

PROCESSO - A. I. Nº 146468.0071/06-4  
RECORRENTE - POSTO DE COMBUSTÍVEIS JAGUARIBE LTDA. (POSTO JAGUARIBE)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0301-01/11  
ORIGEM - INFAZ VAREJO  
INTERNET - 15/03/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0033-12/13

**EMENTA ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, 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 desacompanhada de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Diligências realizadas pela ASTEC/CONSEF resultaram na redução da infração 1 e agravamento da infração 2. Contudo, como não pode haver agravamento da infração no lançamento original, prevalece o valor lançado originalmente na infração 2. Infração 1 parcialmente subsistente. Infração 2 subsistente. Rejeitada a arguição de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou parcialmente Procedente o Auto de Infração, exigindo do recorrente imposto no valor total de R\$10.814,91, acrescido das multas de 60% e 70%, previstas no art. 42, II, “d” e “f”, e III, da Lei nº 7.014/96, multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$50,00, prevista no art. 42, XXII, da mesma Lei, além dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o Sujeito Passivo em 28/06/2006 decorre de 04 infrações, contudo apenas as infrações 1 e 2, abaixo transcritas, são objeto do Recurso Voluntário que se apreciará, como segue:

**Infração 1.** Falta de recolhimento de imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$7.969,30, acrescido da multa de 70%;

**Infração 2.** Falta de recolhimento de imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, mediante levantamento quantitativo de estoques por

*espécie de mercadorias nos exercícios de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.985,38, acrescido da multa de 60%;*

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 1ª JF, decidiu, por unanimidade e com base no voto do Relator de primeiro grau, abaixo transcrito, que é Procedente em Parte a autuação:

**VOTO**

(...)

*No que tange ao mérito da autuação, verifico que o autuado reconhece a infração 04, inclusive efetuando o pagamento do valor do débito. Noto, também, que o autuante acata o argumento defensivo referente à multa indicada na infração 03, e admite acertadamente que a multa correta aplicável no caso desta infração é de R\$ 50,00 e não R\$ 690,00, conforme apontado originalmente no Auto de Infração.*

*Portanto, a lide prossegue exclusivamente com relação às infrações 01 e 02, cuja análise faço a seguir.*

*Conforme consignado no relatório, o Auto de Infração em exame foi objeto de julgamento por esta 1ª JF, cuja Decisão pela procedência parcial da autuação, proferida nos termos do Acórdão JF Nº. 0046-01.07 foi anulada pela segunda instância deste CONSEF, precisamente pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF Nº 0326-12.07, que decretou a nulidade da referida Decisão de primeira instância e determinou o retorno do processo para novo julgamento.*

*Vale observar que para decretação da nulidade acima aduzida a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal utilizou dois fundamentos, conforme o Acórdão CJF Nº 0326-12.07.*

*O primeiro fundamento, por entender que é possível aplicar-se a Portaria nº 445/98 na apuração da base de cálculo para postos revendedores de combustíveis - como no caso em exame -, contudo, que esta questão estaria na possibilidade ou não de na hipótese em discussão se seria a apuração mais correta, pois, seja qual for o preço médio ele está impregnado de ICMS, desde que, logicamente possa ser comprovado documentalmente este fato.*

*O segundo fundamento, por entender que os documentos acostados aos autos mereceriam uma melhor análise, especialmente aqueles que dizem respeito a possíveis erros nas quantidades de combustíveis objetos das aferições (fls. 500 e 611), independentemente se esta apreciação conduzir ou não a diferenças nos valores apurados.*

*Em razão dos fundamentos da Decisão da 2ª CJF acima referidos, esta 1ª JF converteu o processo em diligência em três oportunidades, sendo a primeira à ASTEC/CONSEF, a fim de que, levando em conta as alegações defensivas e os elementos acostados aos autos, fosse designado Auditor Fiscal para que revisasse o lançamento. A segunda diligência à SAT/COPEC, a fim de que identificasse os preços praticados pela refinaria/usina no período objeto da autuação. A terceira à ASTEC/CONSEF, para que Auditor Fiscal designado considerando as alegações defensivas, o resultado da diligência anteriormente realizada conforme o Parecer ASTEC Nº 007/2009, e os preços médios praticados pela refinaria/usina identificados pela SAT/COPEC, revisasse o levantamento.*

*Relevante registrar que todas as diligências foram cumpridas, sendo os resultados apresentados esclarecedores para Decisão da lide, conforme passo a expor a seguir.*

*O resultado da primeira diligência refletido no Parecer ASTEC Nº 007/2009(fl.758 a 762), da lavra do ilustre Auditor Fiscal Raimundo Oliveira dos Santos, esclareceu que no cumprimento da diligência intimou o autuado em 13/08/08, 16/10/08 e 18/11/08, para apresentar demonstrativos e documentos fiscais referentes às suas alegações defensivas, conforme documentos de fls. 765 a 767.*

*Observou o diligenciador que o autuado compareceu à ASTEC/CONSEF em diversas ocasiões requerendo cópias e mais cópias das folhas do PAF e solicitando dilação de prazo para apresentar a documentação solicitada, conforme fls. 742/757.*

*Destacou que, finalmente, em 29/12/2008, o autuado apresentou os demonstrativos e documentos fiscais, os quais foram examinados e confrontados com os demonstrativos elaborados pela fiscalização e documentos do PAF.*

*Apresentou respostas aos itens suscitados na diligência, consignando que, relativamente às alegações defensivas referentes aos “Demonstrativos de Estoques” elaborados pelo autuante, os exemplos citados pelo impugnante se referem ao demonstrativo de fl. 84 dos autos, sendo que, da análise das diferenças apontadas no referido demonstrativo de gasolina comum e nos demais demonstrativos referentes às demais mercadorias, constata-se que os resultados das diferenças estão corretos.*

*Veja-se que o diligenciador analisou todos os demonstrativos referentes a todas as mercadorias, constatando que as diferenças apontadas pelo autuante estão corretas, registre-se, conforme comprovam os elementos acostados aos autos, o que afasta qualquer alegação no sentido de que a diligência não foi atendida conforme solicitado pela 1ª JF.*

*No que tange à alegação defensiva de que as notas fiscais emitidas nos exercícios de 2004 e 2005 não constam nos “Demonstrativos de Estoques”, apresentou o diligenciador os seguintes esclarecimentos, com os quais concordo plenamente:*

*Exercício de 2001*

- Nota Fiscal nº 382, observou que diz respeito a 5.000 litros de gasolina aditivada, tendo sido computada corretamente nos demonstrativos do autuante, razão pela qual permanecem inalterados os demonstrativos de gasolina comum e gasolina aditivada do exercício de 2001 de fls. 69 e 159;

- Nota Fiscal nº 482022, registrou que a alegação defensiva de lançamento em duplicidade é correta, motivo pelo qual deve ser diminuída a quantidade de 5.000 litros na entrada de óleo diesel de 2001;

- Notas Fiscais nºs 493, 579, 580, disse que a alegação defensiva de que tais notas fiscais não constam na Relação das Notas Fiscais de Saídas às fls. 222/223, é procedente, razão pela qual devem ser acrescentadas as quantidades de 5.000, 10.000 e 10.000 litros nas saídas com notas fiscais de óleo diesel de 2001, fls. 212 e 223. Relevante o destaque feito pelo diligenciador no sentido de que o autuante não lançou tributo referente a óleo diesel neste Auto de Infração;

*Exercício de 2002*

- Nota Fiscal nº 712, disse que a alegação defensiva de que esta nota fiscal foi cancelada não restou comprovada, haja vista que o autuado não apresentou a primeira via deste documento fiscal, razão pela qual o demonstrativo elaborado pelo autuante permanece intacto.

*Importante observar o registro feito pelo diligenciador, haja vista que também nessa alegação o autuado nada trouxe para comprovar o alegado. Ou seja, apenas alegou nada comprovou.*

*Exercício de 2003*

- Nota Fiscal nº 602163, esclareceu o diligenciador que consta nesta nota fiscal a quantidade de 5.000 litros de “Gasol C(Mistura c/álcool)”, sendo esta mesma quantidade e qualidade de mercadorias computada corretamente no demonstrativo elaborado pelo autuante referente às notas fiscais de entradas do ano de 2003 de gasolina comum, motivo pelo qual permanecem intactos os demonstrativos da Fiscalização, neste ponto.

*Vale dizer que também neste item a alegação do autuado, restou totalmente inócua.*

- Nota Fiscal nº 662192, registrou que tem razão o impugnante quando diz que este documento fiscal foi lançado no Relatório das Notas Fiscais de Entradas à fl. 100, como 10.000 litros de Gasolina Comum e 5.000 litros de Gasolina Supra, pois consta o registro de 10.000 litros de Gasolina Comum ao invés de 5.000 litros, razão pela qual a entrada que era de 1.365.000 fica diminuída para 1.360.000(fl. 101).Salientou que a Gasolina Aditivada foi computada corretamente no demonstrativo de fl. 167;

- Nota Fiscal nº 836, afirmou que esta nota fiscal foi computada corretamente nas saídas de gasolina comum e gasolina aditivada nos demonstrativos de fls. 115 e 117, com a descrição do produto e quantidade mencionadas no corpo do referido documento fiscal, não havendo reparo a ser feito no demonstrativo elaborado pelo autuante quanto a este ponto.

- Nota Fiscal nº 842, consignou que assiste razão ao autuado quando alega que esta nota fiscal não consta nos Relatórios das Notas Fiscais de Saída, bem como à fl. 115 e fl. 177, não sendo as quantidades computadas nos demonstrativos elaborados pelo autuante.Salienta que desta forma deve ser acrescentada a quantidade de cada mercadoria nos demonstrativos de saídas, razão pela a saída de gasolina comum com nota fiscal em 2003 que era de 200.000l litros passa para 205.000(fl. 84 e 115), e a saída de gasolina aditivada com nota fiscal que era de 90.000 litros passa para 95.000 litros(fl. 159 e 177). A diferença de gasolina comum que era de 17.582 litros em 2003(fl. 84) passa para 7.582 litros.

*Ressaltou, contudo, que a Fiscalização não lançou tributo referente a gasolina aditivada nem a gasolina comum no exercício de 2003, conforme se verifica nos Demonstrativos de fls. 84/85 e 159 do PAF;*

*Exercício de 2005*

- Nota Fiscal nº 69597, esclareceu que a alegação defensiva de que consta duas vezes no Relatório de Notas Fiscais de Entrada de fl. 106, razão pela qual deve ser excluída a quantidade de 5.000 litros das entradas de gasolina comum, razão pela qual onde consta 974.000 litros deve constar 969.000 litros(fl. 84 e 107), passando a diferença que era de 5.253,14 litros para 253,14 litros.

*Ressaltou, contudo, que a Fiscalização não lançou tributo referente à gasolina comum no exercício de 2005, conforme se verifica nos Demonstrativos de fls. 84/85 do PAF;*

- Nota Fiscal nº 691602, afirmou que esta nota fiscal foi corretamente registrada no demonstrativo relação das notas fiscais de entradas referente ao exercício de 2003, tratando-se de Diesel Comum, conforme consta à fl. 219 dos autos, contudo, também foi computada nas entradas do exercício de 2005, conforme consta à fl. 221, razão pela qual deve ser excluída do exercício de 2005. Acrescentou que desta forma, a quantidade total de

*entradas na planilha de fl. 221 deve ser diminuída de 250.551 litros para 245.551 litros, passando a diferença que era de 5.309 litros para 309 litros.*

*Ressaltou, contudo, que a Fiscalização não lançou tributo referente à Diesel comum no exercício de 2005, conforme se verifica no Demonstrativo de fl. 212 do PAF.*

*No que tange à alegação defensiva referente às aferições, consignou que não constatou divergências entre os valores constantes das aferições registradas no LMC e nos reparos/consertos efetuados nas bombas com os registrados nos demonstrativos da fiscalização. Destacou, ainda, que intimou o autuado para apresentar demonstrativo dos alegados equívocos incorridos pelo autuante referente às aferições e reparos/conserto, contudo, o sujeito passivo nada apresentou nem mesmo qualquer documento comprobatório de suas alegações.*

*No respeitante à alegação defensiva existência de duplicidade de registro nas saídas dos demonstrativos elaborados pelo autuante, decorrente da soma das notas fiscais de saídas conforme cupons fiscais que enumerou exemplificativamente, esclareceu o diligenciador que os documentos de fls. 525 a 529 são cupons fiscais e notas fiscais de venda a consumidor, sendo que, tais documentos são emitidos no momento das vendas de combustíveis por meio de saídas do bico. Afirmou que não constatou o registro destes documentos nas relações de notas fiscais de saídas.*

*Conforme o resultado da diligência acima detalhado, assim como o exame dos elementos acostados aos autos, verifica-se que as alegações defensivas não tiveram qualquer repercussão no levantamento levado a efeito pelo autuante, haja vista que não estavam relacionadas com o levantamento fiscal, pois, conforme muito bem consignado pelo diligenciador, o tributo exigido no Auto de Infração em lide não foi atingido pelas modificações dos demonstrativos da Fiscalização, motivo pelo qual os demonstrativos de débito de fls. 01 e 02 do Auto de Infração permanecem inalterados.*

*Cabe-me fazer um registro à parte sobre a alegação defensiva referente à existência de equívocos cometidos pelo autuante nas aferições e reparos/consertos, pois, conforme restou comprovado o autuado nada apresentou para identificar os aludidos equívocos, inclusive quando intimado para apresentar demonstrativos e documentos comprobatórios de sua alegação.*

*Já o resultado apresentado na segunda diligência cumprida por Auditor Fiscal da SAT/COPEC à fl. 1.131, este esclareceu que em relação ao álcool combustível ficou impossibilitado de atender à totalidade da solicitação da 1ª JF, em razão de não haver registro de preço médio deste combustível praticado por usinas nos exercícios de 2002 e 2003. Contudo, em função da Alteração nº 57 do RICMS/BA, que acrescentou o inciso VIII ao “caput” do art. 512-B, a partir de 16/08/2004 (Ato COTEPE nº 31/04), a tributação referente ao álcool combustível se dá em função do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF).*

*Salientou que está anexando uma tabela contendo as MVAs e alíquotas de álcool previstas para as operações internas no dia 31 de dezembro dos exercícios de 2001, 2002 e 2003, bem como os valores do PMPF e respectivas alíquotas no dia 31 de dezembro dos exercícios de 2004 e 2005.*

*Quanto à gasolina e ao óleo diesel, esclareceu que está anexando tabelas contendo os preços de referência praticados pela refinaria de petróleo da Petrobrás, assim como a MVA interna, o percentual de álcool na gasolina e alíquota vigente, sempre para o dia 31 de dezembro dos exercícios de 2001 a 2005.*

*Registrou que em relação ao óleo diesel, durante o período abrangido pela autuação, foram instituídos percentuais de redução da base de cálculo do ICMS que impactam na determinação do imposto devido. Acrescenta que está anexando, também, uma tabela contendo o detalhamento dos percentuais de redução de base de cálculo deste combustível no período abrangido pelo Auto de Infração.*

*No que tange à terceira diligência à ASTEC/CONSEF, cumprida pela ilustre Auditora Fiscal Maria do Socorro Fonseca de Aguiar, esta esclareceu nos termos do Parecer ASTEC Nº 17/2010 (fls. 1.135 a 1.139), que adotou os seguintes procedimentos:*

*- relacionou os valores das infrações 01 e 02, referentes ao levantamento quantitativo de estoques lançados pelo autuante.*

*Disse que com estes dados listados constata-se que todos os demonstrativos constam no PAF, às fls. 85, 159 e 263, com a assinatura do recebimento do autuado, inexistindo lançamentos de débitos referentes às diferenças de diesel nos exercícios de 2001, 2002, 2003, 2004, 2005; gasolina comum nos exercícios de 2001, 2003, 2004, 2005, e gasolina aditivada nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, motivo pelo qual, muitos dos equívocos apontados pelo impugnante não correspondem aos lançamentos no Auto de Infração em lide.*

*Esclareceu que foram confrontados todos os dados das planilhas do autuante de fls. 84/85, 159/263, com os dados impugnados pelo autuado às fls. 770/818, confirmando-se o Parecer ASTEC Nº 007/2009, uma vez que mesmo corrigidos os equívocos apontados pelo autuado, não alteraram as diferenças das mercadorias e os valores apurados pelo autuante, por não se referirem às mercadorias e/ou período autuado.*

*Esclareceu ainda que foram confrontados os documentos apresentados às fls. 841 a 1.074, referentes à manifestação do autuado de fls. 823 a 840, restando apenas comprovado o cancelamento da Nota Fiscal n.*

334(fl. 854). Consignou que com a redução de 5.000 litros de gasolina aditivada(fl. 174), no exercício de 2001, a diferença que era de 8.484 litros, ficou reduzida para 3.484 litros, conforme demonstrativo que apresenta.

Observou que como base nos Preços Médios Ponderados a Consumidor Final e MVAs informados pela COPEC à fl. 1.132, foram refeitos os cálculos apurados pelo autuante, conforme demonstrativo que apresenta, passando a infração 01 para o valor de R\$ 7.971,00 e a infração 02 para o valor de R\$ 5.365,80.

Portanto, conforme se verifica da longa, porém necessária transcrição dos resultados das diligências acima reportadas, com os quais coaduno, pois constato que se apresentam corretos, todas as alegações defensivas foram objeto de análise, inclusive aquela referente às aferições, conserto/reparos, valendo repetir que o autuado não comprovou sua alegação mediante apresentação de demonstrativo ou documentos apesar de ter tido oportunidade para tanto quando da realização das diligências.

Desta forma, acato parcialmente o resultado apresentado na última diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, refletido no Parecer ASTEC Nº.17/2010, fazendo apenas dois registros quanto ao referido resultado.

O primeiro, no sentido de que a impossibilidade de apuração do preço médio do álcool nos exercícios de 2002 e 2003, conforme esclarecido pela COPEC, afasta a exigência fiscal na forma utilizada pelo autuante, haja vista que a Decisão anterior desta 1ª JFJ que foi objeto de anulação pela 2ª CJF, pautou-se justamente no preço médio originalmente apurado pelo autuante.

Assim sendo, excluo da exigência fiscal os valores referentes ao álcool dos exercícios de 2002 e 2003, sendo o valor de R\$ 38,40, correspondente ao ICMS devido por solidariedade e o valor de R\$ 12,17, correspondente ao ICMS devido por antecipação tributária.

O segundo registro, no sentido de que o resultado da diligência referente à infração 02, no valor de R\$ 5.365,80, não pode ser exigido no Auto de Infração em exame, haja vista que originalmente o valor exigido é de R\$ 1.985,38, portanto, havendo agravamento da infração.

É certo que, em respeito ao devido processo legal não pode ser exigido neste Auto de Infração parcela do imposto não exigido originalmente, cabendo, no caso, observar a disposição do art. 156 do RPAF/99.

Desta forma, considerando que 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 desacompanhada de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo, o que restou comprovado conforme aduzido acima, o valor da infração 01 passa para R\$ 7.932,60 e da infração 02 permanece no valor de R\$ 1.985,38.

Diante do exposto, a infração 04 é integralmente subsistente e as infrações 01, 02 e 03, parcialmente subsistentes.

Por derradeiro, no que concerne a insurgência do autuante contra a metodologia de apuração da base de cálculo, conforme solicitado na diligência, cumpre registrar que tal metodologia foi determinada pela segunda instância deste CONSEF quando da anulação da Decisão desta 1ª JFJ, conforme já aduzido linhas acima, sendo certo que, existem diversas decisões no âmbito deste Conselho de Fazenda, no sentido de observância do preço médio praticado pela refinaria/usina e não do distribuidor, pelas razões consignadas nos diversos acórdãos.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

Regularmente cientificado da Decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, o Sujeito Passivo interpõe Recurso Voluntário, tempestivo, colacionadas às fls. 1.210 a 1.223.

Em sua peça de insurgência, o recorrente, inicialmente faz breve histórico dos fatos e do processo, destacando que a Decisão do primeiro julgamento de piso foi anulada, e que a nova Decisão se mostra incoerente no que tange às infrações 1 e 2.

Avançando sobre o mérito, diz que seu Recurso tem foco em falhas de caráter legal, bem como falhas no levantamento dos fatos que ensejaram a autuação. Quanto aos erros de fato, aduz que o autuante desconsiderou a alegação defensiva de que há duplicidade de registros nas saídas dos demonstrativos por ele elaborados. Quanto à matéria de direito, reporta-se a vícios concernentes à escolha da metodologia de apuração da base de cálculo do imposto supostamente devido.

Cita o acórdão 0346-12/05 para dizer que o CONSEF já pacificou o entendimento sobre a matéria, anulando Auto de Infração que tratava de idêntica questão de direito. Aduz que “ainda que fosse viável o critério jurídico principal – abandono das normas específicas para combustíveis - utilizando as normas comuns e gerais para determinar base de cálculo (não obstante sua ilegalidade/inconstitucionalidade), há, ainda, outras falhas crassas (bis in idem do ICMS e base de cálculo indevida)”. Destaca que as falhas que aponta constituem vícios insanáveis, cuja

manutenção resultaria em excesso de exação. Diz ser imperiosa a anulação do Auto de Infração, sendo necessário refazer integralmente o lançamento tributário. Pugna pelo conhecimento e provimento do seu Recurso Voluntário para que seja julgado nulo o Auto de Infração, ou para que, no mérito, lhe seja dado provimento ao Recurso.

Referindo-se ao seu objetivo social, diz que comercializa combustíveis, mercadorias submetidas à tributação do ICMS por *“substituição tributária dita “para frente”, cujos critérios de apuração de base de cálculo têm regime jurídico próprio e específico, distinto dos demais, conforme previsto na legislação de regência do ICMS, exclusiva para combustíveis”*. Afirma que tal regime tributário estabelece como base de cálculo do imposto o preço da Refinaria acrescido da MVA, contemplando a tributação integral do ICMS sobre os fatos geradores, de maneira que não mais deveria haver cobrança de imposto sobre aquela mercadoria durante a cadeia de circulação, dado que todo imposto foi cobrado, pelo Estado, na origem. Destaca que quanto ao produto álcool, o preço que se utiliza é o da Distribuidora, por força da legislação do Estado da Bahia.

Assevera que correto é aplicação da MVA sobre o preço da Refinaria no caso da gasolina e sobre o preço da Usina, para o caso do álcool, conforme previsto no art. 512-B do RICMS c/c o Convênio ICMS 03/99, sendo inaplicável critério genérico, seja qual for, inclusive o do art. 10 da Portaria nº 445/98, pois a metodologia de apuração da base de cálculo desta última foi criada para as atividades de circulação em geral. Discorre derredor da Portaria nº 445/98 para dizer da inaplicabilidade da referida regra aos combustíveis que tem tratamento tributário específico e diferenciado, lembrando que a dita Portaria estabelece que a base de cálculo do ICMS deve ser apurada a partir do valor médio das aquisições da mesma espécie de mercadoria, no último mês, pelo contribuinte autuado. Nesse sentido, aduz que a aplicação do valor médio das últimas aquisições, conforme previsto na Portaria, difere do regime jurídico delineado pelo legislador para os combustíveis no RICMS.

Conclui que o Auto de Infração consubstanciou-se em um *“mix indevido de critérios”*, pois, utilizou o art. 10 da Portaria nº 445/98 combinado com o art. 512-B do RICMS e com o Convênio ICMS 03/99. Observando de outro ângulo, entende que é nulo o Auto de Infração porque o imposto exigido *“para variações de estoque de combustíveis não pode ter por base de cálculo o preço médio de aquisição da distribuidora, (disciplinados no art. 10 da Portaria n 445/98), pois, inquestionavelmente, esse valor já está inflado com o ICMS, que foi retido antecipadamente pela Refinaria de Petróleo”*. Cita e transcreve Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal – Acórdão nº 0346-12/05, cujo trecho do voto diz: *“Ocorre que, a base para aplicação da MVA, em nenhuma hipótese deveria conter o imposto, pois, caso contrário, sujeitaria o contribuinte a pagar um imposto já recolhido na origem, por substituição. (...)”*.

Discorrendo sobre o acórdão que cita, assevera que a exclusão do ICMS antecipado, embutido no preço médio de aquisição é necessária à apuração da verdadeira base de cálculo do ICMS incidente na circulação do Distribuidor para o Posto de combustíveis, sob pena de exigir-se tributo ilegal e inconstitucional. Nessa esteira, entende que ainda que fosse retirado o ICMS dos preços de aquisição pelo recorrente, a aplicação do regime previsto no art. 10 da Portaria 445/98 representaria afronta ao princípio da isonomia, na medida em que o regime tributário para combustíveis não contempla a média dos preços nas aquisições, mas, sim, os preços praticados em fase antecedente.

Destaca que os preços da Distribuidora estão inflados de seus lucros (que não compõem os preços das vendas efetuadas pela Refinaria), e que a aplicação da MVA sobre tais preços, como no caso em tela, *“super eleva a base de cálculo a valores completamente irreais uma vez que a MVA, que também contempla a estimativa de tais lucros da Distribuidora”*. Discorre rapidamente sobre a MVA aplicada ao preço da refinaria.

Reitera que o procedimento utilizado pelo Fiscal para exigir ICMS sobre entradas supostamente omitidas pelo recorrente *“implica, necessariamente, em calcular ICMS sobre uma base alheia à operação em si, eis que aqueles preços cobrados na aquisição do Posto Revendedor já estão inflados com o ICMS pelo fenômeno da percução financeira dos impostos indiretos”*, desrespeitando o sistema legal do tributo e a própria Constituição Federal. Nesse diapasão, diz

que é assente o entendimento doutrinário e jurisprudencial de que deve existir uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo. Cita lições dos professores Roque Carraza, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, concluindo que “... *mudando-se a base de cálculo possível do tributo, fatalmente acaba-se por instituir exação diversa daquela que o Ente Tributante é competente para criar, nos termos da Carta Suprema. Em síntese, descaracterizada a base de cálculo, descaracterizado estará também o tributo, e ilegal, arbitrária e inconstitucional será a sua cobrança.*”

Aduz que a manutenção da autuação revela flagrante desproporção entre o valor a que se chegou com o critério inadequado do Auto de Infração e a realidade fático-econômica, o que implica em invasão ilegítima no patrimônio do contribuinte e o enriquecimento ilícito do Estado, considerando inadmissível a incidência do ICMS sobre valor relativo a um lucro ilusório, considerando que já está embutido no preço de aquisição o ICMS, através da tributação retida pela Petrobrás – ICMS já recolhido desde o início da cadeia.

Reitera que é inaplicável art. 10 da Portaria nº 445/98, bem como inadmissível os demais enganos apontados, e aduz que os critérios geral e específico, chegam a valores de ICMS completamente díspares.

Assevera que da análise das diligências feitas no curso do PAF, conclui que as Bases de Cálculo foram refeitas e lhe foram imputados novos valores supostamente devidos, tendo sido agravada a sua situação. Refere-se à impossibilidade do órgão julgador administrativo de agravar a situação do contribuinte, motivo pelo qual a Junta de Julgamento Fiscal manteve os valores inicialmente cobrados no que tange à infração 2. Nessa esteira, diz que o lançamento tributário é ato vinculado e, constatada ilegalidade ou incertezas jurídicas deste ato, resta imposta a sua nulidade.

Referindo-se à diligência feita pela ASTEC que indicou valores de imposto devido maior do que o indicado no Auto de Infração, diz que o lançamento tributário tem limites objetivos impostos pela legislação, e que por isso mesmo é vedado a qualquer Tribunal Administrativo, não só agravar o lançamento, como também, ainda que mantido o valor original, apurar imposto com base de cálculo diversa da que tenha originado a cobrança.

Entende que uma vez modificado o critério de apuração do imposto, comprovada está “a *irrealidade econômica da metodologia que restou prevalecente e motivadora do A.I.*”, lembrando que a base de cálculo deve obedecer à estrita legalidade. Nessa esteira aduz que “*há que se reconhecer que a natureza e a quantidade de falhas na configuração de sua base de cálculo, se constituem em erros essenciais que maculam a subsistência do crédito tributário em questão.*”

Quanto às falhas que diz permear o lançamento, diz que desnaturam seus elementos estruturantes, quer quanto ao conteúdo da autuação, quer quanto à tipificação equivocada - “*erro de direito*” e “*erro de fato*”. Entende que seria apequenar o seu direito à ampla defesa e ao contraditório se falhas no AI pudessem ser “*remendadas*” durante a fase de atividade judicante.

Concluindo, com fulcro no art. 142 do CTN, entende que há que se exigir que o Auto de Infração tenha lastro em *causa pretendi* que contemple os fatos e o direito. Nessa toada, diante das falhas ditas “*crassas*”, pugna pela nulidade do lançamento por ausência dos elementos que possibilitariam o exercício da ampla defesa e do contraditório. Cita decisões judiciais no sentido de demonstrar a impossibilidade de se revisar o lançamento tributário em desfavor do contribuinte pela alteração dos critérios jurídicos empregados pela autoridade administrativa, aduzindo também que o STJ tem aceito a revisão do lançamento de ofício somente quando as alterações, delas decorrentes, não afetam a essência da autuações (alterações por simples operações aritméticas).

Diz que para o caso em análise “*não se faz necessário apenas a revisão por meio de meros cálculos aritméticos, mas sim, a constituição de um novo lançamento com a formação de nova base de cálculo, nova tipificação legal, novo quantum do tributo, isto é, um novo Auto de Infração.*”

Por derradeiro, pugna pelo provimento total do seu Recurso Voluntário, reiterando seu pedido de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pede que seja decretada a nulidade das infrações 1 e 2, ao tempo em que requer a apresentação de todos os meios de prova em Direito admitidas.

A Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, Procuradora da PGE/PROFIS, exara Parecer à fls. 1.243, no qual assevera que a autuação foi objeto de inúmeras diligências realizadas pela ASTEC, que apurou todas as alegações fáticas, o que importou, inclusive, na redução do valor devido para a infração 1, motivo pelo qual entende que os argumentos fáticos, repetidos no Recurso Voluntário, não merecem acolhimento, dado que já foram exaustivamente analisados.

Quanto à alegação do recorrente de que as mercadorias estão sujeitas à substituição tributária e que por isso não podem ser objeto de levantamento quantitativo, pois o ICMS já havia sido recolhido em etapas anteriores, diz que a alegação recursal não se sustenta, haja vista que o procedimento fiscal apurou omissões de entradas de mercadorias, revelando o ingresso de mercadorias sem o pagamento do tributo.

Conclui opinando pelo Não Provimento do Recurso do Sujeito Passivo.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

É objeto do Recurso Voluntário em apreço as infrações 1 e 2 que acusam o Recorrente de falta de recolhimento de imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias (combustíveis) de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, sem a correspondente escrituração e falta de recolhimento de imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade própria, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, também por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, tudo apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005.

Das imputações acima descritas, resta de fácil constatação que se trata de omissões de entradas apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques.

O recorrente em sede de preliminar aduz a nulidade das infrações sob o argumento de que o lançamento contém erros de fato porque desconsiderou a existência de duplicidade de registros nas saídas dos demonstrativos elaborados pelo autuante, e que há vício no que concerne à escolha da metodologia de apuração da base de cálculo do imposto exigido.

Pois bem, tratando da construção da autuação, com fundamento no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal da Bahia – Decreto nº 7.629/99, sobretudo o art. 39, vejo que estão presentes todos os requisitos necessários à lavratura do presente Auto de Infração. Observo também que não há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação da infração, restando suficientes os elementos presentes aos autos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Devo registrar, por oportuno, que não se vislumbra qualquer dúvida quanto ao enquadramento da conduta do sujeito passivo ao fato típico especificado na legislação.

Convém registrar, tratando de preliminar de nulidade, que não vislumbro qualquer ofensa aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa. Em verdade, verifico que todos os passos processuais foram rigorosamente seguidos, sobretudo aqueles atinentes às intimações feitas ao recorrente, de maneira que lhe foi garantido, em todas as fases processuais, o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, restando respeitados os incisos LIV e LV do art. 5º, da Carta Magna. Há que se destacar que as manifestações do Sujeito Passivo no presente PAF ensejaram a conversão do feito em diligência com o fito de se determinar à verdade dos fatos. Convém



lembrar que a primeira Decisão em primo grau foi anulada, tudo a resguardar os constitucionais direitos ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa do Sujeito Passivo.

Quanto à nulidade em razão da metodologia aplicada para a apuração da base de cálculo do imposto a ser exigido, vejo que a alegação recursal carece de base fática e legal. Como dito alhures, a construção da autuação se deu a partir de levantamento quantitativo de estoques que apontou omissão de entradas

Quanto ao suscitado “*mix indevido de critérios*” na apuração da base de cálculo atribuído às infrações, vê-se claramente que as razões recursais também são desprovidas de razões que a sustente. O fato é que como bem esclarecido pelo julgador de piso, em se tratando de combustíveis fósseis (gasolina e óleo diesel) e combustível não fóssil (álcool combustível), há de fato regras distintas para a apuração da base de cálculo do imposto, sobretudo no que concerne à definição do preço que servirá a tal fim, tendo nas refinarias e nas distribuidoras as fontes de tais referências. Nesse particular, a diligência determinada pela Junta de Julgamento Fiscal foi de extrema felicidade quando demonstrou com clareza solar tudo o quanto necessário ao esclarecimento dos valores a serem exigidos.

Quanto ao suscitado agravamento dos valores inicialmente exigidos, correta a conclusão a que chega o Recorrente. Efetivamente, não se pode, no correr de um processo, querer o fisco modificar, para maior, os valores inicialmente exigidos. Contudo, tal prática, definitivamente, não ocorreu. De outra banda, equivoca-se o Sujeito Passivo quando afirma que a simples indicação de que a exigência fiscal deveria ser maior do que aquela consignada no Auto de Infração, o inquina de nulidade por incerteza jurídica do ato. Em verdade, o que restou apurado é que além do valor indicado na peça vestibular, poderá o fisco, por meio de nova ação fiscal, exigir o imposto ainda devido.

Pelo exposto, dada a natureza das infrações e as correções feitas ao lançamento originário ao longo do processo, por meio de diligências que em última análise atenderam às indicações de erros apontados pelo recorrente, afastos as preliminares de nulidade suscitadas pelo Recorrente.

No mérito, pugna o recorrente pela nulidade das infrações. Em verdade não são trazidas razões de mérito, motivo pelo qual não há que ser apreciado vez que todo o Recurso Voluntário versa sobre nulidades e, no mérito é vazio.

*Ex positis*, VOTO pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, mantendo incólume a Decisão de primeira instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **146468.0071/06-4**, lavrado contra **POSTO DE COMBUSTÍVEIS JAGUARIBE LTDA. (POSTO JAGUARIBE)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$10.814,91**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.882,31 e 70% sobre R\$7.932,60, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “d” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no inciso XXII, do mesmo Diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de fevereiro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS