

**A. I. Nº** - 002510.0004/10-0  
**AUTUADO** - POSTO LITORAL LTDA.  
**AUTUANTE** - WELLINGTON CASTELLUCCI  
**ORIGEM** - INFRAZ SANTO ANTÔNIO DE JESUS  
**INTERNET** 30.11.2011

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0297-05/11**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. MERCADORIAS ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. **b)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. **c)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE TERCEIRO DESCOMPANHADAS DE DOCUMENTO FISCAL. Lançamento efetuado em desacordo com os ditames da Portaria nº 445/98. Infrações anuladas, com representação à autoridade fazendária para que seja feito o lançamento em nova ação fiscal, a salvo de falhas. Auto de Infração **NULO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/12/2010, exige imposto e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$12.002,30, através das seguintes infrações:

1. Omissão de saída de mercadoria isenta e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Multa fixa no valor de R\$250,00; Exercícios de 2005 a 2009.
2. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados neste estado. Foram detectadas tanto omissão de entradas como de saídas de combustíveis. Multa de 60% - Valor Histórico: R\$2.828,08; Exercícios de 2005, 2007 e 2008.
3. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 em exercício fechado. Multa de 70% - Valor Histórico: R\$8.924,22. Exercícios de 2005, 2007 e 2008.

O contribuinte apresentou defesa de fls. 178/180, e assevera que, mesmo tendo sido autuado através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício fechado, conforme planilha anexa ao PAF, preparada pelo preposto fiscal, por período e separado por produto, com diversas informações, tais como: *“estoque inicial e final, aferições, ganhos, perdas, entradas com somatório de compras, encerrante com abertura e fechamento do LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis), dentre outras”*, tal procedimento efetuado com as notas fiscais de aquisições dos combustíveis e LMC da empresa, resultando em diferentes situações para cada tipo de combustível, em diferentes períodos, não estão consistentes. Afirma que as informações inseridas nas planilhas de cálculos elaboradas pelo autuante apresentam erros que comprometem o mérito, e deixam dúvidas no procedimento aplicado no presente PAF.

Constatou os erros da seguinte forma: *“a) Deixou de constar em “ENTRADAS: RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS – ANO 2005 – ALCOOL” a Nota Fiscal de 25097 de 21/12/2005 – Petrobrás Distribuidora S.A., 5.000 Litros de Álcool (cópia anexa); b) Deixou de constar em “ENTRADAS: RELAÇÃO DE NOTAS*

*FISCAIS – ANO 2005 – DIESEL” a Nota Fiscal de 870320 de 27/09/2005 – Petrobrás Distribuidora S.A., 5.000 Litros de Óleo Diesel (cópia anexa) e c) Informou o valor do estoque inicial de Gasolina para o período de 2008 de 6.984,01 onde o valor correto é 8.414,41 (cópia do LMC anexa)”.*

Assim, constatou que em relação ao combustível **Álcool** no período de 2005 as entradas foram de 30.000 ls., diferente do apontado pelo fiscal que foi de 25.000 ls. Igualmente nas entradas reais de **Diesel**, no período de 2005, foram de 525.000 ls., sendo desigual o apurado pelo auditor fiscal de apenas 520.000 ls., e da mesma forma, com a **Gasolina**, no período de 2008, com estoque inicial de 8.414,41 ls. e, não como apresentado no presente PAF, na quantidade de 6.894,01 ls.

Declarou que as notas fiscais mencionadas foram devidamente registradas nos livros fiscais e entregues no momento da solicitação da fiscalização.

Sustenta que, em nenhum momento, adquiriu mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, pois os documentos que não foram computados constam também no LMC, entregue ao fisco.

Ademais, é de conhecimento do fisco e deste Conselho de Fazenda que os postos de combustíveis celebram um acordo de negócios com apenas uma distribuidora de combustível, para que revendam os produtos exclusivamente de uma marca, que neste caso é a BR Petrobrás, distribuidora da empresa que não revende produtos sem a devida emissão das notas fiscais.

Acrescenta, ainda, que o autuante deixou de considerar as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 870320 e 25097 e preencheu incorretamente a quantidade do estoque inicial.

Por fim, pede a Improcedência do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal de fl. 190, e após a verificação dos dados constatou que houve engano no preenchimento das planilhas, quando deixou de lançar as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 25097 de 21/12/2005 (etanol) e 870.320 de 27/09/2005 (Diesel).

Deste modo, ao efetuar os lançamentos da nota fiscal de etanol (25097), verificou que não existe nenhum débito para o contribuinte, no entanto, embora corrigindo a nota fiscal do diesel (870320) resta ainda um débito de ICMS no valor de 453,81, mais a antecipação tributária de R\$143,81 perfazendo o total de R\$597,62.

Quanto ao terceiro item, disse que mesmo fazendo a devida correção, verificou um débito no valor de R\$725,49 de ICMS mais R\$229,91, referente à substituição tributária, no valor total de R\$955,40, tudo conforme as planilhas de fls. 43, 64 e 162, respectivamente, etanol, diesel e gasolina comum.

Pede a Procedência Parcial do Auto de Infração.

O autuado ao ser cientificado da informação fiscal não se manifestou.

#### **VOTO VENCEDOR**

Trata-se de fiscalização efetuada em contribuinte cuja atividade é o comércio varejista de combustíveis e lubrificantes, na qual revende mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Foi realizado o levantamento quantitativo de estoques, das mercadorias: álcool, óleo diesel, gasolina aditivada, gasolina comum, nos exercícios de 2005 a 2009, no qual foram relatadas as ocorrências de três infrações.

Saliente-se que a Portaria n<sup>o</sup> 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, deve ser aplicada na realização deste tipo de Auditoria. Reza esta Portaria que no caso de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque, ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, com multa de 70%, e o imposto devido 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

previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, com multa de 60%. (art. 10, I, “a”, “b” da mencionada Portaria).

Também sendo detectado omissão de operações de saídas de mercadorias isentas ou não sujeitas a tributação, deve ser aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 42, no inciso XXII, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios previsto pela Lei nº 9.837/05. No presente caso, o autuante exigiu esta multa na infração 1, nos exercícios de 2005 a 2009, o que perfaz o valor de R\$ 250,00, mas tendo em vista a necessidade de refazimento do levantamento quantitativo de estoques, como a seguir examinado, voto pela nulidade desta infração, para ser verificado posteriormente se esta ocorrência permanece nestes exercícios.

Contudo, na infração 02, o seu enunciado não condiz com o disposto na citada Portaria, quando aponta *“Deixou de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados neste estado. Multa de 60% - Valor Histórico: R\$2.828,08”*. Além disso, ainda está colocado pelo autuante que fora detectado tanto omissões de entradas como omissões de saídas de combustíveis. Este enquadramento contraria a Portaria nº 445/98, que orienta a cobrança do ICMS devido 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 previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, com multa de 60%. (art. 10, I, “a”, “b” da mencionada Portaria). Não cabe a exigência fiscal na forma descrita, neste Auto de Infração e nem o enquadramento legal na forma dos dispositivos regulamentares apontados como infringidos. Deste modo, entendo que deve ser anulada a infração, com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança a infração e o infrator. Desta forma represento à autoridade fazendária, para que em nova ação fiscal, a Portaria 445/98 seja aplicada a salvo de erros, consoante art. 21 do RPAF/99. Infração nula.

Quanto à infração 3, verifico que apesar de estar sendo exigido ICMS, na condição de responsável solidário, que se encontra previsto na Portaria nº 445/98, por ser conexa com a infração nº 2, o que leva infalivelmente à necessidade de anulação do lançamento, para que seja feito e aplicado com inteiro teor os dispositivos da Portaria nº 445/98, referente ao levantamento quantitativo de estoques, para saneamento do lançamento.

Assim anulo a infração 3, amparada no art. 18, IV, “a” do RPAF/99.

Represento este Auto de Infração à autoridade fazendária para que seja feito o lançamento, em nova ação fiscal, a salvo dos erros apontados neste julgamento, vez que as infrações são conexas e devem ser apuradas em uma mesma auditoria.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Discordo, com a devida *venia*, do entendimento da ilustre Relatora, quanto a sua decisão de julgar Nulo o Auto de Infração, sob a justificativa basilar de que o enunciado da infração 02 não condiz com o disposto no art. 10, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Portaria nº 445/98, quando acusa que *“Deixou de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuinte localizados neste estado...”*.

Fundamenta a sua decisão sob a visão de que este enquadramento contraria a Portaria nº 445/98, que orienta a cobrança do ICMS devido 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 previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, com multa de 60%, não cabendo a exigência fiscal na forma descrita.

Deste modo, entende que deve ser anulada a infração, com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Em suma, entende a Relatora que deveria a acusação fiscal, relativa à segunda infração, constar que o autuado “Deixou de proceder à *antecipação tributária* do ICMS...” e não na forma que foi consignada de “Deixou de proceder à *retenção* do ICMS...”.

A legislação do Estado da Bahia, através de seu Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, em seu Capítulo III, prevê a Substituição Tributária por Diferimento e a Substituição Tributária por Antecipação, sendo na primeira situação a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação, efetuada no presente, transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria ou do bem, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior, ocorrendo, assim, *uma postergação do momento do pagamento do imposto* (art. 342).

Já na segunda situação, Substituição Tributária por Antecipação, ao contrário da anterior, ocorre a antecipação do lançamento e do pagamento do ICMS, exigindo-se o recolhimento do imposto em função da realização de determinada operação ou prestação subseqüentes, conforme expressamente previstos pela legislação (art. 352), e compreende:

*I - a substituição tributária por antecipação, que diz respeito às hipóteses em que, segundo a lei, a responsabilidade pelo pagamento do imposto que seria devido pelo contribuinte é transferida para terceiro, sendo exigida mediante a retenção do imposto pelo responsável;*

*II - a antecipação tributária propriamente dita, em que a lei determina que o próprio contribuinte ou o responsável antecipe o pagamento do imposto.*

Portanto, conforme visto acima, no inciso I, a *substituição tributária por antecipação* e a *retenção* do imposto são termos congêneres, os quais representam a antecipação do lançamento e do pagamento do imposto.

No caso sob exame, o que se está a exigir do autuado, posto revendedor de combustível, na condição de *responsável solidário*, é o ICMS normal devido pelo fornecedor, quando das vendas de combustíveis, cujas operações ocorreram sem documentação fiscal, conforme apurado através de levantamento quantitativo de estoque (entrada sem nota fiscal), assim como a falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, que seria devido pelo contribuinte, de responsabilidade do fornecedor, o qual é ignorado.

Logo, entendo correta a imputação, independentemente de se reportar à terminologia de retenção ou de antecipação do imposto, pois a substituição tributária por antecipação (retenção do imposto) ou a antecipação tributária propriamente dita, quando for ignorada a origem da mercadoria e conseqüentemente o fornecedor, é de responsabilidade do próprio contribuinte adquirente, nos termos do art. 39, inciso XIV, do RICMS/BA (Alteração nº 48 - Decreto nº 8740, de 12/11/03, cuja metodologia para a apuração da base de cálculo e do imposto é a mesma.

*Art. 39. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*XIV - o contribuinte substituído que realizar operação interestadual com combustíveis derivados do petróleo e com álcool etílico anidro combustível – AEAC e B100, será responsável solidário pelo recolhimento do imposto devido à unidade federada de destino, inclusive seus acréscimos legais, se este não tiver sido objeto de retenção e recolhimento, por qualquer motivo, ou se a operação não tiver sido informada ao responsável pelo repasse, conforme determinado nos Capítulos III e IV do Conv. ICMS 03/99;*

Assim, inexistente motivo para a declaração da nulidade da infração e muito menos do Auto de Infração, conforme entendeu a Relatora.

No mérito, observo que restou comprovada a alegação de defesa acerca de não terem sido consideradas no Levantamento das Entradas de 2005 as Notas Fiscais de nºs 870320 e 25097, relativas a 5.000 litros de diesel e 5.000 litros de álcool, fato este reconhecido pelo próprio autuante, o qual efetivou a devida correção, do que concluiu que zerou a diferença de álcool no referido exercício de 2005 e para o produto diesel remanesce o ICMS-ST de R\$ 143,81 (infração 2) e o ICMS normal de R\$ 453,81 (infração 3).

Considerando que, no citado exercício de 2005, o valor do ICMS-ST originalmente exigido na infração 2 é de R\$ 1.306,24, cujo valor compreende: R\$ 473,11, relativo ao álcool (fl. 43); R\$ 743,43, ao diesel (fl. 64), e R\$ 89,70, relativo à gasolina aditiva (fl. 96), como também, conforme acima consignado, o valor correspondente ao álcool foi zerado e ao diesel passou para R\$ 143,81, o total

*do valor exigido no exercício de 2005 para a infração 02 passa a ser de R\$ 233,51, sendo: R\$ 143,81, inerente ao diesel, e R\$ 89,70, à gasolina aditivada.*

Já para a infração 3, o ICMS exigido para o exercício de 2005 é de R\$ 4.121,92, sendo: R\$ 1.492,92 de álcool (fl. 43); R\$ 2.345,93 de diesel (fl. 64) e R\$ 283,07 de gasolina aditivada (fl. 96), *cujo total, após as modificações acima, passou para R\$ 736,88, sendo: R\$ 453,81 de diesel e R\$ 283,07 de gasolina aditivada.*

Quanto ao exercício de 2008, o autuado comprova que o estoque inicial de gasolina é de 8.414,41 litros (fl. 187), fato este reconhecido pelo autuante que, após a devida consideração, apurou o valor remanescente do ICMS-ST (infração 2) de R\$ 229,91 e do ICMS normal de R\$ 725,49 (infração 1) para o referido exercício e produto.

Por compreender o valor, originalmente exigido na infração 2 para o citado exercício de 2008, do ICMS-ST de R\$ 542,15, sendo: R\$ 22,14, relativo ao álcool (fl. 53) e de R\$ 520,01, à gasolina (fl. 162), remanesce *o valor exigido R\$ 252,05, sendo: R\$ 22,14 de álcool e R\$ 229,91 de gasolina.*

Já para a infração 3, o ICMS exigido para o exercício de 2008 é de R\$ 1.710,80, sendo: R\$ 69,87 de álcool (fl. 53) e R\$ 1.640,93 de gasolina (fl. 162), *cujo total, após as modificações acima, passou para R\$ 795,36, sendo: R\$ 69,87 de álcool e R\$ 725,49 de gasolina.*

Diante do exposto, como não houve alteração nos valores exigidos no exercício de 2007, voto PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 6.338,99, sendo: R\$ 250,00 para a infração 1; R\$ 1.465,25 para a infração 2 e R\$ 4.623,74 para a infração 3.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **002510.0004/10-0**, lavrado contra **POSTO LITORAL LTDA.**

Esta Junta recorre de ofício para uma das Câmaras do CONSEF nos termos do artigo 169, inciso I, alínea "a", item 2, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de novembro de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – RELATORA/VOTO VENCEDOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR