ao analisar os argumentos defensivos quanto à alegada duplicidade de apuração dos estoques destacou em seu voto que “... ficou esclarecido pelos autuantes que os quantitativos de combustíveis demonstrados nas planilhas elaboradas expressam saídas ‘extra bico’, em paralelo, sem registro e, portanto, fora dos limites dos encerrantes registrados no LMC”.

5. **Conclusão.** Assim, considerando o acima exposto, entendo que as alegações defensivas quanto à duplicidade na apuração das quantidades autuadas se encontram desprovidas de provas e de razoabilidade, razão pela qual acato sem ressalvas o último Parecer da ASTEC, de nº 0122/08, para manter o levantamento quantitativo com a formatação apresentada às fls. 3032 a 3034 e fl. 3117, reproduzida no demonstrativo abaixo transcrito:

Com isso, o valor originalmente autuado que era de R\$2.919.381,43 é reduzido para R\$1.249.397,92, conforme demonstrativo de débito a seguir (fl. 3.030):

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO			
Infração	D. Ocorrência	D. Vencimento	ICMS
1	31/12/1998	09/01/1999	490.544,36
1	31/07/1999	09/08/1999	350.797,94
2	31/12/1998	09/01/1999	216.042,32
2	31/07/1999	09/08/1999	192.013,30
TOTAL			1.249.397,92

Diante do acima exposto, modifico em parte a Decisão da 3ª Junta de Julgamento, que condenou a empresa ao pagamento do ICMS no valor de R\$959.943,20, para dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso de Ofício e ao Recurso Voluntário. Fica, assim, restabelecida parte da autuação, com a manutenção de todas as notas fiscais cujas saídas se processaram “extra bico” das bombas de combustíveis. Quanto à base de cálculo, também acolho o último Parecer da ASTEC, em relação

ao expurgo ICMS - substituição tributária, do preço médio de apuração do estoques, atendendo assim a um dos pedidos formulados pelo contribuinte. Com isso, o recorrente deverá ser intimado a recolher o ICMS no valor de R\$1.249.397,92, mais multa e demais acréscimos legais.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298951.1209/03-7**, lavrado contra **POSTO MIMOSO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.249.397,92**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre o valor de R\$408.055,62 e 70% sobre o valor de R\$841.342,30, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de abril de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS