

PROCESSO - A. I. Nº 298924.1103/03-7
RECORRENTE - BOM DIESEL TRANSPORTE E COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0413-03/06
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS
INTERNET - 22/03/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0044-12/12

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Preliminares de nulidades rejeitadas. Após saneamento dos autos, houve a diminuição do imposto exigido. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA.

O Auto de Infração, lavrado em 31/12/2003, exige ICMS no valor total de R\$470.123,09, com aplicação das multas de 60% e 70%, pela apuração das seguintes irregularidades a norma tributária deste Estado:

Infração 01- Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, e, conseqüentemente, sem 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. (Exercício de 2002). Total do débito R\$209.106,39, com aplicação da multa de 70%.

Infração 02- 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, deduzido a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. (Exercício de 2002). Total do débito R\$86.881,91, com aplicação da multa de 60%.

Infração 03- Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, e, conseqüentemente, sem 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. (Exercício de 2003). Total do débito: R\$ 117.305,80, com aplicação da multa de 70%.

Infração 04- 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, deduzido a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. (Exercício de 2003). Total do débito R\$56.828,99, com aplicação da multa de 60%.

Após análise das peças processuais, a JJF decidiu pela Procedência da autuação prolatando a seguinte Decisão, após rejeitar a preliminar de nulidade argüida pela empresa:

“VOTO

(...)

No mérito, o presente Auto de Infração reclama ICMS pela falta de recolhimento do referido imposto, na condição de responsável solidário e também a falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo relativo ao levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado dos produtos álcool hidratado, diesel e gasolina comum correspondentes aos exercícios de 2002 e 2003.

Verifico que as infrações imputadas no Auto de Infração estão perfeitamente caracterizadas nos demonstrativos acostados ao processo pelos autuantes às folhas 13 a 31. Nos aludidos demonstrativos estão indicadas a existência de omissões de entradas de: Exercício de 2002: 1.022.200 litros de óleo diesel (fl. 14) e 925 litros de álcool (fl. 31), já no exercício de 2003, foram detectadas as omissões de entrada de: 63.220 litros de óleo diesel (fl. 14), 116.176,30 litros de álcool (fl. 31) e 168.160,9 litros de gasolina comum (fl. 21). Não acato as alegações defensivas de que os autuantes fizeram constar em duplicidade as mercadorias que foram emitidas com notas fiscais modelo 01, e que as referidas saídas já haviam sido computadas nas bombas de combustíveis, uma vez que o defendente não apresentou provas das suas assertivas nos termos do artigo 123 do RPAF, sendo assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Também, não acolho a argumentação de que os produtos adquiridos diretamente da Petrobrás, sujeito passivo por substituição, já se encontravam com a fase de tributação encerrada. Com efeito, o fulcro da autuação é a exigência do imposto por responsabilidade solidária por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, ou seja, a acusação fiscal é de que o autuado adquiriu mercadorias de forma irregular, e por isso, os referidos produtos não foram tributados anteriormente. Conseqüentemente, nos termos da Portaria 445/98, em se tratando de mercadorias submetidas ao regime da substituição tributária é devido pelo autuado o ICMS por responsabilidade solidária, como também o tributo devido por antecipação tributária.”

Inconformada, a empresa apresenta Recurso Voluntário que consta às fls. 301/316 dos autos. Traz como preliminar de nulidade do Auto de Infração erros “não reconhecidos” e não corrigidos pela fiscalização. Deles cita: a não consideração das aferições constantes no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, a inaplicabilidade da Portaria nº 445/98, duplicidades no Registro de Saídas, desconsideração de notas fiscais de transferência e erro na aplicação das MVA’s. Em assim sendo, diante de tantas falhas, indiscutível a sua dificuldade de entendimento da autuação, gerando o seu cerceamento de defesa. Dizendo textualmente ser “transparente a impossibilidade de o Contribuinte acompanhar a logicidade jurídico-fiscal de tantas idas e vindas de fatos, cálculos, critérios matemáticos e jurídicos, impossibilitando a plena inteligência do trabalho dos Agentes Públicos”, afirma não haver certeza do que lhe esta sendo imputado como infração e como foi, efetivamente, apurado o *quantum* exigido. Nesta esteira, expõe entendimento sobre a atividade vinculada á lei da fiscalização e, mais uma vez, requer a nulidade da autuação.

No mérito, afirma que no presente caso (distribuidores de postos de combustíveis), a Portaria nº 445/98 não pode ser aplicada, tendo em vista que as mercadorias autuadas estão enquadradas no regime da substituição tributária. Explica que na autuação foi aplicada a regra contida no art. 10 da referida portaria (preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria) em completo descompasso com a real situação existente, pois, no caso, o

preço médio, praticado por quaisquer dos fornecedores de combustíveis destinados aos postos de revenda, já está com sua fase de tributação encerrada, gerando verdadeiro *bis in idem*, vedado constitucionalmente. Além do mais, a fiscalização adicionou uma nova MVA sobre esses preços médios, deformando ainda mais o critério jurídico de apuração da base de cálculo. Além disso: adicionou no cálculo da média dos preços de aquisição valores de compras efetivadas junto as distribuidoras de combustíveis e aquisições realizadas junto a postos de revenda de combustíveis congêneres (para suprimento momentâneo de seus estoques). Em assim sendo, inaplicáveis são os critérios da Portaria nº 445/98, uma vez que para o caso em lide foram utilizadas as aquisições já com a carga tributária calculada até o consumidor final, e, adicionalmente, não foram depuradas as aquisições “atípicas e desuniformes” (distribuidoras e outros postos revendedores), deixando de retirá-las do cálculo dos preços médios.

Passa, em seguida, a afirmar que na autuação existe duplicidade de registros nas saídas já que houve a soma de notas fiscais de saídas aos movimentos dos encerrantes registrados no LMC (gasolina e álcool – fls 218/370), gerando uma duplicidade de lançamento. Diz que tal duplicidade ocorreu já que não foram considerados os chamados abastecimentos periódicos ao seus clientes, que solicitam a nota fiscal em momento posterior. Acosta, por amostragem, documentos e requer juntada posterior de documentos para corroborar o que expõe.

Apresenta, como terceiro ponto de sua contestação, as notas fiscais de transferências do óleo diesel. Informa ser filial da BOMDIESEL — Transporte e Comércio de Derivados de Petróleo LTDA, uma TRR localizada em Barreiras e que somente pode comercializar combustível para produtores rurais. Entretanto como existia demanda de diesel para pequenos postos na região não atendidos pelas grandes distribuidoras, essa abastecia os postos de revenda de combustíveis acobertada com as notas fiscais de venda da empresa autuada. Em contrapartida, para evitar a ocorrência de omissão de entradas no estoque, emitia, concomitantemente, notas fiscais de transferências para o recorrente. E este fato não foi considerado pela fiscalização. Para comprovar sua alegação, apensa aos autos as notas fiscais de transferências ditas não consideradas pelo autuante e afirma não existir omissão de entrada do produto diesel.

Como quarto ponto passa discutir a respeito da ilegal base de cálculo da gasolina e do diesel.

Primeiramente ressalta que a norma obriga as refinarias (diesel, gasolina - 2002 e 2003) e das distribuidora (álcool – 2002 e 2003) a recolher o imposto. Assim, ela não se baseia no valor real da operação. No caso presente, o autuante utilizou um *mix* de critérios, isto é, preços médios de aquisições, acrescidos de MVA incorreta, acarretando total ilegalidade na autuação. Passando a discorrer sobre os princípios da isonomia e da estrita legalidade, ressalta de que “*a base de cálculo só pode ser aquela que seria utilizada na Refinaria/Distribuidora, por se tratar de produtos sujeitos à substituição tributária “para a frente”. Jamais poderia ser o valor da operação atual (preço médio da aquisição da Distribuidora), mesmo porque não se pode admitir dois critérios de tributação para o mesmo produto, quando a substituição tributária não é subjetiva (em relação ao Agente), mas objetiva (em relação ao produto).*” Diz que a jurisprudência do STF e STJ é pacífica sobre a questão. Nesta esteira, traz diversos julgados para corroborar a sua discussão.

Prosseguindo, e afirmando que no caso presente é o posto revendedor quem está arcando com o ônus do imposto de responsabilidade das refinadoras e distribuidoras, afirma que o Estado não pode aplicar a regra da base de cálculo baseada no valor real das saídas, mas aquela definida em lei.

Em segundo lugar, afirma que ainda que o critério adotado fosse matematicamente correto, a aplicação dos dispositivos legais que respaldaram a autuação estão equivocados.

E em terceiro lugar, afirma não serem reais as omissões de entradas apontadas na autuação, o que, em conjunto com os dois itens primeiros, invalida a autuação.

Trazendo, novamente, toda a sua argumento anterior a respeito da forma equivocada da apuração da base de cálculo em flagrante desobediência ao princípio da não-cumulatividade do imposto, diz haver, de igual sorte, desproporcionalidade matemática e econômica do preço que serviu de base de cálculo para a exigência do valor do imposto exigido em relação ao álcool e óleo diesel, conforme comenta com as mesmas razões já apresentadas anteriormente.

Informa que a fiscalização aplicou uma MVA sobre o preço errado, pois o Convênio ICMS 84/02 manda que se aplique a MVA de 41,56% e 91,36% referente ao diesel e gasolina respectivamente sobre o preço praticado pela Refinaria e não sobre o preço do Distribuidor como fez o autuante e aceito pela 3ª JJF. Este mesmo erro foi cometido no ano de 2003 quando foi aplicada a MVA de 11,70% e 60,03% para o diesel e a gasolina e sobre o preço de Distribuidora quando o Convênio 01/03 manda aplicar tais MVA's sobre as operações realizadas pela Refinaria e não do Distribuidor de Combustível. Entende caracterizado nítido erro de Direito. E, tais fatos, cumulado com a utilização do preço médio de aquisição, majorou, em demasia, o valor dos combustíveis em relação aos preços realmente praticados.

No caso da gasolina e para o ano de 2002, ao se aplicar a MVA de 91,36% sobre o preço de aquisição R\$1,7891 atinge-se o valor de R\$ 3,42, valor muito superior ao de venda ao consumidor final que era de R\$2,35, de acordo com as notas fiscais de saídas. O mesmo procedimento ocorreu para o ano de 2003 com valor médio de compra R\$1,7110, e aplicar-se a MVA de 60,03% se obteria o montante de R\$2,74, valor infinitamente superior ao praticado para o consumidor final na época e nos dias atuais que era de R\$2,18, conforme notas fiscais apensadas aos autos.

Quanto ao óleo diesel, para o ano de 2002, ao se aplicar a MVA de 41,56% sobre o preço médio de aquisição de R\$1,2020, se atingiu um valor de venda de R\$1,70, muito superior ao realmente praticado ao consumidor final. E, para comprovação bastaria analisar as notas fiscais de saídas à época para se constatar que o valor era de R\$1,04. Já em relação ao ano de 2003, partindo-se do preço médio de aquisição de R\$1,2392, conforme demonstrativos elaborados pela fiscalização e realizando-se a mesma operação com uma MVA de 11,70% se obteria o preço de R\$1,39 muito superior ao realmente vigente para a venda ao consumidor final que era de R\$1,34 em conformidade com as notas fiscais de saídas.

Para reforçar sua argumentação do que ora expõe, traz Decisão prolatada por esta 2ª CJF (Acórdão 0346/12/05, de 28/10/2005, que julgou Nulo o Auto de Infração nº 108.880.0008/03-0).

Finaliza sua argumentação solicitando a nulidade ou a improcedência da autuação. E, caso sejam aceitos os documentos que apensou aos autos, solicita revisão do lançamento fiscal.

Em Parecer (fl. 407) a PGE/PROFIS entende que, diante dos documentos carreados aos autos e dos argumentos apresentados pelo recorrente, era necessária uma análise do PAF pela ASTEC para conferir se, efetivamente, no levantamento quantitativo elaborado pelo autuante e na forma decidida pela JJF já estavam compreendidas as notas fiscais indicadas pelo recorrente, as aferições existentes no LMC, assim como, se existia duplicidade no Registro de Saídas e erro na aplicação das MVA's.

Esta solicitação foi aceita por esta 2ª CJF (fl. 410) que encaminhou os autos à ASTEC/CONSEF para que fosse verificado se eram pertinentes as alegações de defesa.

Através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 144/2007 (fls. 412/414), fiscal estranho ao feito, assim, se posicionou:

“Analisadas as notas fiscais acostadas pelo autuado às fls. 332 a 360, constata-se que as mesmas não foram lançadas no seu Livro de Registro de Entradas de Mercadorias, conforme se comprova às fls. 52/74. Não foram verificados os LMC's de Oleo Diesel, das duas empresas (Remetente e Destinatário), pois não foram apresentados os referidos livros, apesar de intimadas, conforme documentos de fls. 416 / 418.

Em contrapartida, foram verificados os lançamentos das notas fiscais constantes às fls. 332 / 360, constatando-se que as mesmas estão lançadas no livro de Registro de Saídas de Mercadorias do emitente, fls. 432/473, sendo

que o emitente das referidas notas fiscais trata-se de uma filial da mesma empresa. Quanto às MVA's aplicadas pelos autuantes, verificadas e estão conforme Convênios às constantes fls. 474 /475.

Foram refeitos os cálculos, considerando-se as notas fiscais acostadas à petição, fls. 332 / 360, bem como as aferições apuradas pelo diligente constantes nos LMC's, conforme fls. 421 / 426, ficando resumido conforme a seguir: (Apresenta as notas fiscais de transferências do exercício de 2002 e de 2003)."

Com tais colocações, refaz os cálculos e apresenta novos demonstrativos de estoques (fls. 427/428), *"considerando as notas fiscais de transferências acostadas à petição fls. 332/360, bem como considerando as saídas conforme demonstrativos dos autuantes (fls. 14, 21 e 31)"*, reduzindo o débito total para R\$161.069,18, conforme demonstra. E, caso seja aceita a argumentação do recorrente quanto às saídas de combustíveis através de notas fiscais pelo bico, elabora novo demonstrativo onde foi excluído o imposto referente ao exercício de 2002 e em relação ao exercício de 2003 apresenta valor total de R\$41.871,51.

Os autuantes tomam ciência da diligência realizada, mas não se manifestam (fls. 485, 490, 491). O recorrente se manifesta, após intimação aos seus proprietários (fls. 479 e 481), como consta às fls. 493/505 dos autos.

Nessa manifestação diz que o diligente fiscal não anexou as planilhas para demonstrar os cálculos e o método utilizado para embasar os valores constantes do Demonstrativo de Débito da infração 3 e constante das fls. 414 e 415 do PAF. Em assim sendo, a falta desses demonstrativos dificultou a análise das informações prestadas e, conseqüentemente, existindo cerceamento do seu direito de defesa.

Abre discussão sobre a inidoneidade do demonstrativo de débito, dircorrendo a respeito das determinações do art. 39, do RPAF/BA. Transcreve Decisão deste Colegiado (Acórdão nº 0413-02/02) visando embasar a sua argumentação. Entende ser nulo o ato praticado pelo autuante por estar caracterizado o seu cerceamento de defesa e, conseqüentemente, nulo é o Auto de Infração, acorde art. 18, I, do RPAF/BA. E, na pior das hipóteses, que os referidos demonstrativos sejam à empresa disponibilizados e reaberto prazo de dez dias para que possa se manifestar.

Passa, em seguida, a discorrer sobre a base de cálculo apurada, transcrevendo nesta, sua discussão, os mesmos argumentos apresentados no seu Recurso Voluntário inicial.

Reitera seus pedidos anteriores e solicita revisão fiscal pela COPEC objetivando se determinar o preço da Refinaria vigente à época da ocorrência dos fatos geradores para se depurar o suposto débito indevidamente exigido.

Em manifestação (fls. 510/511), a PGE/Profis ressalta que o Parecer ASTEC não esclareceu o ponto relativo à utilização do percentual de MVA, especialmente no tocante à base de cálculo sobre a qual essa incide. Além disto e em respeito ao precedente trazido pelo contribuinte, entende que os autos devem ser encaminhados a COPEC para que sejam trazidos os elementos necessários à elucidação da composição da base de cálculo do imposto. Acrescenta, ainda, que, ao contribuinte sejam entregues cópias dos demonstrativos elaborados pelo Parecerista da ASTEC para que seja futuramente afastada a alegação de nulidade.

Esta 2ª CJF em nova diligência, a pedido da PGE/PROFIS, solicita que o mesmo diligente fiscal tome as seguintes providências: *"elaborar novo Parecer indicando, em notas explicativas, o método de apuração das quantidades remanescentes, em consonância com a Portaria 445/98, justificando inclusive o acatamento de documentos fiscais e demais provas apresentados pelo recorrente que venham a ser incorporadas ao levantamento de estoques, devendo indicar de forma objetiva e conclusiva quais as quantidades que devem permanecer na autuação, por período fiscal"*.

Constatadas omissões, que o PAF fosse remetido à COPEC visando serem tomadas as seguintes providências:

a. EM RELAÇÃO A 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 ALCOOL: 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 OLEO DIESEL: verifique se os preços médios aplicados no AI são os corretos para o período objeto da autuação, procedendo aos ajustes que se fizerem necessários.

Foi reaberto prazo de dez dias para que autuante e autuado, querendo, se manifestassem.

Através do Parecer ASTEC nº 121/2008 (fls. 516/517) o revisor fiscal presta os seguintes esclarecimentos:

“O Parecer ASTEC nº 0144 / 2007, de fls. 412 / 415, tomou como base os demonstrativos de estoque do produto óleo diesel constantes à fl. 14, anexados pelos autuantes, e atendendo o pedido de diligência anterior, de fl. 410, foram considerados nos levantamentos quantitativos realizados pelo autuante, os documentos fiscais apresentados pelo autuado, constantes às fls. 332 / 360, os quais encontram-se relacionados pelo diligente, às fls. 413 / 414, bem como à fl. 431, referentes às notas fiscais de transferências dos exercícios de 2002 e 2003, que no momento torno a anexar, conforme fl. 526.

Quanto às aferições, as mesmas foram consideradas e relacionadas pelo diligente as constantes nos LMC's apresentados pelo autuado, conforme se verifica às fls. 421 / 426, as quais integraram os demonstrativos de fls. 427 / 430, e que no momento torno a anexar, conforme fls. 520/525.

Á fl. 494 o Ilustre Representante do autuado, alega que o fiscal Parecerista, ao elaborar o seu Parecer, talvez por descuido, esqueceu de anexar as planilhas que demonstram os cálculos e o método utilizado para chegar aos valores constantes na tabela - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO - infração 03 - R\$105.381,13 - da fl. 414, e na tabela - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO - infração 03 - R\$29.602,26 - da fl. 415.

Acredito que o mesmo, ou por descuido, ou por não ter tido acesso aos demonstrativos de fls. 427/428 e 429/430, não observou onde está claramente demonstrado o método de apuração dos valores de R\$105.381,13 e R\$29.602,26.

A Ilustre Procuradora do Estado, em Parecer às fls. 510 e 511, sugeriu a entrega de cópia dos demonstrativos elaborados pelo Parecerista da ASTEC, ao autuado, significando com isso, que os mesmos encontram-se no processo.

Tendo sido intimado em 16/06/2008 a apresentar documentos que comprovem as vinculações entre as saídas através notas fiscais e bicos (encerrantes), de forma a evidenciar, por exemplo, se fornecimentos através das bombas de combustíveis foram posteriormente objeto de emissão de nota fiscal, conforme fl. 527, o autuado não atendeu o solicitado, pelo que foi expedida nova intimação, datada de 08/07/2008, fl. 528, não tendo também atendido o solicitado.

4 – CONCLUSÃO

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

Tendo em vista o não atendimento às intimações datadas de 16/06/2008 e 08/07/08, 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. 519.”

Em manifestação (fls. 543/563) a respeito das informações prestadas pelo diligente fiscal, o recorrente, inicialmente, reitera as nulidades arguidas na sua peça recursal inicial.

Em seguida, afirma que o diligente não cumpriu integralmente o solicitado, pois nos demonstrativos apresentados não informou, em notas explicativas, o método adotado para apuração das quantidades remanescentes, o deixando “órfão de entendimento e cerceando o seu direito de defesas”.

Observando que é dever do Fisco modificar o lançamento de ofício sempre que forem constatados erros que possam macular a exigência tributária, entende que tal alteração tem, por

obrigação, de ser explicada detalhadamente ao sujeito passivo tributário. Nesta esteira de discussão, saca das determinações do art. 149 e 173 do CTN. No entanto, continua, tais modificações não podem ser perpetradas quando a razão da alteração é um erro de valoração jurídica dos fatos impositivos, ou seja, quando a administração fiscal tenha adotado um critério interpretativo para avaliar o fato gerador ocorrido e que, posteriormente, não se mostre o mais apropriado. E, neste seu discurso, traz à baila as determinações dos arts. 145 e 146 do CTN e passa a discutir sobre o grau de certeza da exigência fiscal. Entende não ser justo que o sujeito passivo permaneça em estado de insegurança ou incerteza durante o prazo em que é permitido retificar errado lançamento fiscal, principalmente em razão de erro no lançamento por *“critério jurídico não muito apropriado, ou a valoração jurídica dos fatos corretamente expostos não corresponder ao juízo da eventual autoridade fiscal revisora anos após”*. E, continuando, discorre longamente sobre a matéria, trazendo neste seu discurso o princípio da imutabilidade, e aconselha *que o critério jurídico adotado pelo agente administrativo em sua ação fiscalizadora fosse submetido ao crivo de autoridade superior antes do lançamento ser notificado ao sujeito passivo, num exame minucioso “interna corporis”, elevando, conseqüentemente, a hierarquia do órgão competente para emitir o lançamento tributário*.

Em seguida traz, novamente, seu entendimento de inaplicabilidade da Portaria nº 455/98, as falhas (já reiteradamente ditas) do lançamento fiscal e da sua dificuldade de entendimento do lançamento fiscal para afirmar, novamente, que houve cerceamento do seu direito de defesa, tudo conforme anteriormente relatado. Reafirma, mais uma vez, que até o momento e diante da *“referência equivocada à legislação”* encontra-se confuso e com dificuldade de entender a atuação.

Passa em seguida, e novamente, a discorrer sobre o limite para retificação de lançamento tributário, realizado pelo Fisco. Diz que na esfera administrativa, o controle do lançamento tributário não se exaure no contencioso administrativo fiscal. O dever-poder que a Administração tem para reexaminar os seus atos é expressamente acolhido na lei e na jurisprudência. Transcrevendo as determinações do art. 53, da Lei nº 9.784/99 e a Súmula 473 do STF, indica que tal revisão encontra amparo no art. 145, III, do CTN. Discorre sobre o art. 149 do mesmo CTN, trazendo, no seu bojo, entendimento de Alberto Xavier e para firmar que o limite temporal da revisão de ofício acha-se expresso no seu parágrafo único, combinado com o art. 145, III. Passa em seguida, e novamente, a discorrer sobre o limite para retificação de lançamento tributário, realizado pelo Fisco. Diz que na esfera administrativa, o controle do lançamento tributário não se exaure no contencioso administrativo fiscal. Assim, se o prazo decadencial já decorreu (conforme art. 45, da Lei nº 8.212/91), a autoridade administrativa não pode mais realizar qualquer lançamento, muito menos fazer revisão do existente.

Após tais colocações, entende que uma revisão do lançamento pode ser realizada depois de decorrido o prazo decadencial somente para restaurar a legalidade violada, quando for favorável ao contribuinte *“e não implicar novo lançamento (...), pois não se justifica levar à execução crédito sabidamente indevido”*. Observa que, com relação aos limites objetivos da revisão, a Administração Pública não pode rever o lançamento diante de erro de direito, como no presente caso, apenas por erro de fato, apresentando as definições do que seja um erro de fato e um erro de direito, comentando, novamente as determinações do art. 146, do CTN e requerendo a nulidade da ação fiscal.

Após tais considerações, e no mérito, reitera, *ipsis litteris*, toda a sua peça recursal inicial, com exceção das perdas por evaporação que neste momento traz à discussão. Observa que o DNC, através da Portaria 26/92, de 13/11/92, destaca no seu art. 5º que *“Independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) caberá ao PR proceder à apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar reparo do(s) equipamento(s) correspondente(s).”* Nesta esteira, também a Instrução Normativa, anexa à Portaria DNC n.º 26/92, assim se posiciona. Portanto, tanto para os postos de revenda, como para as Distribuidoras e TRR's, este percentual

limitador deve ser adotado, em função de que todos têm a mesma característica de armazenamento e submetem-se às idênticas variações de temperatura existentes no meio ambiente, que não foi considerada pela fiscalização. Afirma que o levantamento fiscal deve ser feito considerando tais perdas em relação às entradas, saídas e estoques dos produtos.

Por fim, reitera seu pedido de nulidade da ação fiscal por erro de direito; inaplicabilidade da Portaria nº 445/98; retificação das quantidades apuradas pelo autuante; a não consideração das perdas por evaporação prevista pela ANP, para Postos Revendedores. Caso não aceite esta nulidade, que a Decisão e 1ª Instância seja reformada para julgar improcedente o Auto de Infração “*posto que desprovido dos fundamentos legais e baseado em fatos que não condizem com a realidade*”. E caso tais pedidos não sejam aceitos, que seja feita revisão fiscal objetivando “*se depurar o suposto débito dos valores indevidamente exigidos, em decorrência dos erros apontados neste Recurso, em especial ao que se refere à aferições não consideradas pelos Autuantes, além do que, em sendo necessária, se determine uma DILIGÊNCIA para comprovar as alegações deste Recurso, e em atendimento aos ideais de justiça e correção tributária*”.

O autuante tomou ciência da manifestação do recorrente (fl.566), mas não se manifestou. Os autos foram remetidos à PGE/PROFIS que os encaminhou a este CONSEF para que fosse dado prosseguimento à diligência requerida, ou seja, que o processo foi enviado à COPEC (fl. 568 verso), o que foi realizado.

A COPEC (fls. 569/572) presta as seguintes informações, após informar que:

“Em 18 de fevereiro de 2009 fizemos duas intimações, uma reiterando a intimação enviadas pela ASTEC por duas vezes nos dias 26 de junho de 2008 e 08 de julho de 2008 em que solicitava documentos comprobatórios que justificassem ‘as duplicidades de registro alegadas na apelação da empresa -- , que na oportunidade não foi atendida pela mesma . Na outra intimação foi solicitado o envio dos arquivos magnéticos (síntegra) referente aos exercícios de 2002 e 2003.

Vale ressaltar que apesar de reiteradas intimações (respectivamente dias 18 de fevereiro de 2009, 12 e 18 de março de 2009); a empresa não apresentou até o momento os documentos e arquivos solicitados (intimações anexas ao processo)”.

Em relação à gasolina, apresentou demonstrativo do seu preço médio nos períodos de 2002 e 2003 sem o ICMS (fl. 570). Em seguida, apresenta tabela da MVA utilizada pela refinaria no período e cálculo do ICMS-ST. Nesta tabela indica a MVA interna, a interestadual, o valor base cálculo da ST interna e interestadual, observando que não foi possível elaborar os cálculos para o caso em tela, nem tampouco novo demonstrativo de débito uma vez que não possuía os arquivos magnéticos do recorrente contendo os dados já que ele não atendeu as solicitações feitas, o que prejudicou o atendimento do que foi requerido.

Em relação ao álcool e conforme pedido, analisou a documentação apensada aos autos e não encontrou qualquer nota fiscal relativa a aquisição desse produto. E, como não possuía os arquivos magnéticos, não foi possível atender ao solicitado. Entretanto, demonstrou a MVA utilizada pela refinaria no período e para o cálculo do ICMS-ST devido tanto por solidariedade quanto por antecipação (fl. 572).

Em relação ao óleo diesel, de igual sorte, ao analisar a documentação apensada aos autos, não encontrou qualquer nota fiscal relativa a aquisição desse produto. E, como não possuía os arquivos magnéticos, não foi possível atender ao solicitado. Observa, porém, que o percentual da MVA utilizada no Auto de Infração, respectivamente de 41,56% para 31/12/2002 e 11,70% para 10/09/2003 estão corretos.

Em seguida, apensa aos autos, entre outros documentos, todas as intimações que foram feitas ao recorrente, cópia do pedido feito por esta 2ª CJF, cópia da diligência realizada pelo revisor fiscal da ASTEC/CONSEF, cópia dos arquivos magnéticos entregues anteriormente pela empresa e imprestáveis ao fim a que se destinam (fls. 573/610).

O recorrente, por duas vezes, foi intimado para tomar conhecimento da diligência realizada pela COPEC (fls. 611/614). O autuante embora cientificado, não se pronuncia (fl. 616).

A PGE/PROFIS encaminha os autos para julgamento. Ressalta que como a empresa não apresentou os arquivos magnéticos à COPEC, como solicitado, para conclusão dos trabalhos, não foi possível a elaboração de novo demonstrativo de débito. Em assim sendo, entende que o processo deve seguir para julgamento não se dando provimento ao Recurso Voluntário interposto (fl. 617 verso).

Por ter expirado o prazo de mandato do Conselheiro Fauze Midlej, o processo foi redistribuído ao Conselheiro Nelson Daiha Filho (fl. 619).

Na assentada de julgamento do dia 12/12/2009, o procurador da empresa solicita adiamento do julgamento do presente processo, uma vez que estava cumprindo compromisso profissional inadiável em Brasília, anteriormente fixado (fl. 621). Tal pleito foi atendido, sendo que a Conselheira, hoje relatora do presente PAF, solicitou vistas dos autos (fls. 622 verso).

Na assentada de julgamento do dia 04/02/2010, o PAF foi convertido em diligência à COPEC para que fossem tomadas as seguintes providências complementares (fl. 627):

“I - Que, partindo dos demonstrativos de fls. 427/428, mantendo inalteradas as omissões ali indicadas, seja elaborado um demonstrativo do valor devido no Auto de Infração (ICMS normal e ICMS devido por antecipação tributária) considerando:

- a) o preço das aquisições de álcool junto às distribuidoras e constante as fis. 33 e 34, mais a MVA cabível indicada pela COPEC à fl. 572;*
- b) o preço de venda adotado pela refinaria para a gasolina comum constante à fl. 570, com o ICMS próprio incluso na base de cálculo, mais a MVA prevista (fl. 571).*

II – Idem, com relação aos demonstrativos de fls. 429/430.”

O diligente lotado na COPEC (fls. 630/631), após transcrever o pedido desta 2ª CJF, anexa aos autos três planilhas com os demonstrativos solicitados (fls. 632/634) destacando, inicialmente, de que nos demonstrativos de fls. 427/428 foi apontada omissão de entrada para o Álcool nos exercícios de 2002 e 2003, enquanto que para Gasolina foi apontada omissão de entrada apenas para o exercício de 2003. Em relação aos demonstrativos de fls. 429/430 não foi apontada omissão de entrada para nenhum combustível no exercício de 2002 enquanto que para o exercício de 2003 foi apontada omissão de entrada para Alcool e Gasolina.

E, para que dúvidas não mais subsistissem, fez as seguintes observações em relação aos demonstrativos anexos:

- a) O valor unitário do Álcool para o exercício de 2002 foi determinado conforme fl. 33 do presente processo;*
- b) A Margem de Valor Agregado (MVA) do Alcool para o exercício de 2002 foi determinada conforme tabela constante da fl. 572 do presente processo;*
- c) O valor do ICMS Substituição Tributária foi determinado através da multiplicação da Base de Cálculo Substituição Tributária pela Alíquota descontando o valor do **ICMS Próprio**;*
- d) O valor unitário da Gasolina para o exercício de 2003 foi determinado conforme tabela constante da fl. 570 do presente processo;*
- e) O valor unitário do Alcool para o exercício de 2003 foi determinado conforme fl. 34 do presente processo;*
- f) A Margem de Valor Agregado (MVA) da Gasolina para o exercício de 2003 foi determinada conforme tabela constante da fl. 571 do presente processo;*
- g) A Margem de Valor Agregado (MVA) do Alcool para o exercício de 2003 foi determinada conforme tabela constante da fl. 572 do presente processo;*

A empresa e o Sr. Ferruccio Fontes Santoro foram intimados para conhecer o teor da diligência realizada, porém os correios a devolveram a esta Secretaria de Fazenda com a alegação de que a primeira não procurou a correspondência e o segundo havia se mudado (fls. 636/641). O contador da empresa foi intimado para conhecimento da diligência (fl. 642/643).

Em manifestação (fls. 645/667), o recorrente preliminarmente requer reabertura do seu prazo de defesa, expressando que o diligente acostou aos autos diversas planilhas, com novos demonstrativos que precisam ser examinados com maior acuidade para que possa exercer o exercício do contraditório e da ampla defesa, garantido pela Constituição Federal. Diz ser “*humanamente impossível*” conferir todo o trabalho acostado ao presente processo no exíguo prazo de 10 dias, quando o diligente obteve mais de 60 para contestar as suas alegações defensivas, entre a data do recebimento do PAF pelo diligente e o registro da informação fiscal.

E neste seu discurso, passa a discorrer sobre o art. 127, do RPAF (prazo de 20 dias para que o preposto fiscal preste sua informação fiscal) e o seu não cumprimento, conforme determinações do art. 129 da mesma norma regulamentar.

Entende que com tais fatos foram feridos os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, pois concedidos prazos diferenciados entre as partes e sobre matéria que envolve situações que não fizeram parte do demonstrativo, quais sejam: cálculo de imposto, MVA aplicada, mercadorias não enquadradas na substituição tributária, mercadorias devolvidas, créditos fiscais não consignados, alíquota aplicada etc.

Nesta esteira, comenta a respeito das determinações dos artigos 2ª e 46, do RPAF/BA, pois “*importante que seja respondido qual o preço de partida que foi aplicado pelo diligente da COPEC, para que possamos nos manifestar a respeito*”.

Em seguida, passa a tecer considerações a respeito da diligência realizada pela COPEC. Diz que ela restou incompreensível, já que foram elaborados 03 (três) demonstrativos de débitos: um relativo ao exercício de 2002 com o produto álcool e dois demonstrativos relativos ao exercício de 2003, contendo os produtos gasolina e álcool hidratado com valores diferentes. Em assim sendo, não poderia se manifestar sobre os números apurados, salvo uma análise mais detalhada através da reabertura do prazo de defesa.

Salienta que os preços praticados pela Refinaria da Petrobrás sofrem variações em razão da forma de pagamento pelos seus clientes, podendo ser maior ou menor se a aquisição foi feita na modalidade de pagamento à vista ou a prazo. Assim, era importante que fosse “*respondido qual o preço de partida que foi aplicado pelo diligente da COPEC*”, para poder se manifestar. Pede a esta 2ª CJF que indague ao diligente.

Com tais colocações, repete literalmente a manifestação produzida e acostada aos autos às fls. 543/563, inclusive quanto aos seus pedidos finais.

O autuante foi chamado para tomar conhecimento da manifestação do recorrente, mas não se manifestou (fls. 677/678).

A PGE/PROFIS, no seu Parecer conclusivo, após sumarizar a última solicitação desta 2ª CJF e os procedimentos adotados pelo diligente da COPEC, assim se manifesta:

“Entendo descabido o pedido de dilação de prazo para manifestação sobre o resultado da diligência, já que esta ocorreu em função das alegações da próprio autuado, que sempre esteve de posse de toda a documentação com a qual lidou o fiscal estranho ao feito. Não vislumbro qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa.

No mérito, as questões foram devidamente enfrentadas nas diligências realizadas e foi apurada redução do montante devido por acatamento parcial das alegações recursais.

Diante disso, opino pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso para que seja adotado o demonstrativo elaborado pela COPEC de fls 632/634.”

Em despacho, a procuradora do Estado da PGE/PROFIS/NCA acompanha o Parecer exarado para que seja adotado o demonstrativo elaborado pela COPEC de fls. 632/634. Encaminha os autos à Procuradora assistente da NCA que o ratifica (fl. 684).

VOTO

O impugnante levantou questões de inobservância do devido processo legal, com base no art. 46, do RPAF/99, de cerceamento do seu direito de defesa e falta de liquidez do lançamento, esculpidos no art. 18, II e IV, do citado Regulamento.

Alegando cerceamento de defesa, afirma que existiam no lançamento fiscal erros “*não corrigidos*” pela fiscalização, os citando: a não consideração das aferições constantes no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, a inaplicabilidade da Portaria nº 445/98, duplicidades no Registro de Saídas, desconsideração de notas fiscais de transferência e erro na aplicação das MVA's. Nesta esteira, expôs o seu entendimento sobre a vinculação à lei da atividade da fiscalização.

Não existe qualquer discordância a respeito de que a atividade da fiscalização encontra-se sob o manto da lei. As determinações do art. 142, do CTN são expressas. No entanto, todos os motivos elencados pelo recorrente não inquinam o Auto de Infração à nulidade, pois à empresa foram entregues todos os demonstrativos realizados. Inclusive, por este fato, teve ele condições de apontar todos os erros que constatou. É motivo sim, de saneamento caso concretizados erros, conforme determina o § 1º do art. 18, do RPAF/99 e como minuciosamente foi realizado. Não vislumbro, por tais motivos, quaisquer ofensas aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Nesta esteira do seu cerceamento do direito de defesa para inquinar o Auto de Infração à nulidade, afirma que a ele, quando de uma das diligências realizadas, o diligente fiscal não anexou as planilhas para demonstrar os cálculos e o método utilizado para embasar os valores constantes do Demonstrativo de Débito da infração 03 e constante das fls. 414 e 415 do PAF. Alega desobediência às determinações do art. 39, do RPAF/BA. Mais uma vez, todos os equívocos cometidos foram sanados e dado prazo ao recorrente para se manifestar, conforme consta do relatório deste Acórdão.

Em uma das suas manifestações ao longo da lide (fls. 544/563), o recorrente alega que a autuação não poderia prosperar, trazendo como embasamento do seu entendimento que os diversos erros constatados e saneados não lhe foram explicados detalhadamente. Como acima já referido, a falta de conhecimento de qualquer peça processual, quando detectada, foi motivo de diligência para que a empresa não pudesse alegar cerceamento de defesa.

Em seguida, e nesta mesma manifestação, quando lhe foi dado a conhecer o resultado de uma das diversas diligências realizadas neste processo, traz como extensa discursão, as determinações dos artigos 145, 146, 149 e 173, todos do CTN com o claro objetivo de dar outra conotação aos procedimentos seguidos por este Colegiado, quando, incessantemente, buscou a verdade material dos fatos, visando obter o grau de certeza dos fatos imponíveis do presente lançamento fiscal. Não foi dado, como apresenta o recorrente, qualquer outro critério interpretativo ou jurídico para avaliar o fato gerador ocorrido. Apenas foram seguidas as determinações do contido no art. 145, I, do CTN.

Neste linha, toda a discussão trazida pelo recorrente quanto às determinações do art. 146 e art. 149, do CTN não tem qualquer razão de ser invocada. Em qualquer momento este Colegiado tomou a iniciativa, inclusive por falta de completa competência, de realizar novo lançamento fiscal. O que se realizou, diante da impugnação do sujeito passivo, foi sanear todos os erros existentes no Auto de Infração. O lançamento do crédito tributário foi constituído em 18/11/2003 e referente a fatos geradores do ano de 2002 e 2003. E, assim sendo, qualquer menção às determinações do art. 173, do CTN são meras conjecturas para desviar a atenção da linha condutora do processo.

E, acaso e somente para dirimir qualquer dúvida, se o recorrente estar a se referir como “novo lançamento fiscal” a intimação feita pelo diligente (fls. 606/609) ao solicitar os arquivos magnéticos da empresa (fl. 599/600), observo que este pedido apenas teve o objetivo de provar as alegações arguidas e solicitadas em cumprimento ao pedido desta CJF (fl. 513). Por último, o

Termo de Encerramento de Fiscalização lavrado pelos auditores (fl. 610), apenas indica a finalização dos seus trabalhos junto a Petrobrás para alguma verificação que não foi declinada e que não pode ser, neste momento, levada em consideração.

A empresa, em sua última manifestação (fls. 645/667), solicita reabertura do seu prazo de defesa, já que o diligente acostou aos autos diversas planilhas, com novos demonstrativos que necessitavam de maiores exames visando exercer o seu exercício do contraditório e da ampla defesa. Observa que se o diligente obteve mais de sessenta (60) dias para “*contestar as suas alegações defensivas, entre a data do recebimento do PAF pelo diligente e o registro da informação fiscal*”, era humanamente impossível defender-se no prazo de dez (10) dias. Discorre a respeito das determinações do art. 127 e art. 129, do RPAF/BA para afirmar desobediência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, uma vez que a matéria envolve situações que não fizeram parte do demonstrativo, quais sejam: cálculo de imposto, MVA aplicada, mercadorias não enquadradas na substituição tributária, mercadorias devolvidas, créditos fiscais não consignados, alíquota aplicada, etc.

O entendimento do recorrente está equivocado. Lembro que os arts. 127 e 129 dizem respeito à produção, com seu respectivo prazo, de uma informação fiscal e não para atender saneamento dos autos solicitado por este Colegiado, inclusive realizado por fiscal estanho ao feito. Assim, impertinente é ser alegada qualquer desobediência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Quanto à citação do art. 2º e art. 46 da referida norma regulamentar para, e mais uma vez, alegar cerceamento do seu direito de defesa, não tem qualquer pertinência. A empresa e o Sr. Ferruccio Fontes Santoro foram intimados para conhecer o teor da diligência realizada, porém os correios a devolveram a esta Secretaria de Fazenda com a alegação de que a primeira não procurou a correspondência e o segundo havia se mudado (fls. 636/641). O contador da empresa foi intimado para conhecimento da diligência (fl. 642/643) e, após tal ciência manifestou-se. Cópia da diligência com todos os seus anexos foram a eles enviadas, inclusive, o teor da manifestação do recorrente atesta este fato.

Também alega, a respeito da diligência ora em tela que ela restou incompreensível, pois apresenta três demonstrativos com valores diferentes. E mais, que era importante que o diligente da COPEC respondesse “*qual o preço de partida que foi aplicado*”, se a vista ou a prazo, como pratica a Refinaria, para que pudesse se manifestar e, nesta esteira, solicita, novamente, prorrogação dos prazos de manifestação. Estes argumentos somente os posso tomar como intenção de procrastinar a presente lide. Não existe qualquer incompreensão, nem, tampouco, a falta de apresentação do preço das mercadorias que foram tomados. A diligência indica minuciosamente todos eles. E, como o nobre recorrente tem perfeito conhecimento, o preço das refinarias é um só. Se ela concede descontos para pagamento à vista, é assunto totalmente alheio à norma tributária posta e à situação ora em lide.

Quanto à apresentação dos demonstrativos, apenas prova a isenção do diligente e deste Colegiado ao desfecho da lide, pois, ela somente se dará com o julgamento e não através do diligente fiscal e que serão abordados posteriormente.

No mais, para que não reste mais qualquer dúvida, fica negado o pedido de diligência, com base no art. 147, I, “a”, do RPAF/BA.

Traz ainda o recorrente, diversos outros questionamentos que ora apresenta como de nulidade ao lançamento fiscal, ora como o inquinando a uma improcedência. Com esta mesma linha, passo a analisá-los.

NÃO CONSIDERADAS AS AFERIÇÕES CONSTANTES NO LMC – esta CJF, conforme prova à fl. 410 dos autos, solicitou a fiscal estanho ao feito verificar a pertinência da alegação do recorrente. Após análise, esse levantou as aferições constantes do LMC da empresa autuada conforme fls. 421/426 e 520/525 dos autos, já que nova diligência foi levada a efeito, diante do argumento da

empresa de que desconhecia como foi apurada a base de cálculo do imposto. Existem cópias destes levantamentos também às fls. 580/585, acostadas aos autos quando de uma nova diligência. Todos estes levantamentos foram entregues a empresa. Esta na sua manifestação sobre a segunda diligência realizada, apenas repete seu argumento de nulidade da ação fiscal, como apresentou no seu Recurso Voluntário, diante da não consideração das aferições existentes no seu LMC (fl. 544). De igual maneira assim se posiciona em sua última manifestação (fl. 649). Ou seja, silenciou completamente sobre as modificações realizadas a este respeito, inclusive com a diminuição do imposto a ser exigido. Em assim sendo, somente posso entender sobre este aspecto que todas as aferições foram consideradas, pois assim provado nos autos.

DAS PERDAS POR EVAPORAÇÕES – quando de sua manifestação, após a segunda diligência por esta CJF requerida, o recorrente traz, aos autos, pedido novo, não alegado anteriormente (fls. 561/562). Solicita a consideração das evaporações como perdas dos combustíveis pela sua “característica de armazenamento”. Assim, tais perdas deveriam ser consideradas nas entradas, saídas e estoques dos produtos.

O antigo DNC – Departamento Nacional de Combustíveis (hoje ANP), visando facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS, entre outras, através da Portaria nº 26 de 13/11/92, instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC consoante Instrução Normativa que apresenta. E esta Instrução Normativa no seu item VII determina a forma de preenchimento dos campos do LMC, escriturado diariamente. Diante da peculiaridade do setor da atividade do recorrente, o LMC expressamente prevê, nos itens 6 e 7 que devem ser registrados o “estoque escritural” e o “estoque de fechamento”, para que se possa ter conhecimento se houve “perdas ou sobras”, e se realizar uma “conciliação dos estoques”. Se o resultado desta equação for negativo, poderá haver vazamento do produto para o meio ambiente e, desta forma, determina a ANP que tais perdas devem estar registradas no campo “13 – Observações” quando houver *Variações superiores a 0,6% (seis décimos por cento) do estoque físico, com justificativa, para fins de análise e avaliação do DNC.*

Diante deste quadro, as evaporações podem afetar os estoques físicos dos combustíveis, por serem perdas. Portanto, em um levantamento quantitativo devem ser consideradas. Porém, ao serem consideradas, o que não fez o preposto fiscal, nem, inclusive, o recorrente quando escriturou seu LMC (exemplos nos autos: fls. 39/48, trazidas pelo autuante e fls. 326/330 trazidas pelo recorrente) somente se aumentará o valor do débito, pois as saídas se tornariam maiores do que aquelas apuradas, aumentando, conseqüentemente, as omissões de entradas. E, ao contrário do que alega o recorrente, tais perdas somente podem ser consideradas no seu estoque físico, como inclusive determina a ANP.

DUPLICIDADE NO REGISTRO DE SAÍDAS – diante do argumento de que a fiscalização considerou notas fiscais, emitidas posteriormente, e já computadas nas quantidades dos seus encerrantes, esta CJF buscou a verdade material dos fatos. Na primeira diligência solicitada por esta CJF, embora tendo o pedido de que fossem verificadas as notas fiscais de saídas ditas em duplicidade com os encerrantes, o fiscal estanho ao feito lotado na ASTEC (Parecer nº 144/2007 – fls. 412/415) apenas apresentou dois demonstrativos, após análise e saneamento de outros pedidos feitos. Um sem a exclusão das notas fiscais emitidas (fls. 427/428) e outro com a exclusão das mesmas (fls. 429/430). Como o recorrente diz não ter entendido o trabalho realizado por falta de levantamentos claros (fls. 493/505), novamente esta CJF encaminha os autos em nova diligência (fl. 513) para sanar as dúvidas que restaram no processo. Nesta ocasião (Parecer ASTEC/CONSEF nº 121/2008 – fls. 516/518), o mesmo fiscal lotado na Assessoria Técnica deste Colegiado, solicitou, por duas vezes, à empresa a comprovação de suas alegações, pelo que não foi atendido. Em nova manifestação, o recorrente apenas repete literalmente o mesmo argumento expresso na sua peça inicial (fls. 553/554). Quando os autos foram encaminhados à COPEC, os auditores fiscais que procederam a diligência ainda tentaram, sem êxito, buscar a informação. Reiteraram em 18/02/2009 as solicitações feitas anteriormente pela ASTEC e, ainda, solicitaram os arquivos magnéticos do recorrente (fl. 570). Quando de sua manifestação, mais uma vez, o recorrente,

apenas limita-se a repetir, literalmente, os termos de sua primeira manifestação recursal (fls. 658/659).

Com tal relato e observando de que as quantidades dos encerrantes não foram consideradas para o óleo diesel, já que a empresa não comercializa tal produto para o consumidor final (Declaração de Estoques – fl. 09), não posso dar guarida ao reclame do recorrente. Se ele emite notas fiscais posteriores do álcool e gasolina comum, tal fato deveria ter sido comprovado. O Estado, mesmo não havendo qualquer prova nos autos, buscou esta comprovação. O recorrente, em qualquer momento, colaborou na sua elucidação. Diante das determinações dos arts. 142 e 143, do RPAF/BA tais notas fiscais devem permanecer no levantamento dos estoques realizados. Como consequência, os levantamentos fiscais trazidos pelo Parecer ASTEC/CONSEF nº 144/2007 e que constam das fls. 427/428 é o que deve ser considerado para apuração das quantidades das mercadorias omitidas.

NOTAS FISCAIS DE TRANSFERÊNCIAS – ÓLEO DIESEL – diante das alegações recursais, inclusive apensando aos autos documentos (fls. 332/360) esta CJF encaminhou o processo em diligência (fl. 410). Fiscal estranho ao feito constatou que os documentos fiscais apresentados (notas fiscais de transferências) se encontravam registrados no livro Registro de Saídas de Mercadorias (fls. 416/418) do seu emitente que é uma filial do recorrente. Levantou todas as quantidades do óleo diesel nelas constantes para os dois exercícios fiscalizados e as incluiu nas quantidades de entradas apresentadas inicialmente pela fiscalização, conforme indicou claramente às fls. 412/414. Como consequência, as omissões de entradas do óleo diesel desapareceram para o exercício de 2002 e, quanto ao exercício de 2003 foram constatadas, apenas, omissões de saídas conforme se denota no levantamento de fl. 427/428. A partir deste momento, preferiu o recorrente afirmar não ter entendido claramente o que foi feito por falta de documentos a ele entregues, pleito este aceito pela PGE/Profis e por esta CJF que desaguou, novamente, em diligência. E, preferiu, igualmente, continuar com os argumentos do seu recurso inicial nas suas duas últimas manifestações (fls. 544/563 e 646/676).

Diante do exposto, desde a primeira diligência requerida, o pleito do recorrente foi corretamente atendido, pois restou provado que as notas fiscais de transferência apresentadas não haviam sido incluídas no levantamento fiscal. As demais manifestações do recorrente foram, absolutamente, inócuas.

MVA – o recorrente contesta a MVA aplicada para o cálculo do imposto devido por substituição tributária. Não adentrando mais na análise do óleo diesel e da gasolina comum no exercício de 2002, por não mais constituir exigência do imposto, atendo-me ao álcool (exercício de 2002 e 2003) e gasolina comum (exercício de 2003). O autuante aplicou a MVA de 60,03% para a gasolina conforme Convênio ICMS 01/03 (fl. 21) e para o álcool de 31,69%, conforme Convênios ICMS 84/02 e 01/03. Esta CJF buscou confirmar tais percentuais. Todas as diligências efetuadas confirmaram o acerto da aplicação de tais percentuais. Em assim sendo, não vejo causa para a insurgência da empresa.

INAPLICABILIDADE DA PORTARIA 445/98 – inicialmente, observo que o levantamento fiscal encontra-se baseado nas determinações do art. 60, II, “b”, do RICMS/BA, bem como, no art. 10, da Portaria nº 455/98. Em seguida, que a Portaria nº 445/98 apenas dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

A linha de defesa trilha por dois caminhos. No primeiro, afirma o recorrente de que como as mercadorias objeto da autuação estão enquadradas no regime da substituição tributária, um levantamento quantitativo dos estoques, conforme disposto na Portaria nº 455/98 não poderia ser aplicado aos postos de combustíveis, já que a responsabilidade do recolhimento do imposto é da refinaria de petróleo. Concordo com o recorrente quanto ao regime de tributação das mercadorias autuadas, ou seja, encontram-se submetidas ao regime da substituição tributária e o pagamento do imposto deve ser realizado por antecipação tributária pelas distribuidoras, estando, nos postos

de combustíveis com o imposto quitado, ou seja, a fase de tributação se encontra encerrada. Porém, este fato somente se comprova com os documentos fiscais. O que aqui se apurou foram entradas do produto desacompanhadas de notas fiscais, o que torna indeterminadas suas origens, e, conseqüentemente, não existe comprovação do pagamento do ICMS pelo fornecedor, sendo de responsabilidade do autuado o seu pagamento, em conformidade com as determinações do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96. Em assim sendo, uma auditoria dos estoques é, provavelmente, a auditoria mais correta a ser realizada, sendo plenamente cabíveis os procedimentos contidos na Portaria nº 445/98.

O segundo ponto trilhado pelo recorrente é de que as determinações do art. 10, da Portaria nº 445/98, precisamente, art. 10, I, “a”, 1 (“a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado”) não poderia ser aplicada, pois como já recebe das refinarias a mercadoria com o imposto pago por substituição tributária, o preço nas suas notas fiscais de entradas não espelham o valor real a ser considerado para apuração do ICMS. Neste ponto, razão em parte assiste ao recorrente. Como o setor de sua atividade é bastante específico, o preço das mercadorias não pode ser considerado apenas através daquele consignado nos documentos fiscais. É necessário que dele seja excluída a MVA aplicada pela refinaria quando das vendas realizadas, sob pena de se inflar o valor da base de cálculo não somente para apuração do ICMS de responsabilidade do próprio contribuinte, como também, daquele exigido por substituição tributária. Desta forma, o fato não é a inaplicabilidade das determinações do art. 10, da Portaria nº 445/98 para o caso específico e sim a forma de apuração deste preço médio que deve ser perseguida para não haver qualquer distorção quanto ao valor do imposto exigido.

Em assim sendo e como já anteriormente expressei, constatando-se tal situação, ela não enseja a nulidade do lançamento fiscal, conforme prevê o § 1º, do art. 18, do RPAF/BA (*As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*), e sim saneamento do equívoco cometido. E esta posição foi a que tomou este Colegiado quando, por duas vezes, o processo foi diligenciado ao setor competente desta Secretaria de Fazenda – COPEC, que tem por atividade lidar com os contribuintes cuja atividade se enquadra com aquela exercida pelo recorrente. As análises, considerações e cálculos foram claros e minuciosos, sendo indicados todos os procedimentos adotados e que constam no relatório deste Acórdão. E, acrescente-se para todas as mercadorias que constituíram o levantamento fiscal, após diligência realizada.

A empresa, quando se manifesta, apenas continua a repisar a sua manifestação inicial, acrescentando, quando de sua última intervenção que não entendeu o motivo dos diligentes da COPEC terem apresentados três demonstrativos de débito: um para o exercício de 2002 e dois para o exercício de 2003 com valores diferentes. Se, acaso, o recorrente tivesse analisado com mais cuidado as peças processuais não poderia ter tal dúvida, pois baseada na solicitação feita por esta CJF (fl. 627). Foi solicitada a realização de dois demonstrativos, conforme feito pelo diligente fiscal da ASTEC/CONSEF e constante do PARECER ASTEC nº 144/2007, ou seja, considerando as notas fiscais de saídas ditas duplicadas dos encerrantes e outro as excluindo.

No mais, o levantamento fiscal foi desenvolvido com base nas notas fiscais de aquisições e de vendas (quando emitidas), do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, bem como da análise do livro Registro de Entradas e Saídas. O estoque final do exercício de 2003 foi apurado pela leitura dos encerrantes em 10/09/2003 na presença do representante legal do estabelecimento que o assinou (fl. 09).

Diante de toda a argumentação e provas trazidas pelo recorrente, foram sanadas inconsistências apresentadas. Através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 144/2007 foram apuradas as seguintes omissões, sem as exclusões das notas fiscais de saídas ditas duplicadas com os encerrantes e, como já dito, assim ora acolhidas (fl. 427):

ÓLEO DIESEL – no exercício de 2002 não houve qualquer omissão, tanto de entradas como de saídas. Para o exercício de 2003 foi constatada a omissão de saída de 17.450,00 litros;

GASOLINA COMUM – no exercício de 2002 foram constatadas omissões de saídas de 352.436,00 litros. No exercício de 2003, a omissão de entradas de 167.960,90 litros;

ÁLCOOL - no exercício de 2002 foram constatadas omissões de entradas de 925,00 litros. No exercício de 2003, a omissão de entradas de 116.096,30 litros.

O recorrente, em qualquer momento, não contesta tais quantidades, preferindo repisar os seus argumentos recursais iniciais e afirmar não entender tais levantamentos. Assim, com base no art. 140 e 143, do RPAF/BA tomo como corretas as quantidades das mercadorias acima indicadas.

Esta CJF, diante dessas quantidades, buscou conhecer o real preço médio das aquisições realizadas, bem como o correto percentual da MVA utilizada e como já explicitado no presente voto e relatório. Ao final, através da diligência realizada e que consta às fls. 630/634, o valor do imposto foi calculado. Mais uma vez, o recorrente apresenta os mesmos argumentos anteriormente apresentados e exaustivamente já relatados.

Diante deste quadro e, mais uma vez com base nas determinações dos artigos 140 e 143, do RPAF/BA, acato os valores constantes dos demonstrativos de fls. 632 e 633, passando o ICMS exigido no presente Auto de Infração para os valores abaixo indicados.

COMBUSTÍVEL	EXERCÍCIO	ICMS PRÓPRIO	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
ÁLCOOL	2002	230,04	72,9
ÁLCOOL	2003	27.788,23	8.806,09
GASOLINA COMUM	2003	54.763,99	32.874,82
TOTAL		82.782,26	41.753,81

Por tudo o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração, no valor de R\$124.536,07, conforme acima demonstrado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298924.1103/03-7**, lavrado contra **BOM DIESEL TRANSPORTE E COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$124.536,07**, acrescido das multa de 60% sobre R\$41.753,81 e 70% sobre R\$82.782,26, previstas nos art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de março de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS