

A. I. N° - 299389.0007/09-6  
AUTUADO - TREVO DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
AUTUANTE - LUIZ CARLOS DE ARAÚJO  
ORIGEM - INFRAZ JUAZEIRO  
INTERNET 09.11.2012

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0272-04/12**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Diligência efetuada pela ASTEC demonstra a insubsistência das infrações. Infrações elididas. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 14/10/2009, exige ICMS no valor de R\$ 86.851,05, pelas seguintes infrações:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo o fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias nos exercícios 2004, 2005 e 2006, lançando-se imposto no valor de R\$74.374,06, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento do imposto no valor de R\$12.476,99, acrescido da multa de 60%, 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 do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios 2004, 2005 e 2006.

O autuado, em Defesa (fls. 280 a 314), alega, em relação ao produto Diesel, que o autuante não computou a Nota Fiscal nº 74151 de 240304, relativa a 30.000 litros (anexo 3 a 6) e que o lançamento desta nota pode ser confirmado no livro Registro de Entrada nº 9, fl. 15 (anexo 7).

Diz, também, que no mês de janeiro não foi considerada a Nota Fiscal nº 72726, de 15/01/04, referente a 25.000 litro de diesel (anexo 8 a 10), corretamente lançada no livro Registro de Entrada nº 9, fl. 4 (anexo 11).

Em suma, diz que o valor (quantidade) correto de compra de diesel no ano de 2004 é 8.930.000 e não 8.875.000.

Salienta que no demonstrativo do período 01/01 a 31/12/2004 à quantidade de “entradas” de 8.930.000 litros deve ser acrescido 5.565 litros referente a entradas realizadas com base no art. 192 combinado com o art. 201, IV do RICMS-BA, os quais transcreve.

Aduz que da interpretação do art. 201 do RICMS-BA se reconhece a todo contribuinte o direito de emitir documentos fiscais para regularizar diferenças de quantidade e preço.

Lembra que a emissão de cupons fiscais em postos de combustíveis é feita por frentistas e que em postos localizados em áreas não urbanas, a mão-de-obra é recrutada, em sua maioria, na própria região, sendo natural que em ambientes como esses ocorram erros na emissão de cupons fiscais que são corrigidos pelo escritório central emitindo notas fiscais com fulcro no art. 201, IV do RICMS/BA, c/c mo art. 192, I do mesmo regulamento.

Alega que essas notas de entrada se referem aos cupons errados emitidos e que não puderam ser cancelados via ECF, o que ocorre quando antes do cancelamento de um cupom, outro cupom é tirado, pois o ECF só permite o cancelamento do último cupom emitido.

Diz que no caso em tela não foi computada a Nota Fiscal nº 9902 de 28/08/04, referente a 5.656 litros de diesel (anexos 14 a 17), também corretamente lançada no livro Registro de Entradas nº 9, fl. 42 (anexo 18). Portanto, as entradas de diesel resultam da soma das compras com a nota que corrige os erros de emissão de cupom fiscal, ou seja,  $8.930.000 + 5.656 = 8.935.656$ .

Afirma também que na memória de cálculo do autuante não foram consideradas as transferências de entrada e saídas, pois possui outros postos de combustíveis, todos comprando da mesma distribuidora (Petrobrás) e que no processo de transferência, o combustível foi retirado diretamente dos tanques, sem a necessidade de passar pelas bombas, o que alteraria os encerrantes, acrescentando que todo o combustível transferido foi adquirido neste estado, não havendo como questionar uma possível diferença de alíquota.

Transcreve o art. 1º da Portaria nº 404 de 21 de outubro de 1.999, que dispõe sobre o regime de substituição tributária de combustíveis para dizer que o ICMS devido por toda cadeia de comercialização é antecipadamente recolhido pela refinaria e, por conseguinte, se deve levar em consideração as notas fiscais de transferência sob pena de não se respeitar a proibição do *bis in idem*, e que ignorar as notas de transferência, principalmente de entrada, é ignorar o princípio da legalidade, vez que não existe dispositivo legal que determine ser a transferência de combustível um fato gerador da tributação do ICMS, e que apenas em 2009, através da Lei nº 11.368, que alterou a Lei nº 9.655/05, a Bahia passou a vedar a transferência de combustíveis.

Observa que no caso em comento não foram levadas em consideração às notas fiscais de transferência entrada e saída nos meses de fevereiro, março, abril e setembro. Diz que no mês de fevereiro não foi considerada a Nota Fiscal nº 8613, de 29/02/04, referente a 10.000 litros de diesel, livro Registro de Saídas nº 9, fl. 36 (anexo 20 a 22). Também não foram computadas a notas Fiscais: 10351, de 26/09/2004, relativa a 30.000 litros de diesel, livro Registro de Saída nº 9, fl. 178 (anexos 23 a 25); 18354, de transferência de entrada, relativa a 33.000 litros de diesel, livro Registro de Entradas nº 9, fl. 40 (anexos 26 a 28); 4476, referente a 30.000 litros de diesel, livro Registro de Entradas nº 9 (anexos 29 a 31). Por conseguinte, em 2004 houve 63.000 litros de transferência de entrada e 40.000 litros de transferência de saída.

No que se refere às aferições, diz que o INMETRO editou a Portaria nº 2385 que contém as instruções a que devem satisfazer as bombas medidoras utilizadas em medições de volume de combustíveis líquidos, disciplinando o erro relativo máximo tolerado em 0,5% para mais ou para menos em qualquer vazão situada dentro do campo de utilização e que essas aferições de controle podem ser feitas mais de uma vez por dia em cada bico com vasilhame de 20 litros, portanto girando a bomba medidora, mas o combustível não sai porque retorna ao tanque,

registrando-se tais aferições no LMC e no caso em tela, o autuante não contabilizou nenhum litro de aferição no ano de 2004 (anexo 33), sendo que o LMC regista 108.480 litros no produto diesel, conforme discrimina na fl. 289 da defesa (anexo 19 combinado com o anexo 46).

Quanto à apuração das perdas, diz que esta está prevista no art. 5º da Portaria nº 26 do DNC, o qual transcreve, podendo se inferir que a perda de até 0,6% é aceitável, observando que o autuante considerou o art. 5º citado no cálculo diário, ignorando algumas perdas do LMC.

Esclarece que as medições dos tanques podem ser feitas por varas ou sensores, mas em nenhum caso é absolutamente precisa, entretanto, a imprecisão se dilui quando a evaporação é observada dentro de determinado período e que é comum à existência de leves desníveis dos tanques quer sejam da instalação ou por instabilidades do solo, fazendo com que, em determinadas quantidades, se afira maiores ou menores quantidades de evaporação, mas que não significa que houve de fato a evaporação, tanto que essas diferenças tendem a desaparecer com a alteração do volume do tanque, exemplificando que um desnível de ângulo menor que 1º, ou mais especificamente 0,95º causa, em um tanque de 30.000 litros, que tem em média 6 metros de comprimento, uma diferença de até 408 litros (tabela anexo 47), salientando que no período da fiscalização (2004), as perdas possíveis de diesel levantadas pelo autuante foram 316.456,76 litros (resumo anexo 48), mas a evaporação real medida pelo LMC de diesel foi 121.578,337 litros (relatórios anexos 49 a 60), portanto, menor que a que seria possível segundo a Portaria nº 2692, o que demonstra que a empresa foi mais correta quanto ao seu levantamento de estoque já que a portaria menciona que no LMC deve constar o estoque medido no dia.

A respeito, diz fazer necessário observar o anexo 19, combinado com o anexo 46 que resume todo o cálculo da movimentação de diesel e que confirma as perdas levantadas.

Sobre o estoque final e encerrantes, diz que o estoque final lançado pelo autuante no demonstrativo do período 2004 (anexo 61) não confere como o LMC (anexo 62), que apresenta o estoque final de 229.977 litros, e que a diferença entre os dois valores (7.163 litros) equivale ao consumo de diesel da carreta JMQ2612 e do grupo gerador, da autuada.

Diz que a citada carreta transporta todo o combustível que vende (anexo 63) e que, além disso, possui um grupo gerador que é acionado em caso de emergência e também, periodicamente, como medida preventiva na sua manutenção, de cujos abastecimentos é tirada nota fiscal de consumo com fulcro no art. 192, I, combinado com o art. 201 do RICMS/BA (anexo 64).

Cita também que houve um erro no Relatório de Demonstrativo de 2004 (anexo 66) quanto ao encerrante de fechamento do bico 6 e quanto às saídas de março em que o autuante calculou 26.621 litros quanto o correto é 27.560. Isso ocorre porque a bomba atinge no máximo 10.000.000 e reinicia. Por conseguinte, a bomba iniciou em 9.999.061, vendeu 939 litros até atingir 10.000.000 e quando reiniciou atingiu em 31/03/04 26.621. Portanto, vendeu 27.560.

Disto resulta que o encerrante final do bico 6 digitado pelo autuante (anexo 66) está incorreto, conforme LMC (anexo 67), pois o autuante ignorou o dado contido no LMC, baseando seu cálculo na litragem de 26.621 e não 27.560, sendo 1.155.143 o encerrante correto do dia 31/12/2004, conforme LMC, sendo que a diferença de 939 litros não aparece no relatório do autuante (anexo 66), e o estoque final, correto, ou seja, 222.977.

Aduz que o autuante não computou o consumo da carreta e do grupo gerador que em 2004 foi 80.105 litros, conforme discriminação mensal de fl. 293 (anexos 68 a 111), que embora não seja venda tem que ser computado como saída de estoque para que se consiga calcular os reais valores de movimentação da autuada.

Para o ano de 2005, à fl. 296 lista diversas notas fiscais dizendo não terem sido consideradas pelo autuante, as quais somam 184.684,313 litros de entrada de diesel, observando que o total de compras computado pelo autuante (anexo 322) mais as entradas de 184.684,313 não totalizam a

coluna de “Compras/Entradas” do relatório da autuada (anexo 323), porque o autuante não computou a Nota Fiscal de Compra nº 364, de 30.000 litros de diesel (anexos 324 a 327).

Portanto, diz, somando-se 184.684,313 não computados, a 7.750.000 litros apresentados pelo autuante, acha-se os 7.964.684,313 litros apresentados no relatório que traz aos autos.

Em relação ao estoque final diz que o autuante lançou 81.124 em 2005 (anexo 328) que não confere com o LMC (anexo 329) que apresenta 73.196 litros. Fala que a diferença de 7.928 litros (anexo 331) equivale ao consumo da carreta e do grupo gerador, que no ano totalizou 86.316 litros, conforme tabela de consumo mensal de fl. 299 (anexos 334 a 382), que também não foi computado pelo autuante.

Quanto à perda nesse ano, repetindo o argumento já expresso em relação a 2004, diz que o autuante levantou 222.809,40 litros (resumo anexo 385), mas a evaporação real medida pelo LMC de diesel foi 56.134,659 litros (relatórios anexos 386 a 397).

Em relação à aferição, também repete o argumento de 2004 para dizer que o valor das aferições de 2005 é 59.860 litros também não considerados pelo autuante (memória de cálculo, anexos 399 a 410 e anexo 323 combinado com anexo 383).

Para o ano de 2006, observa que o autuante fez o levantamento dos cálculos considerando os dados do diesel e do biodiesel como se fosse um só produto. Como a autuada contabilizou separadamente esses produtos, diz que para facilitar a análise das provas, apresentará os cálculos apartados e, logo após juntos.

À fl. 305 lista diversas notas fiscais dizendo não terem sido consideradas pelo autuante, as quais somam 38.448,567 litros de entrada, observando que o total da litragem das entradas (38.448,567), com o valor apresentado pelo autuante (5.664.000, anexo 518) não bate como o valor que apresenta na soma das colunas de “Compra/Entradas” do diesel e do biodiesel (anexo 519 a 520), cuja diferença de 5.000 litros se refere à nota fiscal de nº 9681 que se refere ao produto álcool e não diesel ou mesmo biodiesel (anexos 521 e 522).

Enfim, diz que o cálculo final das entradas de diesel e biodiesel, que se refere às notas de compras e às notas de entrada tiradas com base no art. 201, IV do RICMS-BA, combinado com o art. 192, I do mesmo regulamento é 5.697.448,567 litros que é igual a: 5.664.000 do valor do autuante (anexo 518), mais 38.448,567 litros não considerados, menos 5.000 litros da nota fiscal 9681.

Em relação à aferição, também repete o argumento de 2004 para dizer que o valor das aferições de 2006 é 37.357 litros de diesel também não considerados pelo autuante, conforme quadro fl. 308 (memória de cálculo, anexos 524 a 535 e anexo 519).

Da mesma forma, a litragem de aferição do biodiesel foi de 340 litros, conforme quadro fl. 309 (anexo 536 a 538). Portanto, o campo de aferições deverá, segundo ele, conter  $37.357 + 340 = 37.697$ .

Quanto à perda nesse ano, repetindo o argumento já expresso em relação a 2004, diz que o autuante levantou 152.216 litros (anexo 539), mas a evaporação real medida pelo LMC de diesel foi 32.850,937 litros de diesel (anexos 510 a 551), mais 1.773,59 litros de biodiesel (anexos 552 a 555), que totalizam 34.624,527 litros.

Em relação ao estoque final e encerrantes, observa, quanto aos encerrantes, que os finais dos bicos 1 e 2, no ano de 2006, quando os mesmos comercializavam diesel, foram de 1.710.756 e 9.079.642 litros, respectivamente (anexo 556 combinado com o 519), e que no mês de setembro estes bicos passaram a comercializar biodiesel, tendo como encerrantes iniciais os acima descritos (anexo 557) e que, portanto, os encerrantes finais do bico 1 e 2 que aparecem no relatório do autuante, como referentes ao diesel, são de biodiesel (anexo 558 combinado com o anexo 520).

Por outro lado, aduz que como o autuante juntou o levantamento do diesel e biodiesel, se pode observar que o estoque final que aponta no demonstrativo de 2006 (anexo 559) é 69.464, ou seja,

equivale ao estoque do diesel (anexo 560 combinado com o anexo 519) somado ao do biodiesel (anexo 561 combinado com o 520).

Quanto ao consumo, diz que o autuante não computou 61.645,955 litros, sendo 60.480,012 de diesel e 1.165,943 de biodiesel, relativos ao consumo da carreta e do grupo gerador, conforme quadro de fl.312.

Ante todo o exposto, conclui que não procede a acusação e que o Auto de Infração não pode prosperar, pois que, segundo o Impugnante, não houve omissão de entradas ou saídas, nem falta de recolhimento de tributos, ocorrendo, de fato, uma somatória de erros nos levantamentos das notas fiscais de entrada, dos encerrantes, das aferições e das perdas que levaram o autuante a um resultado inexato.

Afirma que não infringiu os arts. 125, I e 371, I, “a” do RICMS-BA, que tratam da falta de recolhimento do ICMS na entrada de mercadoria neste estado e em operações interestaduais, pois não fez aquisições fora do estado.

Em Informação Fiscal nas fls. 928 a 931 o autuante rebate a contestação da seguinte forma:

Exercício 2004:

- Notas Fiscais nºs 74151 e 72726: Diz que não foi computado por não terem sido apresentadas quando da ação fiscal, mas estão anexando nova planilha com as devidas correções;
- Nota Fiscal nº 9902: Diz que o autuado não apresentou documentação comprobatória da regularização das diferenças de quantidade e preço, nem erros em cupons fiscais que alega terem ocorrido e, por essa razão, não cabe a inclusão da referida nota fiscal no lançamento;
- Transferências: Diz que o levantamento foi realizado com base nas notas fiscais de entradas e nos registros do LMC. Assim, foram consideradas como entradas somente os valores constantes das respectivas notas fiscais e, como saídas, os valores constantes dos encerrantes.

Aduz que, como afirma o próprio contribuinte na fl. 284, no processo de transferência, o combustível foi retirado diretamente dos tanques, sem a necessidade de passar pelas bombas, o que alteraria os encerrantes, e para o levantamento não cabe a inclusão dessas notas, nem as de entrada nem as de saída. Afirma que as notas relativas às transferências não foram incluídas no levantamento, o que comprova que nenhum tributo está sendo cobrado sobre elas.

- Aferições: Diz que não foram consideradas as aferições pelos seguintes motivos: a) não foi apresentada nenhuma documentação comprobatória de sua realização; b) o combustível que teria sido utilizado para as supostas aferições não retornou ao tanque, tendo em vista que não foi feito o correspondente registro no LMC, o que evidência que tais aferições são fictícias; e c) a quantidade de litros supostamente utilizada nas aferições revela-se exorbitante (108.480 litros), denotando que tais números foram lançados na escrita com a finalidade de acobertar as omissões de entradas apuradas no levantamento.
- Apuração das perdas: Diz que essa apuração foi realizada com base nos registros efetuados no LMC e que não existe nenhum erro ou engano, pois tais registros foram efetuados pelo próprio contribuinte que é quem faz o controle das perdas e elas englobam todos os elementos elencados pela defesa às fls. 289 a 291.
- Estoque Final e Encerrantes: Diz que não procede a alegação defensiva, pois consta à fl. 265, o estoque de fechamento de 230.140 litros, mesmo valor lançado no LMC. Ressalta que o levantamento foi realizado com base no estoque físico, e não no escritural.
- Consumo: Diz que a alegação defensiva é improcedente tendo em vista que todas as saídas foram levantadas pelo LMC, cujos lançamentos são feitos com base nos encerrantes e as saídas para consumo passaram pelos encerrantes das bombas.

Exercício 2005:

- Apuração das entradas: Diz que a exemplo do que ocorreu no exercício anterior, o contribuinte não apresentou documentação comprobatória da regularização das diferenças de quantidade e preço, nem dos erros em cupons fiscais que alega terem ocorrido e, por essa razão, as referidas notas fiscais não podem ser incluídas no levantamento.
- Nota Fiscal nº 364, de 30.000 litros: Diz que essa nota fiscal não foi apresentada à fiscalização por ocasião da ação fiscal e nem trazida aos autos com a defesa, não cabendo, portanto, sua inclusão no levantamento.
- Estoque Final: Diz que não procede a alegação defensiva, pois consta à fl. 269 o estoque de fechamento de 81.124 litros, mesma quantidade lançada no LMC, ressaltando que o levantamento é realizado com base no estoque físico e não no escritural. Diz também que o combustível consumido pela carreta JMQ2612 e pelo grupo gerador foi computado no levantamento, haja vista que todas as saídas foram apuradas através dos registros dos encerrantes no LMC.
- Consumo: Diz ser a alegação defensiva improcedente pelo motivo já explicado no item anterior.
- Perdas: Diz que essa apuração foi realizada com base nos registros efetuados no LMC e que não existe nenhum erro ou engano, pois tais registros foram efetuados pelo próprio contribuinte que é quem faz o controle das perdas e elas englobam todos os elementos elencados pela defesa às fls. 289 a 291 e 299 a 301 do PAF.

Exercício 2006:

- Apuração das Entradas: Diz que a exemplo do que ocorreu nos exercícios anteriores, o contribuinte não apresentou documentação comprobatória, não cabendo, portanto, a inclusão das notas fiscais relacionadas à fl. 306 do PAF.
- Aferições, Perdas, Estoque Final/Encerrantes e Consumo: Diz que as alegações não procedem pelos mesmos motivos já expostos para os exercícios anteriores.

Concluindo, apresenta novas planilhas registrando a redução do valor devido de R\$86.851,05 para R\$72.692,91.

Às fls. 938 a 995, o autuado se manifesta em relação à Informação Fiscal dizendo que permanecem equívocos que resultam em víncio material passível de anulação do lançamento, na seguinte ordem:

**Produto Diesel – Ano de 2004 – Apuração de entrada de mercadorias**

Não foi computada a Nota Fiscal de Entrada nº 9902 (fls. 331 a 334), referente a 5656 litros de óleo diesel relativa a cupom fiscal que foi emitido incorretamente e tem sua base legal no RICMS-BA (arts. 192, I, e 201, IV, 211, 212 e 229, VII), o que leva as entradas para o total de 8.935.656 litros, ou seja, 8.930.000, como já retificado pelo autuante, mais 5,656 da Nota Fiscal nº 9902.

**Das aferições:**

Diz que estão apresentadas no LMC e que podem ser efetuadas pelos órgãos de fiscalização como INMETRO e ANP, pelo próprio posto a pedido de cliente ou para acompanhar a vazão das bombas e que nem um litro sequer foi computado no novo demonstrativo do período 2004.

Para fortalecer seus argumentos, elenca alguns julgados para comprovar que as aferições não só existem como são compulsórias, bem como são tributadas pelo INMETRO.

Nessa esteira, transcreve notícia disponível no site da SEFAZ-BA em 28/05/07, que atesta aferições decorrentes de operação conjunta entre a SEFAZ e ANP para checar a qualidade dos combustíveis.

### **Da apuração das perdas por evaporação:**

Diz que o autuante desconhece a legislação que ampara o segmento de comercialização de combustíveis.

A título de esclarecimento, lembra que o DNC através da Portaria DNC 2692 – cuja relação institucional governamental e a sua produção de normas à época, foi recepcionadas pela ANP – que instituiu o LMC, destaca no art. 5º que independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6% caberá PR proceder à apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar reparo do equipamento correspondente, mesmo entendimento adotado pela IN anexa à portaria.

Nesse contexto, alega que o preposto fiscal não considerou as perdas por evaporação previstas nos diplomas legais citados prejudicando o seu direito de defesa.

Seguindo, apresenta as seguintes preliminares de nulidade:

### **Da inaplicabilidade da Portaria nº 44598:**

Diz que as disposições dessa portaria não podem ser aplicadas para operações com combustíveis, uma vez que a sua forma de tributação é atípica e específica, devendo ser obedecidas as regras do Convênio ICMS 0399 e art. 512 do RICMS-BA, que rezam o seguinte:

Refinaria: retém o imposto comercializando os produtos com destaque do imposto próprio e por substituição até o consumidor final para os Distribuidores de Combustíveis, utilizando MVA prevista no Convênio ICMS 0399;

Distribuidores de Combustíveis: comercializam os combustíveis com fase de tributação encerrada até o consumidor final, com destino aos postos revendedores;

Postos Revendedores: comercializam os combustíveis para o consumidor final sem tributação.

Entende inaceitável que sobre os preços praticados pelos postos de revenda se aplique MVA, como também entende inaceitável as disposições da Portaria nº 44598, para efeito de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

Diz que, no caso em apreço, tanto por responsabilidade solidária quanto por responsabilidade por substituição tributária não pode incidir sobre os preços médios de aquisição disciplinados na Portaria nº 44598, porque esses preços já estão inflados com o ICMS retido pela Refinaria, com o que chega à conclusão que a Portaria nº 44598 é inaplicável para o caso.

Repete que é inaceitável que sobre os preços praticados pelos Postos Revendedores possa existir aplicação de MVA no percentual de 27,96%, conforme apurou o autuante, como também são inaceitáveis as disposições da Portaria nº 44598, para efeito de levantamento quantitativo dessas mercadorias, pois o imposto exigido tanto por responsabilidade solidária quanto por substituição tributária não pode incidir sobre preços médios de aquisição disciplinados na Portaria 44598, porque esses preços já estão inflados com o ICMS retido pela Refinaria.

Ressalta que esta posição é fortalecida e embasada no Acórdão CJF Nº 0346-12/05, que foca questão cujo direito de fundo é idêntico ao ora em discussão, ou seja, *“falta de clareza da base de cálculo do imposto”*.

Salienta que a vigência da Portaria nº 44598 é anterior à edição do Convênio ICMS 0399, sendo que na época de sua elaboração, a retenção e o recolhimento do imposto por substituição tributária era realizado pelos distribuidores de combustíveis, e, nesse caso, a portaria se amoldava aos ditames nela contidos para o levantamento quantitativo de estoques, se justificando tendo em vista que as aquisições de combustíveis se processavam a partir dos preços praticados pelas distribuidoras.

Atribuindo-se a tributação à Refinaria, esta deve ser reconhecida como completamente diferente pelo órgão julgador, e atípica às demais mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, pelo que se deve modificar a legislação no sentido de se evitar o enriquecimento ilícito do Estado.

#### **Da incerteza na determinação da Base de Cálculo:**

Diz existir Erro de Direito, pois, em primeiro lugar, o preço médio das aquisições do contribuinte já vem carregado pelo valor do ICMS recolhido pela refinaria calculado até o preço estimado para venda ao consumidor final e ao se aproveitar destes valores para compor a base de cálculo da nova tributação, mesmo que em razão de omissão de saídas, configurar-se-á a imprestabilidade da base de cálculo.

Ressalta que acaso o autuante tivesse subtraído o ICMS do preço praticado pela Distribuidora, ainda assim, este preço em nada se comunica, ou se assemelha, ou guarda proporção com a base de cálculo de entradas omitidas pelo Posto Revendedor, pois aquele preço não traduz o praticado entre o Distribuidor e o Posto Revendedor.

Alega que como o ICMS que se quer cobrar é o que deveria ter sido antecipado pela Refinaria, este deve guardar relação ou com os efetivamente praticados pelo Posto Revendedor no período considerado no AI, ou com os estimados para consumidor final por pauta fiscal, pelo que o critério utilizado pelo autuante revela-se em nítido erro de direito insanável, pois revê-lo e ajustá-lo significa refazer completamente o lançamento deste item de apuração, ao tempo que expõe doutrina de Hugo de Brito Machado neste sentido.

Diz que a base de cálculo deve estar plasmada nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, e se do emprego de determinado critério induz base irreal estaria fadada à nulidade, por desrespeito à sistemática jurídica do tributo, que determina que a base imponível deva ser o valor da operação (substituição por antecipação).

Argumenta que o que está em discussão é o ICMS que deveria ser recolhido na Refinaria e o fato de estar exigindo no Posto Revendedor, por suposta omissão de entradas, não cria nova hipótese de incidência tributária. Assim, o preço a consumidor final é que determina a base de cálculo, e imputar uma MVA sobre um preço dissociado do preço ao consumidor final, isto é, sobre o preço cobrado pelo Distribuidor, com o qual não se comunica, é produzir uma base cuja imprestabilidade se confirma com a comparação com o próprio preço praticado pelo Posto Revendedor.

Ademais, argui, há *bis in idem* porque tais bases de cálculo (preços do Distribuidor) já contemplam o ICMS de todos os ciclos de comercialização que vão da Refinaria/Distribuidor até o consumidor final e se houver novo cálculo imposto sobre esses preços, há incidência do ICMS sobre o ICMS que estava no preço e, por isso, pede a nulidade do AI por aplicação do *bis in idem*.

#### **Do erro na aplicação da alíquota de óleo diesel:**

Diz que as alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo óleo diesel sofreram diversas alterações nos períodos objeto da fiscalização o que não foi observado pelo autuante. No caso, indicou a alíquota de 25%, mas o art. 87, inciso XIX do RICMS/BA, dispõe que as operações internas com óleo diesel têm direito à redução da base de cálculo no percentual de 40%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 15%.

#### **Da revisão do lançamento por erros de fato e de direito:**

Depois de argumentar sobre doutrinas a cerca da revisão de lançamento de ofício por erro de fato e de direito, conclui que se a revisão fosse possível e a Fazenda Pública pudesse modificar critérios jurídicos a seu favor na valoração do fato gerador, por razões de conveniência ou oportunidade, a atividade do lançamento passaria a ser discricionária e não vinculada, com o que reitera o pedido de nulidade da autuação.

Quanto ao mérito, escreve na seguinte ordem:

**- Dos equívocos no levantamento fiscal:**

Reprisando os motivos já citados na defesa inicial sobre os motivos da sua emissão, diz que ao montante da entrada de 8.930.000 de óleo diesel de 2004, devem ser acrescidos 5.656 litros de diesel relativos à Nota Fiscal nº 9902, não considerada pelo autuante, como o que as entradas passariam para 8.935.656 litros.

**- Erros na apuração das transferências:**

Reprisa os mesmos argumentos defensivos expostos na Defesa a respeito, concluindo que houve em 2004 63.000 litros de transferência a título de entrada e 40.000 litros de transferência a título de saída, que não foram considerados pelo autuante.

**- Erros no computo das aferições:**

Também reprisa os mesmos argumentos defensivos a respeito expostos na Defesa para dizer que o valor correto de aferições de óleo diesel realizadas em 2004 é 108.480 litros.

**- Erro na apuração de perdas:**

Também reprisa os mesmos argumentos defensivos a respeito expostos na Defesa para dizer que o autuante a quantidade de 316.456,76 litros de perdas, mas a evaporação (perda) real medida pelo LMC de diesel do período foi 121.578,337 litros.

**- Erros nos estoques finais e encerrantes:**

Também repete os mesmos argumentos expostos a respeito na Defesa.

**- Dos erros no consumo:**

Também repete os mesmos argumentos expostos a respeito na Defesa.

Ano de 2005: Mantém e repete os mesmos argumentos defensivos expostos para todos os itens na Defesa.

Ano de 2006: Mantém e repete os mesmos argumentos defensivos expostos para todos os itens na Defesa.

**Da multa, com efeito, confiscatório:**

Transcrevendo o art. 2º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, diz que as multas de 60% e 70% são desarrazoadas e desproporcionais e contrariam o Princípio do Não-Confisco inserto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal transcrevendo excertos doutrinários e ementas do STF a respeito.

Por fim, requer sejam julgados procedentes os seguintes pedidos:

Nas preliminares de nulidade:

1. Reconhecimento de que a Portaria nº 44598 não se aplica ao caso concreto;
2. Reconhecimento da aplicação indevida da alíquota do óleo diesel fragilizando o lançamento de ofício;
3. Reconhecimento da insegurança da autuação pela ocorrência do *bis in idem*;
4. Reconhecimento de erros de fato e de direito no lançamento de ofício.

No mérito:

1. Do equívoco na aplicação da alíquota do diesel;
2. Da inaplicabilidade da Portaria 44598 na apuração da base de cálculo para postos revendedores de combustíveis;

3. Da não aplicação de perdas no levantamento de estoques;
4. Dos inúmeros erros materiais;
5. Da multa com caráter confiscatório.

Conforme fls. 1006/1007, o PAF foi convertido em diligência à COPEF para:

- “a) designar Auditor Fiscal para apurar, em relação aos itens constantes do levantamento de estoque, o preço médio praticado pela refinaria no último mês de cada período fiscalização, considerando as respectivas MVAs;*
- “b) Quanto às transferências de combustíveis alegadas pelo autuado, informar sobre a sua legalidade, inclusive normas da ANP, e orientar no parecer a ASTEC no que diz respeito à consideração ou não dos documentos fiscais no levantamento quantitativo;”*

Consta do pedido que, depois das providências, o PAF fosse encaminhado à ASTEC/CONSEF, para o seguinte:

*“1 – verificar se procede o quanto argumentado nas peças defensivas de fls. 280 a 314 e 938 a 995 em relação às notas fiscais que emitiu com base no art. 201, incisos IV e VI do RICMS-BA, que dissesse não consideradas pelo autuante e caso as notas fiscais estejam em conformidade com a legislação (inclusive no que diz respeito à comprovação dos erros nos cupons fiscais a que substituem e o cancelamento que deve ser motivado, e atendendo a legislação específica no que diz respeito ao regular cancelamento, bem como quanto ao consumo próprio), se for o caso, incluí-las no levantamento fiscal;*

*2 – quanto consumo, verificar a pertinência e compatibilidade do efetivo consumo atentando para a quantidade (80.105 litros em 2004 (fl. 293), 86.316 litros em 2005 (fl. 299), 60.480,012 litros em 2006), considerando a alegação defensiva de consumo por uma carreta de placa JMQ2612, de propriedade do autuado, e um grupo gerador que somente é acionado emergencialmente, intimando o contribuinte a apresentar os documentos fiscais para efeito de conferência, para, se for o caso, comprovada a regularidade, incluí-las no levantamento;*

*3 – Quanto às transferências de mercadorias entre estabelecimento autuado e outros do grupo econômico, conforme o pedido do item “b” acima, atentar para as orientações da COPEC a respeito;*

*4 – No que se refere às aferições, o autuante alegou que não foram consideradas pelos seguintes motivos: a) o contribuinte não apresentou nenhum tipo de documento comprobatório da realização; b) o combustível que teria sido utilizado para as supostas aferições não retorno ao tanque, tendo em vista que não foi feito o correspondente registro no LMC; c) a quantidade de litros supostamente aferidas revela-se exorbitante (108.480 litros em 2004 (fl. 293), 59.860 litros em 2005 (fl. 303), 37.357 litros em 2006 (fl. 308)). Entretanto, se verifica no LMC, inclusive nas cópias juntadas pelo autuante (fls. 2658-272, 326, 347, 388, 392, 396, 400, 408, 412, 424, 436, 443 e 430) registro de aferições. Caso se confirme a regularidade das aferições, com base no LMC considerá-las no levantamento fiscal;*

*5 – Verificar se procede a alegação de erro na aplicação da alíquota de óleo diesel (fl. 950). Caso proceda, ajustar o lançamento;*

*6 – Do mesmo modo, verificar se as perdas por evaporação estão corretamente apuradas no levantamento. Caso contrário, ajustá-lo;*

*7 – Apurar o imposto com base nos dados acima, assim como nos documentos de defesa e outros a serem apresentados mediante intimação, em especial notas fiscais de aquisição, livro Registro de Entradas e LMC.*

Em cumprimento à solicitação da diligência exarada, fls. 1006, encaminhando o PAF à ASTEC e anexando a Portaria ANP 116/2000, a COPEC informou ser vedada a transferência de combustíveis entre postos revendedores e o preço médio das mercadorias objeto da autuação para efeito de base de cálculo do ICMS ST (fl. 1008).

Às fls. 1016-10210, consta Parecer do diligente da ASTEC, dizendo:

EXERCÍCIO DE 2004 – Incluiu a Nota Fiscal nº 74151, referente a 30.000 litros e 72726, referente a 25.000 litros, de óleo diesel. A Nota Fiscal nº 9902, referente a 5.656 litros do produto, não foi considerada como entrada, tendo em vista que o autuado, apesar de intimado, não comprovou o motivo do cancelamento dos cupons fiscais que deram origem à emissão da citada nota fiscal. Em relação às transferências de mercadorias, seguiu as orientações da COPEC a respeito da Portaria da ANP nº 116/2000, em seu artigo 9º (fl. 1.010), que veda as transferências de mercadorias

entre o autuado e outros estabelecimentos do mesmo grupo. Portanto não foram consideradas as Notas Fiscais nºs 18354, referente a 33.000 litros e 4476, referente a 30.000 litros de óleo diesel, respectivamente, nas entradas, bem como não foram consideradas as Notas Fiscais nºs 8613, referente a 10.000 litros e 10351, referente a 30.000 litros, nas saídas.

**EXERCÍCIO DE 2005** – Não considerou as notas fiscais de entradas relacionadas pelo autuado, referentes a 184.684,313 litros de Óleo Diesel, tendo em vista que o autuado, apesar de intimado, também não comprovou o motivo do cancelamento dos cupons fiscais que deram origem à emissão das citadas notas fiscais. A Nota Fiscal nº 364, relativa a 30.000 litros de Óleo Diesel, foi incluída (fl. 642), conforme demonstrativo à fl. 1.023.

**EXERCÍCIO DE 2006** – Não considerou as notas fiscais de entradas relacionadas pelo autuado à fl. 305, referentes a 38.448,567 litros de Óleo Diesel, tendo em vista que o autuado, apesar de intimado, não comprovou o motivo do cancelamento dos cupons fiscais que deram origem à emissão das citadas notas fiscais. Excluiu a Nota Fiscal nº 9681 (fl. 839), relativa a 5.000 litros de Óleo Diesel, tendo em vista tratar-se de outra mercadoria “álcool hidratado”, conforme demonstrativo à fl. 1.025.

Quanto ao consumo das quantidades de 80.105 litros em 2004, (fl. 293), 86.316 litros em 2005 (fl. 299), 60.480,012 litros em 2006 (fl. 312), considerando a alegação defensiva de consumo por uma carreta de placa JMQ-2612, de propriedade do autuado, e um grupo gerador que somente é acionado emergencialmente, não foram consideradas as alegações do autuado, tendo em vista que as saídas foram levantadas pelos LMC's, e consequentemente passaram pelos encerrantes.

No que se refere às aferições foram verificados os LMC's (Livro de Movimentação de Combustíveis), apresentados pelo autuado, constatando estarem devidamente registradas, sendo conferidos os demonstrativos anexados pelo autuado às fls. 351/362 no total de 108.480 litros, (referentes ao exercício de 2004), fls. 717/728 no total de 59.860 litros, (referentes ao exercício de 2005) e fls. 842/856 no total de 37.697 litros, (referentes ao exercício de 2006). Desse modo, como se confirmou à regularidade das aferições, as considerou no levantamento fiscal.

Informa que foi aplicou a alíquota de Óleo Diesel que o autuado expõe na fl. 950, sendo efetuados os devidos ajustes, conforme demonstrativos às fls. 1.021 / 1.026.

Quanto às perdas, constatando seus registros nos LMC's (Livro de Movimentação de Combustíveis), as considerou em 121.578,337 litros para 2004 (fls. 366-377), de 56.134,659 litros para 2005 (fls. 704/715) e 34.624,527 litros para 2006 (fls. 858/873). Assim, também foram consideradas no levantamento fiscal, com base nos registros do LMC.

Com base nos dados levantados, assim como nos documentos anexados à peça de defesa e naqueles apresentados pelo contribuinte mediante intimação, em especial as notas fiscais de aquisição, os livros Registro de Entradas e LMC elaborou novos demonstrativos de estoque, conforme fls. 1.021/1.026.

Em face do ajuste constatou que o débito ficou resumido a R\$0,00 (zero).

Intimado do resultado da diligência (fls. 10271028), o autuado não se manifestou.

## **VOTO**

Este Auto de Infração cuida da falta de pagamento de ICMS, relativamente a compras de combustíveis efetuadas sem documentos fiscais, apurada por levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2004, 2005 e 2006). Foi lançado imposto a título de responsabilidade solidária e o tributo de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Compulsando os autos, vejo que os pressupostos de validade da relação jurídica tributária estão presentes nos autos. O Auto de Infração foi lavrado com observância do art. 39 do RPAF/99, definidos o autuado, o crédito tributário exigido. Os princípios do contraditório e da ampla

defesa foram preservados. As infrações estão descritas com clareza e foram entendidas pelo sujeito passivo, que assim pode exercer seu direito de defesa de forma ampla. O erro na inicial aplicação da alíquota de óleo diesel foi sanado no curso processual, bem como todos os demais erros de fato e de direito e tendo em vista a disposição contida no parágrafo único do art. 155 do RPAF, deixo de apreciar as preliminares de nulidades arguidas.

Como visto no relatório, autuado alegou diversas razões de fato (falta de computo de diversas notas fiscais de entradas e saídas, inclusive as emitidas em face de transferência de combustíveis entre postos revendedores da empresa e outras relativas a cancelamentos de cupons fiscais, sendo em 2004: 74151, 72726, 8613, 10351, 18354; 2005: 10292 a 10300, 10751 a 10758, 10514, 11801 a 11814, 13102 a 13104, 364; 2006: 14001, 14003, 12931, 14101, 14102, 14104 a 14107, 14111, 9681; não consideração de aferições de combustíveis que saíndo das bombas retornaram aos tanques; não consideração de perdas de combustíveis por variação de temperatura; erros em leituras de encerrantes das bombas; não consideração de consumo de combustíveis em caminhão próprio e em grupo gerador) e de direito (emissão de nota fiscal com base no art. 192, IV do RICMS/BA; erro de alíquota na ST de óleo diesel, contrariando a Portaria nº 404/99; inaplicabilidade da Portaria nº 445/98 ao caso; bitributação das mercadorias pelo lançamento tributário; vedação de transferência de combustíveis só a partir da Lei nº 11.368/99).

Por ocasião da informação fiscal, o autuante apenas acolheu a reclamação quanto ao computo das Notas Fiscais nºs 74151, 72726.

Tendo o insistido nas demais ponderações defensivas, para dirimir as questões de fato e estimar as consequências de algumas razões de direito sobre o levantamento fiscal, conforme acima relatado, o PAF foi baixado em diligência com objetivas instruções à COPEC e ASTEC.

Atendendo ao pedido de diligência, a ASTEC revisou o levantamento fiscal.

Para 2004, tendo em vista que, intimado, o contribuinte não comprovou o cancelamento dos cupons fiscais que motivaram a emissão da Nota Fiscal nº 9902, corretamente não a considerou em seu trabalho. Em face do expresso impedimento legal apontado na Portaria ANP 116/2000, acertadamente não computou as transferências de combustíveis entre os postos do contribuinte. Do mesmo modo, para 2005, também por falta de comprovação do cancelamento dos cupons fiscais não incluiu as notas fiscais emitidas por tal motivo. Sendo-lhe apresentada (o que não feito ao autuante), incluiu no levantamento 30.000 litros de óleo diesel entrados através da Nota Fiscal nº 364. Para 2006, também por falta de comprovação do motivo do cancelamento de cupons fiscais, não considerou as notas fiscais que, por isso, o autuado informou tê-las emitido. No levantamento desse ano, por referir-se a “álcool” e o autuante tê-la computado como se fosse óleo diesel, excluiu a Nota Fiscal nº 9681, relativa a 5.000 litros do combustível.

Vejo que no ajuste efetuado pelo diligente, por estarem registradas nos LMC's as aferições e perdas de combustível por variação de temperaturas foram consideradas no levantamento fiscal da diligência. Tendo em vista a afirmação de conferência do diligente, acolho seu procedimento.

Vejo, também, que no ajuste que efetuou o diligente não acolheu o desproporcional consumo de óleo diesel (80.105 litros em 2004; 86.316 litros em 2005 e 60.480,012 litros em 2006) alegado pelo autuado para uso em apenas um seu caminhão e um grupo gerador somente acionado emergencialmente como substituto de energia elétrica.

Analizando as peças processuais e considerando que o ato conclusivo do procedimento fiscal, quando apurada a prática de infração à legislação tributária se efetiva através de Auto de Infração, conforme prescreve o art. 38 do RPAF, lavrados por prepostos legalmente habilitados para apurá-la - via de regra precedido por uma série de outros atos, todos voltados à verificação da ocorrência do fato gerador nos termos do art. 42 do regulamento citado - como é o caso em apreço -, tendo em vista que estimulados pela função/poder institucional de *autocontrole* deste órgão administrativo de julgamento tributário, na instrução deste PAF foram envidadas as

necessárias providências para o estabelecimento da verdade material dos fatos geradores acusados e protestados pelo contribuinte, apurando-se, por consequência, no levantamento fiscal ajustado na diligência efetuada pela Assessoria Técnica deste Conselho valor “zero” a ser exigido, acolho o Parecer ASTEC de fls. 1016-1020 e respectivos demonstrativos para declarar a insubsistência deste lançamento tributário de ofício.

Diante do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299389.0007/09-6**, lavrado contra **TREVO DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA**.

Esta Junta recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2012.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE-EM EXERCÍCIO

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR