

**A. I. Nº** - 060624.0103/08-1  
**AUTUADO** - POSTO DE COMBUSTÍVEIS ULM LTDA.  
**AUTUANTE** - MARIA DE LOURDES PIMENTEL MORAES  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 15.06.2012

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0155-04/12

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIRO SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Comprovada nos autos aquisições de combustíveis sem documentação fiscal. Nesse caso, o adquirente responde pelo imposto devido por quem lhe vendeu de forma irregular, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária), bem como o imposto antecipado em face do enquadramento das mercadorias no regime de substituição tributária. Valor original reduzido por ter sido parcialmente elidida após diligências, em face de ajustes no preço médio, alíquota aplicável nas operações com álcool combustível, carga tributária do óleo diesel e inclusão de notas fiscais não consideradas no levantamento inicial. Rejeitada a preliminar de nulidade. Deferidas diversas diligências e indeferido último pedido. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado no dia 30/12/2008, exige ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor histórico de R\$ 88.457,62, sob a acusação do cometimento das irregularidades abaixo.

Infração 01 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido produtos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas sujeitas à substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2004, 2005 e 2006, gasolina comum, gasolina aditivada, álcool e óleo diesel). ICMS de R\$ 69.125,08 e multa de 60%, prevista no art. 42, II da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – Falta de recolhimento do tributo devido 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 parcela a título de crédito, por ter adquirido produtos de terceiro desacompanhados de documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entradas sujeitas à substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2004, 2005 e 2006, de gasolina comum, gasolina aditivada, álcool e óleo diesel). ICMS de R\$ 19.332,54 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

Através de advogado regularmente constituído (procuração e substabelecimento às fls. 213), o contribuinte impugna o lançamento às fls. 194 a 211. Transcreve as infrações e em preliminar suscita a inaplicabilidade da Portaria 445/98 ao caso, porque as operações de combustíveis têm natureza própria, cujo pagamento do imposto ocorre por substituição na Refinaria de Petróleo sendo que, para tanto, as regras constam no Conv. 03/99 e art. 512 do RICMS-BA.

Descreve as várias etapas da comercialização do óleo diesel e gasolina, destacando ser inaceitável que sobre os preços praticados nos postos revendedores possa existir MVA e inconcebível aplicação das disposições da portaria citada.

Transcrevendo a ementa CJF N° 0346-12/05, ressalta que sua posição é fortalecida e embasada no entendimento deste CONSEF.

No item de equívocos quanto ao mérito, destaca a falta de consideração de diversas notas fiscais de compra de combustíveis (Doc. 02), pelo que a omissão de entrada não espelha a verdade material dos fatos, ocorrendo bis in idem do ICMS sobre os combustíveis, uma vez que já fora pago pela Refinaria (Gasolina e Diesel), ou pela Distribuidora (Álcool).

Aduz que diante da falha da auditoria a autuação não se sustenta, pois se o AI é precário no judiciário é muito mais no PAF, haja vista o conhecimento técnico-fiscal dos agentes em matéria tributária.

Afirma que, além de não comprovada materialmente a omissão de entradas, prova com a anexação de notas fiscais não computadas nos demonstrativos que há falha nos dados das entradas de mercadorias no levantamento fiscal.

Conclui a preliminar dizendo que erros de fato e de direito nulificam o auto de infração.

No mérito, dos “erros de fato”, dizendo ser amostra e pedindo seja elaborado novo demonstrativo, relaciona as seguintes NF’s de entrada que diz não consideradas na ação fiscal: 323.049, 323.407, 323.476, 323.780, 323.981 e 324.361.

Do item “equívoco na apuração da base de cálculo do óleo diesel” alega que o autuante não atentou para as alterações na legislação que modificaram a forma de apuração da base de cálculo, citando o Dec. Estadual 8648/03, modificando a redação do art. 87m XIX do RICMS-BA, determinando a redução da base de cálculo em 40%, equalizando a carga tributária ao percentual de 15%, o qual reproduz, com o que pede revisão por preposto estranho ao feito.

Do item “equívoco na apuração da base de cálculo do álcool hidratado” transcrevendo o art. 51-A do RICMS-BA, alega cometido mesmo equívoco, eis que não considerou a redução da alíquota para 19%.

No item “desconsideração das perdas com evaporação” destaca que não existe a possibilidade de se apurar “ganhos”. Transcreve o art. 5° da Port. 26/92 do DNC e seu anexo que tratam da variação de 0,6% do estoque físico, para dizer que este percentual limitador deve ser adotado por todos estabelecimentos que transacionam com combustíveis. Registra que a autuante considerou no levantamento de estoque as perdas e ganhos nesse percentual, por evaporação, mas alega não existir percentual a título de ganhos com evaporação, pois o citado permissivo legal é claro ao admitir independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda de estoque físico de combustível superior a 0,6% caberá ao posto revendedor apurar as causas. Portanto, entende deve ser refeito o demonstrativo considerando apenas as perdas por evaporação.

No item “erros de direito”, sub-item “base de cálculo do ICMS por substituição”, diz que se o ICMS já está embutido no preço cobrado pelo Distribuidor, como método de repasse do ônus financeiro ao Posto de Gasolina, pois já fora recolhido pela Refinaria, o procedimento de novo cálculo sobre estes valores para cobrar o ICMS sobre supostas entradas omitidas pelo autuado, implica em calcular ICMS sobre base alheia à operação em si que já está inflado do ICMS, fere a não-cumulatividade do imposto e desrespeita a CF. Entende que como o ICMS que se quer cobrar é o que deveria ter sido antecipado pela Refinaria, o preço consignado no AI deve ou com os efetivamente praticados pelo PR de gasolina no período considerado na autuação, ou com os estimados para consumidor final em Pauta Fiscal. Por essa razão, entende que o critério utilizado pela autuante é insanável erro de direito, pois revê-lo e ajustá-lo significa refazer completamente o lançamento.

Argumenta que a determinação da base de cálculo não deve lesar o contribuinte, pois não tem o condão de penalizar o infrator em ato ilícito, objetivo das multas. Fala que a base impositiva deve

ser o valor da operação (substituição por antecipação), tendo em vista que o que está em discussão é a cobrança do ICMS que deveria ser recolhido na Refinaria, pois este é o valor devido ao Erário. Destaca que o fato de só estar sendo cobrado na operação subsequente do PR, por suposta omissão de entradas, não cria uma nova hipótese de incidência tributária, mas apenas a cobrança daquela tributação que deveria ter sido processada na Refinaria. Acrescenta que sua posição é fortalecida e reforçada pelos Acórdãos CJF N° 0016-12/05 e 0346-12/05, cujas ementas transcreve e requer que seja revista a apuração da base de cálculo, por estar caracterizado o *bis-in-idem*, vedado no nosso Ordenamento Jurídico.

No item “cobrança de multa com caráter confiscatório: afronta às garantias constitucionais” alega que as multas propostas são confiscatórias e afrontam as garantias constitucionais. Aduz que as multas elevadas têm sido corrigidas em decisões judiciais, a exemplo da cuja ementa transcreve.

Concluindo a defesa, pede que: a) Seja preliminarmente anulado o AI por estar eivado por vícios substanciais de fato e de direito; b) Seja declarada a inaplicabilidade da Portaria 445/98; Seja declarado insubsistente o levantamento de notas fiscais de compra de combustíveis que geraram a omissão de entradas; c) Não acolhida a preliminar de nulidade, que seja retificada a base de cálculo do ICMS; d) Seja retificado o levantamento fiscal com base nas notas fiscais não consideradas pelo autuante; f) Seja retificado o levantamento das saídas que foi efetuado sem considerar as perdas de 0,6%, previstas na Portaria DNC 26/92; g) Seja retificado o lançamento com base nos equívocos cometidos pela autuante na aplicação da alíquota do óleo diesel e álcool hidratado; g) Seja considerada inaplicável a multa que entende confiscatória; h) Se necessário, que se determine nova apuração dos preços a consumidor final por diligência de estranho ao feito.

Na informação fiscal, de fls. 250-251, a autuante diz que a não inclusão das notas fiscais se deveu à não apresentação delas no curso da ação fiscal, pois o Gerente Comercial Adriano Santos Moreira lhe afirmou que estava providenciando 2ª via junto ao fornecedor e não às apresentou até a lavratura do AI. Contudo, ao agora incluir as notas fiscais 323049, 323407, 323476, 323780, 323991 e 324361, constatou aumento nas omissões de saídas nos demonstrativos de gasolina comum, uma redução na omissão de entradas de diesel aditivado e omissão de saída de gasolina aditivada, conforme novos demonstrativos que anexa.

Criticando o autuado pela infração à legislação, informa que a alíquota aplicada nos períodos 2004 a 2006 está fundamentada no Conv. 03/99 e entende que a redução de base de cálculo é um benefício que alcança apenas a distribuidora e não se estende ao PR.

Aduz que para que não se configure uma pseudovenda, se deve obter a exata movimentação de combustíveis e, para tanto, nos levantamentos fiscais deverão ser consideradas todas as aferições, bem como os ganhos apurados calculados no percentual de 0,6% previsto no art. 5º da Port. 26/92 e lançados no LMC.

Conclui reafirmando a coerência dos procedimentos e pede seja mantido o auto de infração.

Ainda inconformado, o contribuinte volta aos autos às fls. 259 a 262. Alega equívoco dos números dos encerrantes em relação ao LMC como exemplifica com os cálculos em relação à gasolina comum em 2005 de acordo com as informações constantes nas cópias dos livros acostados (Doc. 01).

Diz colacionar LMC e notas correspondentes às Ordens de Serviços de troca de placas de bombas, o que altera o encerrante e nota fiscal de devolução de produto para a Shell quando do encerramento das atividades em 2006, razão pela qual entende nulo o lançamento por utilizar como base números dos encerrantes diferentes dos constantes nos LMC.

Repete a alegada ocorrência do *bis in idem* do ICMS e pugna pela realização de revisão fiscal em relação a todos os exercícios, considerando-se os documentos que acosta e outros que serão juntados.

Continua afirmando a falta de consideração de diversas notas fiscais de compra de combustíveis com imposto pago por antecipação. Apresentando, agora, a NF 338955 contendo 5.000 lts de diesel requer sua inclusão.

Conclui ratificando os termos da impugnação e pede revisão fiscal do lançamento para: a) em relação ao preenchimento das tabelas anexas ao AI, e que lhe dá suporte, com os números que realmente consta no LMC (cópias anexas), tanto no campo encerrantes, como no estoque inicial e aferições em relação a todos os combustíveis e exercícios compreendidos na ação fiscal; b) cômputo da nota fiscal 338955 contendo 5.000 lts de diesel; c) que seja anulada a autuação com extinção do crédito fiscal em face dos vícios de fato e de direito.

Em nova informação fiscal (fl. 411) a auditora, juntando demonstrativos informa ter feito as seguintes correções sugeridas pelo impugnante: 1) Inserção da NF 338955; 2) Correção dos valores referentes aos encerrantes, conforme os LCM's com observação fechamentos zerando os bicos e suas reaberturas, conforme planilhas relativas aos "encerrantes" e cópias dos LMC's 125 a 139, observando que detectou erros de escrituração com divergência de valores e preenchimentos de campos equivocados, como se vê nas fls. 100, 104 e 105 do livro 134; 3) Revisão das aferições levantadas através dos LCM's, conforme demonstrativo e fls. dos livros anexos; 4) Lançamentos das NF's 1652 e 1653, referentes a devoluções de combustíveis.

Conforme pedido de fls. 414-415, considerando que não constavam dos autos prova de que o autuado tenha tomado ciência dos novos valores do lançamento ajustados conforme informação fiscal de fl. 400, nem que recebeu os novos demonstrativos, o PAF foi convertido em diligência à Infaz de origem para ciência e entrega de cópia dos novos demonstrativos ao contribuinte autuado e, caso o autuado se manifestasse discordando dos valores ajustados, o PAF deveria ser encaminhado à COPEC para se apurar o preço médio praticado pela refinaria no último mês de cada período fiscalizado, considerando as respectivas MVA's e, feito isso, o PAF deveria ser remetido à ASTEC para revisar o lançamento considerando os preços médios apurados pela COPEC e, conseqüentemente, esclarecer o contraditório, e, do resultado cientificar o autuado e, posteriormente, a autuante.

Às fls. 422-424 o autuado se manifesta falando das alterações dos valores do imposto nas infrações 01 e 02 no exercício 2005, em relação à gasolina comum e aumento do imposto nas infrações no exercício 2006, em relação à gasolina comum e ao diesel.

Seguindo, diz que a infração 02, referente ao diesel de 2004, deveria ter sido alterada para diminuir a omissão de entrada, uma vez que, de acordo com o ponto 1 da nova informação fiscal, a NF 338955 teria sido incluída.

Ao tempo que pede prorrogação de prazo para se manifestar após análise mais cuidadosa dos demonstrativos ajustados, salienta que de acordo com apuração feita pelo contribuinte, exemplificadamente, não deveria constar diferença de gasolina comum em 2005. Portanto, além de ratificar os termos da impugnação, pede revisão fiscal por estranho ao feito pelos seguintes motivos: a) Abater na infração 02 os 5.000 lts de diesel da NF 338955; b) Observar os equívocos que entende cometidos pela autuante no cálculo do ICMS incidente sobre óleo diesel que deveria ter carga tributária de 15%, em face da redução de base de cálculo em 40%, e do álcool hidratado, em face da redução da alíquota para 19% implementada em 01/10/2005; c) Observar inexistência de ganhos de 0,6% no volume em razão da temperatura; d) Retificar o levantamento das saídas que foi efetuado sem considerar as perdas de 0,6%, previstas na Port. 26/92; e) Observar a inaplicabilidade da Port. 445/98 ao caso.

Em seguida, roga que ao final, lhe seja reaberto prazo de 30 dias para se manifestar e que o AI seja anulado com extinção do crédito fiscal em face dos motivos já alegados.

Às fls. 430-432 a autuante contradita a manifestação do autuado dizendo: 1) A redução e aumento do imposto resultam da inserção de notas fiscais de aquisições ou vendas de mercadorias; 2) As demais alegações defensivas foram devidamente corrigidas em outras oportunidades, conforme documentos, demonstrativos e planilhas juntadas aos autos; 3) Não houve equívoco como o defendente alega. Afirma que o que existe é um benefício legal a ser concedido ao contribuinte durante a movimentação do produto óleo diesel, e não, no momento da constituição de créditos

apurados por infrações à legislação tributária, mas caso o CONSEF julgue pela sua concessão apresenta quadro com os cálculos relativos à redução reclamada.

Quanto à alegação sobre a alíquota de 19% para álcool hidratado, apenas copia o art. 51 do RICMS-BA.

Sobre a variação de 0,6%, diz que para evitar a presença de falsas vendas quando da consideração das perdas como saídas, o que redundaria em maior omissão de entradas, optou-se legalmente pelo ganhos, como forma de equilibrar o movimento das entradas e saídas dos combustíveis, quando da sua comercialização, razão pela qual entende que o autuado se equivocou ao pedir retificação do levantamento total das saídas, alegando não consideração das perdas.

Sobre a Port. 445/98, informa que ela dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização do levantamento quantitativo de estoques e no art. 10 trata do procedimento relativo às mercadorias com substituição tributária.

Concluindo, produz novo demonstrativo do débito exigido com os valores resultantes dos ajustes efetuados.

Intimado para conhecimento da nova informação fiscal, o autuado se manifesta às fls. 470-485.

Descreve as infrações e sobre o resultado da diligência diz que ainda permanecem erros no lançamento e, para saná-los pede nova diligência pelas seguintes razões: 1) Não foi considerada a NF 338.955; 2) O demonstrativo de débito de fl. 249-A elaborado por ocasião da primeira informação fiscal (R\$ 67.436,98), não coincide com o novo demonstrativo fls. 431 a 433 (R\$ 81.109,61), pelo que entende ter permanecido dúvida quanto à verdade material dos fatos apurados pela autuante; 3) A redução de 40% da base de cálculo para óleo diesel (Dec. 8648/03) não condicionou aplicação para levantamento fiscal ou não; 4) Sem objetivar as inconsistências diz que o levantamento fiscal padece de consistência na apuração das omissões relativas às quantidades de gasolina comum e aditivada dos exercícios 2005 e 2006, pois, segundo ele, as diferenças se anulam uma vez que a omissão de saída de um corresponde à omissão de entrada de outro, dentro de um mesmo exercício, em face de equívoco constantemente praticado pelo “frentista” que não discrimina se a gasolina vendida foi uma ou outra; 6) Equivocada aplicação de alíquotas de 27% para todos os produtos, ou seja, submetidos ao adicional para o fundo de pobreza que não incide sobre o óleo diesel e não atentou para as alíquotas diferenciadas de 19 e 25% vigentes para álcool e óleo diesel.

Em seguida, insiste no já repetido argumento da inaplicabilidade da Port. 445/98 ao caso, bem como repisa com as mesmas letras a alegação defensiva inicial dos “equívocos quanto ao mérito”, dos “erros de fato”, “do equívoco na apuração do imposto – infrações 01 e 02”, do “equívoco na apuração da base de cálculo do óleo diesel”, do “equívoco na apuração da base de cálculo do álcool hidratado”, da “desconsideração das perdas com evaporação”, dos “erros de direito” da “cobrança de multa com caráter confiscatório”, assim como os mesmos pedidos formulados na conclusão da peça defensiva inicial.

Às fls. 491-492, a autuante presta nova informação fiscal (acompanhada de novos demonstrativos) em que se referindo apenas ao item 06 da manifestação do contribuinte à fl. 472, relativa à alegada inconsistência de alíquota, apresenta novo demonstrativo de débito ajustando para com a alíquota de 19% exigir o imposto sobre a omissão de álcool hidratado no ano de 2006.

Intimado para ciência da nova informação fiscal, o representante legal do autuado se manifesta às fls. 523-537.

Nessa manifestação novamente repisa com mesmas letras as alegações defensivas da inicial de defesa e repetidas na manifestação de fls. 470-485, agregando apenas no item 2.0 em que pleiteia nova diligência fiscal, agregando como razão de pedido que a autuante não se manifestou em relação à redução da base de cálculo de 40% para o óleo diesel (ponto 3) nem sobre a sua alegação de que o levantamento fiscal padece de inconsistência nas omissões relativas às quantidades de gasolina comum e aditivadas dos exercícios 2005 e 2006, que, segundo ele, se

anulam por ser de entrada em um e saída da outra, todas motivadas por erros de “frentistas” na emissão dos documentos fiscais de vendas (ponto 4). Além disso, como fato novo, alega: a) Não consideração de diversas notas fiscais emitidas pela Shell que anulam a omissão de entradas e que resultará em omissão de saídas de mercadorias da ST, passível apenas de penalidade de R\$ 50,00 (ponto 6); b) Informando juntá-las, cita, como exemplo, novas NF's de entradas emitidas pela Shell que diz não consideradas no levantamento, quais sejam as de nºs 330676, 330860, 331023, 331313, 331636, 331745, 331872, 332232, 332376, 332620, 332833, 332996, 333190, 333801, 334176, 334363, 334364, 334602, 334818, 334913, 335025, 335237 e 335540 (ponto 8).

Conforme pedido de fls. 584-586, observando que o pedido de diligência de fls. 414-416 foi apenas parcialmente cumprido já que o PAF nos foi retornado sem as pedidas atuações da COPEC e ASTEC, em pauta suplementar a 4ª JJF deliberou o seguinte:

Considerando: a) as ponderações contidas nas manifestações do autuado às fls. 422 a 424, 470 a 485, 523 a 537 e cópias de notas fiscais que juntou às fls. 554 a 577; b) as Informações Fiscais e respectivos demonstrativos e documentos de fls. de fls. 430 a 460, 491 a 496 e 580, devolver o PAF em diligência para as seguintes providências:

- (i) inicialmente à COPEC para apurar, em relação aos itens constantes do levantamento de estoque, o preço médio praticado pela refinaria no último mês de cada período fiscalizado, considerando as respectivas MVA's;
- (ii) (ii) posteriormente, à ASTEC para:
  - a) Intimar o autuado para apontar todas as eventuais inconsistências que verificar nos demonstrativos do levantamento fiscal elaborados pela autuante (fls. 430 a 460 e 491 a 496) e apresentar todos os documentos fiscais que diz não considerados na ação fiscal;
  - b) Analisar o lançamento considerando os preços médios apurados pela COPEC e, consequentemente, esclarecer o contraditório no que se refere aos dados do levantamento quantitativo, com base nos documentos autuados somados aos que, eventualmente, o autuado apresentar por força da intimação do item “a”;

Do resultado da diligência se dará ciência ao autuado para que, querendo, sobre ele se pronuncie em 10 (dez) dias, e, posteriormente, à autuante, para, só depois, retornar o PAF para julgamento.

À fl. 588, para subsidiar o trabalho da ASTEC a COPEC juntou CD contendo todos os valores praticados pela refinaria, bem como as respectivas MVA's do período objeto da atuação.

Como resultado da diligência, a Auditora Fiscal diligente da ASTEC ofereceu o Parecer 03/2012 (fls. 592-594). Nele expõe:

1. Em 14/12/2011 intimou o autuado a apresentar demonstrativos e documentos fiscais para atender a diligência solicitada;
2. Em 26/12/2011 o autuado pediu prorrogação de prazo para atender à Intimação Fiscal, prorrogando-o para 10/01/2012;
3. Em 10/01/2012 o autuado apresentou apenas dois livros fiscais e uma cópia ilegível de nota fiscal de entrada, os quais não recebeu por não atenderem a Intimação Fiscal;
4. Em 11/01/2012 o autuado lhe enviou a nota fiscal de entrada que alegou não ter sido considerada pela autuante, reiterando que foi o único erro verificado no levantamento fiscal (fl. 615);
5. Após confronto da NF de entrada 350852 (fl. 619) apresentada pelo autuado, com a Relação das NF's de entrada – Ano 2004 – de Álcool (fl. 95) e da Informação Fiscal de fl. 436, comprovou que não havia sido considerado a entrada de 5.000 lts de álcool;
6. Incluiu os 5.000 lts nas entradas de álcool e a omissão passou de 29.701,31 para 24.701,31 lts, conforme demonstrativo que elabora;

7. Com relação aos preços médios e MVA's levantados pela autuante fez as alterações nos itens autuados de acordo com os dados da TABELA informada pela COPEC no CD de fl. 588 e tabelas de fls. 620-622, ajustando os valores exigidos conforme demonstrativo que expõe em seguida.

Concluindo o parecer informa que após análises e ajustes nos valores das bases de cálculo e do ICMS normal e antecipado, apresenta o novo demonstrativo do débito com R\$ 60.799,12 para a infração 01 e R\$ 24.587,55 para a infração 02.

Intimado do resultado da diligência, o representante do autuado se manifesta às fls. 629-637.

Descreve as infrações e no item 2.0 onde trata do resultado da diligência diz que permanecem erros que não foram sanados e requer nova diligência. Fala que o levantamento da autuante não está claro e que permanece algumas incoerências na planilha após a diligência.

Fala que as datas de ocorrência e vencimento do novo levantamento elaborado não coincidem com as constantes do AI e faz um quadro comparativo.

Ademais, no AI as infrações constam 10 linhas e o demonstrativo da diligência 09 e questiona as razões das divergências.

Também alega a Reforma para Pior vista no resultado da diligência da ASTEC o que é vedado no nosso Ordenamento Jurídico, ao tempo que pede nova diligência para reparação dos pontos divergentes.

Entendendo que a planilha feita pela fiscal não é elucidativa, alega cerceado o direito a ampla defesa e do contraditório.

Transcrevendo doutrina e ementas de decisões administrativas, no item "verdade material" diz que essa foi desconsiderada, não só pelos fatos, como também pelos equívocos cometidos pela Auditora revisora.

No que se refere ao *Reformatio in Pejus*, citando o art. 180 e transcrevendo o 156 do RPAF, além de trecho doutrinário, diz constituir-se erro da Auditora Revisora.

Admite que a presunção acusada com base na fórmula da Port. 445/98 comporte outros fatos e circunstâncias indiciárias apresentadas pelo contribuinte ou de ofício, pela autuante, deve ser objeto de instauração de novo procedimento fiscal, por força do art. 156 do RPAF. Nesse sentido, transcreve doutrina e cita decisão do STJ.

Concluindo, pede seja anulado o auto de infração e, não sendo consideradas as razões para tanto, requer diligência por estranho ao feito e apresentação de todos os meios de provas.

## VOTO

Os pressupostos de validade do procedimento administrativo foram devidamente observados, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveu as infrações, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou o embasamento jurídico.

Portanto, nada existe que possa macular o lançamento de ofício de nulidade. Não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados nas diversas intervenções processuais do contribuinte, nas conversões do feito em diligência e nas informações fiscais.

Foi dito pelo sujeito passivo que os demonstrativos fiscais do levantamento quantitativo de estoques não indicam a que operações e mercadorias se referem, o que não corresponde à realidade, conforme o que será dito na análise de mérito e o que se pode observar nos documentos de fls. 16 a 31, 53 a 61, 75 a 81, 88 a 93, 97 a 109, 125, 126 e 131, que contemplam inclusive as aludidas perdas e ganhos por evaporação e variação de volume. Como neles se vê, as aferições também foram

observadas tanto no levantamento quantitativo original (fls. 12, 33 a 38, 45, 65 a 71, 83 a 86, 88 a 93, 118 a 124 e 129) quanto nos ajustados (fls. 245, 290, 294 a 300, 434, 441, 448, 455 e 493).

Não há exigência de mesmo imposto duas vezes (*bis in idem*) quando se aplica a margem de valor adicionado na infração 02. Restando comprovado que a sociedade empresária adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, é devida a exação sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de produtos enquadrados no regime de substituição.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

As diligências foram efetuadas exaustivamente quando se mostraram necessárias e a esta altura do processo não existem omissões, obscuridades ou contradições que ensejem a necessidade de outro esclarecimento técnico, razão pela qual, com base no art. 147, I, “a”, do RPAF indefiro o pedido de diligência formulado na última manifestação do impugnante.

As duas acusações versam, respectivamente, sobre falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário; e por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, constatada em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado.

Trata-se de levantamento quantitativo de estoques de gasolina comum, gasolina aditivada, álcool e diesel, cujos valores apurados, concernentes a cada um dos produtos, compõem as linhas dos ilícitos descritos e detalhados no demonstrativo de débito, todos com data de vencimento no nono dia subsequente ao período de apuração, o que é importante registrar para os efeitos da aplicação dos acréscimos legais sobre os totais remanescentes, consoante será apreciado nas linhas abaixo e, desde já, faz perder sentido a alegação de não coincidência de datas entre o demonstrativo de débito original e o resultante da diligência entabulada pela ASTEC, já que as datas de vencimento dos períodos restantes são as mesmas. Os resultados inicialmente apurados, com números correspondentes àqueles constantes do corpo da peça inicial, estão às fls. 12, 46, 72, e 128.

De acordo com o que foi acima exposto, a JJF converteu o PAF em diversas diligências no sentido de sanar todas as alegações defensivas com pertinência e todas as questões de fato foram sanadas nas intervenções da autuante e diligente estranho ao feito no curso da instrução do PAF.

Considerando que a nota fiscal de entrada 350852 relativa a 5.000 lts de álcool foi incluída no levantamento fiscal por ocasião da diligência entabulada pela Auditora Fiscal lotada na ASTEC, como se apercebe da declaração do autuado de fl. 615 prestada como resposta à Intimação Fiscal de fl. 596 que teve o fito de o autuado exaustivamente apresentar objetivas provas de suas alegações defensivas, o contribuinte conforma não mais verificar erro no levantamento fiscal que suporta o lançamento tributário em lide.

Tendo em vista que o contribuinte possuindo as notas fiscais e intimado por duas vezes para tanto (fls. 09 e 10) não as apresentou antes da lavratura do auto de infração, somente vindo a fazê-lo, em parcelas, e como elemento de prova de alegação defensiva de erro de fato na fase processual como vista nesse caso, afrontando o disposto no art. 123 do RPAF (caput e §5º), somado ao que deixa transparecer na última manifestação, avalio como protelatórias as alegações de erros de fato vinculadas a tais documentos que, mesmo quando corrigidos, foram insistentemente repetidas nas seguidas manifestações defensivas.

Todas as notas fiscais de entradas indicadas pelo impugnante em suas diversas manifestações foram consideradas no levantamento quantitativo que restou ajustado no PAF.

Como pertinente pedido do impugnante, os preços médios das mercadorias objetos da autuação foram ajustados para os cobrados na Refinaria no período fiscalizado (gasolinas e diesel) e pauta fiscal (álcool) na diligência efetuada pela ASTEC (fls. 592-594).

Nessa oportunidade, por não aparecerem omissões em relação à **gasolina aditivada** no levantamento ajustado da ASTEC os valores originalmente exigidos tanto por responsabilidade solidária – fl. 12 (R\$ 4.699,03 - 2004, R\$ 2.269,35 - 2005 e R\$ 12.504,84 - 2006), como próprio (R\$1.313,85 – 2004, R\$ 634,51 – 2005 e R\$ 3.496,35 - 2006), foram excluídos, o que também responde o questionamento quanto à diferença de linhas dos demonstrativos suscitada pelo impugnante.



O ICMS por responsabilidade solidária da **gasolina comum** de 2005 restou modificado de R\$ 13.855,33 para R\$ 2.033,94, enquanto que o próprio passou de R\$ 3.873,95 para R\$ 1.326,74; em 2006, o de responsabilidade solidária passou de R\$ 6.931,76 para R\$ 16.624,56 e o próprio de R\$ 1.938,12 para R\$ 10.844,20 (fls. 128 x 593).

O mesmo ocorreu com o **álcool**. Entretanto, considerando que a alíquota que sobre ele incide é 19% (RICMS-BA: art. 51-A, I), adéquo a exigência fiscal sobre a omissão ajustada na diligência ASTEC de fls. 592-594, para pontuar que o ICMS por responsabilidade solidária de 2004 passa de R\$ 9.775,59 para R\$ 7.274,54 e o próprio, de R\$ 2.733,26 para R\$ 2.305,31 e em 2006 o ICMS de responsabilidade passa de R\$ 4.747,53 para R\$ 4.908,19 e o próprio de R\$ 1.327,41 para R\$ 1.555,40, conforme demonstrativo abaixo.

DIESEL ADITIVADO - ICMS NORMAL							
Ano	Omis Apurada (litros)	Exclusão	Diferença	Preço	B. Cálculo	Alíq	ICMS devido
2004	29.701,31	5000	24.701,31	1,5500	38.287,03	19%	7.274,54
2006	13.370,89	0	13.370,89	1,9320	25.832,56	19%	4.908,19
<b>Total</b>							<b>12.182,72</b>

DIESEL ADITIVADO - ICMS ANTECIPADO					
Ano	Base Cálculo	MVA %	B C ST	Alíq	ICMS dev
2004	38.287,03	31,69%	12.133,16	19%	2.305,30
2006	25.832,56	31,69%	8.186,34	19%	1.555,40
<b>Total</b>					<b>3.860,70</b>

Do mesmo modo, tendo em vista a disposição do art. 87, XIX do RICMS-BA reduzindo a base de cálculo do diesel em 40%, de forma que a carga tributária corresponda a 15%, também adéquo a exigência fiscal sobre a omissão ajustada do diesel na diligência ASTEC de fls. 592-595, para também pontuar que o ICMS por responsabilidade solidária de 2004 sobre o **diesel aditivado** passa de R\$ 9.038,41 para R\$ 2.311,83 e o próprio, de R\$ 2.527,14 para R\$ 1.072,69; em 2005 o ICMS de responsabilidade passa de R\$ 2.800,95 para R\$ 1.272,38 e o próprio de R\$ 763,15 (observando que há um erro na transcrição do apurado na fl. 46 que é R\$ 783,15) para R\$ 590,38 e em 2006 o ICMS de responsabilidade solidária passa de R\$ 2.502,29 (observando que há um erro na transcrição do apurado na fl. 46 que é R\$ 2.592,29) para R\$ 2.582,70 e o próprio de R\$ 724,80 para R\$ 1.198,37 (fl. 46 e adequação de ofício), conforme demonstrativo abaixo.

DIESEL ADITIVADO - ICMS NORMAL								
Ano	Omis Apurada (litros)	PM Refin	B C	% redução BC	Vlr redução	B C reduzida	Alíq	ICMS dev
2004	12.444,25	1,2385	15.412,20	40%	6.164,88	9.247,32	25%	2.311,83
2005	6.184,41	1,3716	8.482,54	40%	3.393,01	5.089,52	25%	1.272,38
2006	10.995,59	1,5659	17.217,99	40%	6.887,20	10.330,80	25%	2.582,70
<b>Total</b>								<b>6.166,91</b>

DIESEL ADITIVADO - ICMS ANTECIPADO					
Ano	Base Cálculo	MVA %	B C ST	Alíq	ICMS dev
2004	15.412,20	27,84%	4.290,76	25%	1.072,69
2005	8.482,54	27,84%	2.361,54	25%	590,38
2006	17.217,99	27,84%	4.793,49	25%	1.198,37
<b>Total</b>					<b>2.861,45</b>

Portanto, o valor exigido pela infração 01 deve ser modificado de R\$ 69.125,08 para R\$ 37.008,14, cuja multa proposta de 60% ajusto para 70% por ser a prevista para a infração no art. 42, III da Lei 7014/96, e pela infração 02 deve ser modificado de R\$ 19.332,54 para R\$ 18.893,10.

Uma vez provadas as aquisições de combustíveis sem documentação fiscal, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu ilegalmente, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária).

Na hipótese de o posto comprar combustíveis sem documentos fiscais, mostra-se devida a exação sobre o valor acrescido (antecipação tributária), já que são produtos enquadrados no regime de substituição.

Infrações 01 e 02 procedentes em parte por terem sido parcialmente elididas.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no montante de R\$ 55.901,24, conforme demonstrativo de débito abaixo:

DEMONSTRATIVO DEBITO COMBUSTÍVEIS ULM					
Data Ocorr.	Data Vencto.	Base Calc.	Alíquota	Multa %	Vlr ICMS
<b>Infração 01</b>					
31/12/2004	09/01/2005	38.287,05	19%	70	7.274,54
31/12/2004	09/01/2005	9.247,32	25%	70	2.311,83
31/12/2005	09/01/2006	13.225,28	25%	70	3.306,32
31/12/2006	09/01/2007	25.832,58	19%	70	4.908,19
31/12/2006	09/01/2007	76.829,04	25%	70	19.207,26
<b>Total da infração</b>					<b>37.008,14</b>
<b>Infração 02</b>					
31/12/2004	09/01/2005	12.133,21	19%	60	2.305,32
31/12/2004	09/01/2005	4.290,76	25%	60	1.072,69
31/12/2005	09/01/2006	7.668,50	25%	60	1.917,12
31/12/2006	09/01/2007	8.186,32	19%	60	1.555,40
31/12/2006	09/07/2007	48.170,29	25%	60	12.042,57
<b>Total da infração</b>					<b>18.893,10</b>
<b>Total Geral</b>					<b>55.901,24</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **060624.0103/08-1**, lavrado contra **POSTO DE COMBUSTÍVEIS ULM LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 55.901,24**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 18.893,10, e de 70% sobre R\$ 37.008,14, previstas no art. 42, II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2012.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES - JULGADOR