

A. I. N° - 002207.3063/07-0
AUTUADO - RODRIGUES TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTE - DANIEL ANTÔNIO DE JESUS QUERINO
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 18. 09 .2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0193-01/13

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Refeitos os cálculos, mediante revisão feita pela própria autoridade que procedeu ao lançamento. Reduzidos os valores a serem lançados, em revisão determinada pelo órgão julgador. Rejeitadas as objeções quanto à legalidade, inclusive quanto às multas aplicadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 09.7.07, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003), sendo lançado imposto no valor de R\$ 36.978,73, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003), sendo lançado imposto no valor de R\$ 10.361,82, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 21/24) dizendo que existe em postos de combustíveis a figura da aferição, e, periodicamente, é recolhida das bombas uma quantidade de combustível para ser verificada a veracidade da litragem, como forma de assegurar que a quantidade de combustível que sai da bomba é a mesma que abastece os veículos.

Com relação à acusação de omissão de entradas de gasolina e álcool, o autuado alega que, quando da coleta do material para aferição, em galão próprio, logo depois de concluída a aferição o material coletado retorna ao estoque, tornando nula a variação do estoque, de modo que não existe aquisição de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, pois se trata do mesmo combustível que havia sido usado para aferição, que retorna para o tanque. Alega que a variação encontrada pela fiscalização decorre do fato de não ter o fiscal levado em conta as aferições registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Argumenta que a quantidade indicada naquele livro a título de aferição deve ser abatido do estoque final, para que se chegue à verdadeira quantidade do estoque, ou então deve ser levado em conta o que consta na coluna que

registra as vendas do dia, pois ela espelha de forma ainda mais fiel a quantidade vendida. Frisa que o LMC indica em colunas específicas a quantidade de combustível que é despejada em galão próprio para aferição, e tal quantidade retorna ao estoque, não havendo omissões. Diz que juntou cópia do LMC do período considerado, bem como demonstrativo, em forma de planilha, apontando o total de 9.348 litros de gasolina comum e de 1.737 litros de álcool, para que sejam expurgados da quantidade de omissões encontrada, por se tratar de aferições.

Prossegue dizendo que o fiscal deixou de computar as Notas Fiscais que indica, relativas a entradas de gasolina comum. Alega que, além disso, os combustíveis das Notas Fiscais que aponta foram descarregados erroneamente por alguns de seus funcionários em tanque trocado, de modo que, em vez de serem despejados no tanque de gasolina supra, foram despejados em tanque de gasolina comum. Aduz que juntou cópias do LMC e cópias das Notas Fiscais para demonstrar tanto o equívoco do fiscal autuante como o alegado descarrego em tanque trocado. Alega que o fato de ter havido descarrego da mercadoria em tanque trocado não significa omissão de entrada, pois o ICMS devido por substituição foi recolhido normalmente.

Pede que o débito seja cancelado, julgando-se o Auto de Infração improcedente.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 114/117) dizendo que, quanto às aferições alegadas pelo autuado, a legislação que regulamenta a comercialização dos produtos obriga os revendedores a realizarem aferições em suas bombas “a cerca de 20 litros de combustível”, que é a capacidade do recipiente, e não como foi feito na planilha do autuado, caracterizando uma dupla entrada.

Quanto às Notas Fiscais não computadas, o fiscal informa que não consta no Registro de Entradas a Nota Fiscal 1548, consta uma transferência de 10.000 litros de gasolina comum e de 5.000 litros de gasolina supra da empresa Posto Alameda, CNPJ 73413301/0003-61 e Inscrição Estadual 46211295, o que é vedado pela Portaria 116/00 da ANP. Com relação à Nota Fiscal 670356, diz que não consta o remetente, e a mercadoria é também gasolina supra, que não foi motivo de autuação. Quanto às Notas Fiscais 671970 e 674975, informa que elas se referem a gasolina supra, que não foi motivo de autuação.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

A então Relatora do processo, Dra. Osmira Freire, remeteu o processo em diligência (fls. 120-121) para que o fiscal autuante:

1. elaborasse novos demonstrativos do levantamento das omissões, incluindo as quantidades atinentes às mercadorias que foram objeto da autuação (gasolina comum e álcool) constantes nas Notas Fiscais juntadas pelo contribuinte, inclusive a Nota Fiscal de transferência nº 1548;
2. considerasse nos novos demonstrativos as aferições relativas aos combustíveis objeto do levantamento fiscal registradas pelo contribuinte no LMC;
3. acostasse ao processo demonstrativo do cálculo do preço médio utilizado para determinação da base de cálculo do imposto;
4. elaborasse novos demonstrativos do débito apurado nos itens 1º e 2º.

Em resposta à diligência o fiscal autuante (fls. 123/125) informou que:

1. o total das vendas de gasolina aditivada, álcool comum e gasolina comum, relativamente ao ano de 2003, se encontra anexo à fl. 123 [a folha indicada não corresponde à peça pertinente], que corresponde às saídas através dos bicos, sendo:
 - a) álcool comum, 184.524 litros;
 - b) gasolina comum, 2.341.872 litros;
 - c) gasolina aditivada, 1.231.216 litros;

2. o estoque inicial e o estoque final encontram-se à fl. 124 [a folha indicada não corresponde à peça pertinente], a saber:
 - a) álcool comum – estoque inicial, zero; estoque final, 5.611 litros;
 - b) gasolina comum – estoque inicial, 25.632 litros; estoque final, 18.005 litros;
 - c) gasolina aditivada – estoque inicial, 9.871 litros; estoque final, 10.175 litros;
3. o demonstrativo da abertura e fechamento dos bicos encontra-se à fl. 125 [a folha indicada não corresponde à peça pertinente];
4. o demonstrativo do cálculo das omissões encontra-se à fl. 126 [a folha indicada não corresponde à peça pertinente];
5. as Notas Fiscais de entradas encontram-se às fls. 13, 14, 15 e 16 [a folha indicada não corresponde à peça pertinente];
6. o demonstrativo das entradas de mercadorias tributadas maiores que as saídas está à fl. 127;
7. estão anexos os LMCs, onde constam o inventário inicial, a abertura dos bicos, o inventário final e o encerramento dos bicos de 2003, das mercadorias objeto do levantamento;
8. foram anexadas cópias de algumas Notas Fiscais referentes ao mês de dezembro, onde consta o preço médio;
9. com relação às aferições, conforme parecer da GETRI nº 7.754/05, no Processo nº 16076320056, devem ser retirados cerca de 20 litros de combustível de cada bomba;
10. a Nota Fiscal 1548 refere-se a uma transferência do Posto Alameda, sito na Rua Miguel Burnier, nº 1, Barra, Inscrição Estadual 46211295, para a empresa Rodrigues Torres, Inscrição Estadual 44931568, o que é vedado, segundo o parecer nº 327/05 da GETRI;
11. consta a assinatura do autuado ou representante legal, que é o Sr. André Chaves, pois o mesmo é o encarregado da parte contábil dos postos da rede Torres em Salvador.

Foi dada ciência do resultado da diligência ao autuado, e este se manifestou (fls. 153/177) reclamando que o fiscal não cumpriu nenhuma das determinações do órgão julgador, e por isso o Auto de Infração deve ser anulado, por falta de segurança para se determinar a natureza da infração, a real quantidade das omissões apuradas e a base de cálculo arbitrada.

Aduz que, em que pese a falta de zelo pelo seu trabalho, o fiscal autuante não atendeu à diligência, pois *a)* não elaborou novos demonstrativos levando em consideração as transferências, *b)* não considerou as aferições registradas no LMC, *c)* não acostou o demonstrativo dos preços médios e *c)* não elaborou novo demonstrativo dos débitos dos itens 1º e 2º.

Com relação ao 1º tópico da diligência, o autuado reitera os aspectos assinalados na defesa quanto às Notas Fiscais não computadas no levantamento. Repete as alegações quanto à troca de tanques no descarrego dos combustíveis. Fala das provas que havia apresentado na defesa.

Passa a explicar a diferença entre gasolina comum e gasolina aditivada, dizendo que se trata de um mesmo produto, que é adquirido pelas distribuidoras de combustíveis junto à refinaria e vendido para os postos como gasolina “A”, sendo que a distribuidora adiciona em seus tanques um produto químico (aditivo) e comercializa o combustível com o nome de gasolina aditivada, mas quando o consumidor abastece seu veículo com a gasolina aditivada e pede a Nota Fiscal ao frentista este não identifica se a gasolina é comum ou aditivada, citando na Nota Fiscal apenas “x litros de gasolina”.

Argumenta que se o levantamento de estoque leva em consideração a saída dos bicos de bomba e soma também as Notas Fiscais de saída, a quantidade vai ser computada em duplicidade, pois a mesma quantidade de combustível que saiu das bombas é a mesma que consta nas Notas Fiscais.

Alega que inúmeros julgados do CONSEF têm desqualificado o somatório das Notas Fiscais e determinado a apuração conjunta de gasolina comum e gasolina aditivada.

Observa que no levantamento o fiscal apurou omissão de entradas de 79.245 litros de gasolina comum e omissão de saídas de 28.480 litros de gasolina aditivada, e argumenta que, numa análise sintética, a suposta omissão de entradas de gasolina (comum mais aditivada), sem considerar as Notas Fiscais de transferências, seria reduzida para 50.765 litros, e desse número deveriam ainda ser consideradas as transferências na quantidade de 35.000 litros, de modo que a omissão de entradas seria reduzida para 15.765 litros.

Protesta que não podem ser acatados os argumentos do autuante de que seja vedado ao revendedor varejista alienar, emprestar ou permutar sob qualquer pretexto combustível automotivo a outro revendedor varejista, apelando para a observância do princípio da verdade material. Argumenta que, se existe pena a ser imputada por tal fato, sua imposição cabe à ANP, que é o órgão responsável pela fiscalização de postos de revenda de combustíveis, e não à SEFAZ, pois a transferência de combustíveis foi efetivamente realizada, e o Estado tem que considerar tais quantidades, sob pena de afrontar os princípios basilares do processo administrativo fiscal.

Requer que seja considerada a similaridade das omissões de entradas e saídas dos dois produtos – gasolina comum e gasolina aditivada – e se adicionem às entradas dos combustíveis as transferências regularmente efetivadas.

Quanto ao 2º tópico da diligência, o autuado alega que o fiscal não levou em conta as aferições registradas no LMC à razão de 20 litros por dia e por bico de bomba, resultando em média a necessária computação de 7.300 litros por ano em cada bico de bomba, anulando-se com isso as omissões encontradas. Requer que sejam consideradas nos cálculos as referidas aferições registradas no LMC.

Relativamente ao 3º tópico da diligência, o autuado pondera que as disposições da Portaria 445/98 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 orientadoras do Convênio ICMS 3/99 e o art. 512 do RICMS. Comenta a forma como se dá a tributação no caso dos produtos comercializados pela refinaria (óleo diesel e gasolina) e no caso dos produtos comercializados por usinas (álcool hidratado), e reclama ser inaceitável que sobre os preços praticados pelos postos revendedores possa existir aplicação de MVA, bem como a adoção dos critérios da Portaria 445/98, argumentando que tanto o imposto exigido por responsabilidade solidária quanto o exigido por substituição tributária não podem incidir sobre os preços médios de aquisição disciplinados na referida portaria, porque tais preços já estão inflados com o ICMS retido pelo fornecedor.

Seguem-se considerações acerca da sistemática de tributação adotada pelos Estados na cobrança de ICMS nas operações com combustíveis derivados de petróleo pelo regime de substituição tributária, pontuando que tal regime pressupõe a apuração da base de cálculo do imposto das operações subsequentes com aplicação de MVA sobre os preços praticados pela refinaria, e, feito isso, o imposto devido em todas as operações subsequentes da circulação econômica dos combustíveis estaria definitivamente retido e recolhido pelo substituto tributário – a refinaria.

Reclama que, no caso em questão, o fiscal aplicou a regra do art. 10 da Portaria 445/98 (preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria), sendo que este preço médio já está com sua fase de tributação encerrada, e por isso, inflado com o ICMS retido pela refinaria, e ao adotar a regra do aludido artigo houve “bis in idem”, o que é vedado.

Prossegue argumentando que, ao cobrar o “imposto próprio” devido por responsabilidade solidária, o fiscal recorreu aos preços médios inflados com o ICMS retido pela refinaria, e ao aplicar a MVA sobre esse preço também utilizou como base de cálculo as aquisições efetuadas pelo posto revendedor junto a distribuidores de combustíveis e outros postos de revenda.

Reitera que a seu ver é inaplicável a Portaria 445/98 para postos revendedores de combustíveis utilizando como base de cálculo os preços médios das aquisições, já impregnados com a carga tributária calculada até o consumidor final.

Alega ser inaplicável o art. 512 do RICMS na apuração da base de cálculo para postos revendedores de combustíveis.

Lembra que base de cálculo é matéria legal, sendo reservada ao legislador complementar que fixou as regras pertinentes ao ICMS, não havendo na Lei Complementar 87/96, reproduzida pela Lei 7.014/96 e pelo Regulamento do ICMS, normas que estabeleçam a forma de apuração da base de cálculo para postos revendedores nas operações com combustíveis. Cita trecho que atribui a Roque Carrazza, Viana Netto, Geraldo Ataliba, José [Eduardo] Soares de Melo e Paulo de Barros Carvalho [não indica a fonte] acerca da base de cálculo.

Frisa que a base de cálculo se sujeita ao regime da reserva legal, e além disso exige uma correlação lógica entre a matéria tributável e a base imponible, e no caso do ICMS a base de cálculo há que ser o valor da operação mercantil realizada, aferida conforme determinação da Lei Complementar 87/96.

Sustenta que o lançamento em discussão está eivado de nulidade por inexistência de previsão legal para o arbitramento da base de cálculo em operações praticadas por postos revendedores, não podendo ser adotadas as disposições da Portaria 445/98, como também do art. 512 do RICMS, e não se admitindo também a aplicação do Convênio ICMS 3/99, uma vez que as cláusulas que tratam da base de cálculo se referem apenas aos preços praticados pela refinaria de petróleo e distribuidoras, sendo omissas no tocante a postos revendedores.

Grifa que o ICMS no caso em exame é antecipado por presunção ou ficção jurídica, denominada de tributação progressiva ou para frente, tendo o Estado criado preços fictícios, por presunção, muito embora baseados em estimativas que utilizam a técnica das MVAs, não podendo afastar-se de tal critério quando é lavrado um Auto de Infração contra qualquer agente, ao longo da cadeia sucessiva de comercialização, como no presente caso, que é um posto revendedor, que está sendo responsabilizado pelo ICMS que deveria ser recolhido pela refinaria ou pela distribuidora. Argumenta que o Estado não deve aplicar a regra da base de cálculo baseada no valor real de que decorrer a saída das mercadorias (preços médios de aquisição), mas aquela definida em lei por substituição em quaisquer operações de combustíveis, ou seja, o preço praticado pela refinaria ou o preço de compra pelas distribuidoras de álcool.

Aduz que a base de cálculo só pode ser aquela decorrente da tributação monofásica que o Estado teria o direito de cobrar por ocasião da saída da refinaria ou distribuidora, especificamente determinada para os combustíveis (preço da refinaria mais MVA e preço da usina de álcool mais MVA).

Prossegue pontuando considerações acerca da base de cálculo com fundamento na Constituição, na Lei Complementar 87/96 e na Lei 7.014/96, em face do parecer mencionado pelo autuante, que direciona a apuração da base de cálculo para uma portaria. Volta a transcrever trecho que atribui a Roque Carrazza [não cita a fonte]. Argumenta que a manipulação da base de cálculo pelo Poder Executivo, que não tem competência para tal, acaba alterando a regra-matriz constitucional, deixando o contribuinte sob o império da insegurança, haja vista que, mudando-se a base de cálculo possível, resulta sendo instituída exação diversa daquela para a qual a pessoa política é competente, pois, descaracterizada a base de cálculo, descaracterizado também está o tributo.

Conclui considerando que, se a autoridade fiscal diz que é impossível apurar a base de cálculo real, o Auto de Infração deve ser anulado por falta de segurança para se determinar a infração.

Alega que a exclusão do ICMS da base de cálculo das aquisições das distribuidoras é de importância vital para se apurar a verdadeira base de cálculo, sob pena de exigir-se tributo desproporcional ao

suposto ilícito tributário, pois do contrário haveria invasão ao patrimônio do contribuinte, com enriquecimento ilícito do Estado. Assinala, a título de exemplo, que no período considerado o preço praticado pela refinaria era de R\$ 1,50 para a gasolina “A”, e a MVA prevista era de 60,03%, diferentemente do apurado pela fiscalização, que considerou o preço médio de R\$ 1,70, e além disso o fiscal considerou o preço médio da gasolina aditivada por R\$ 1,69, portanto mais barata que a gasolina comum, fato que não ocorre na prática.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo por falta de segurança para se determinar a infração, ou que no mérito seja declarado improcedente. Juntou documentos.

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, este se pronunciou (fls. 182-183) indicando as folhas dos autos onde se encontrariam as peças que assinala [as folhas indicadas não correspondem às peças pertinentes]. Observa que o preço médio do combustível é o do último mês do exercício, e constam cópias das Notas Fiscais às fls. 143 a 148. Destaca que as Notas Fiscais de entradas contêm o dia, a quantidade e o produto, e no LMC constam as vendas, os dias e os produtos. A seu ver é muita imperícia confundir gasolina comum com gasolina aditivada, ou diesel comum com diesel aditivado. Opina pela procedência do Auto de Infração.

Uma vez que a diligência não foi cumprida pelo fiscal autuante, foi determinada uma 2ª diligência (fl. 186) para que o fiscal atendesse, em todos os termos, ao que foi solicitado na diligência anterior, a fim de que *a)* anexasse o demonstrativo do cálculo do preço médio das mercadorias, considerando as aferições registradas no LMC e as quantidades de combustíveis das Notas Fiscais já mencionadas, *b)* demonstrasse, de forma analítica, a origem das quantidades referentes às saídas de combustíveis informadas à fl. 18 e transportadas para o relatório do cálculo das omissões à fl. 11, e *c)* elaborasse novos demonstrativos, inclusive o de débito.

Relativamente à nova diligência determinada pelo órgão julgador, o fiscal prestou informação (fls. 188/190) dizendo que, tendo verificado as Notas Fiscais, constatou que elas estão no Registro de Entradas, sendo que: *a)* na Nota Fiscal 603935 constam 10.000 litros de gasolina comum; *b)* na Nota Fiscal 607739 constam 10.000 litros de gasolina comum; *c)* na Nota Fiscal 1548 constam 10.000 litros de gasolina comum; *d)* na Nota Fiscal 692300 constam 5.000 litros de gasolina comum; *e)* na Nota Fiscal 671970 constam 4.000 litros de gasolina comum; *f)* na Nota Fiscal 674975 constam 2.500 litros de gasolina comum; e *g)* na Nota Fiscal 670356 constam 5.000 litros de gasolina comum. Com isso, há um total de 46.500 litros de gasolina comum, porém ressalva que essas Notas Fiscais foram apresentadas depois das intimações e depois da lavratura do Auto de Infração, salientando que a Nota Fiscal 1548 é uma transferência entre postos da mesma empresa, o que é vedado pela ANP.

Comenta a memória de cálculo das entradas de gasolina comum com Notas Fiscais, incluindo os 46.500 litros, especificando as entradas com Notas Fiscais, os ganhos computados e as aferições, totalizando 2.331.630 litros. Comenta também a memória de cálculo das saídas com Notas Fiscais de gasolina comum, indicando as saídas no bico, as saídas com Notas Fiscais e as perdas computadas, totalizando 2.353.669 litros. Observa que as aferições e os ganhos computados foram alocados no item entradas com Notas Fiscais, e para efeito de levantamento de estoque as perdas computadas foram alocadas no item saídas com Notas Fiscais. Comenta em seguida o demonstrativo do estoque de gasolina comum, especificando o estoque inicial, as entradas, o estoque final, as saídas reais e as saídas com Notas Fiscais, apurando o total das entradas sem Notas Fiscais de 14.412 litros de gasolina comum.

Quanto à memória de cálculo de álcool, indica as entradas com Notas Fiscais, os ganhos computados e as aferições, totalizando entradas de 189.943 litros. No tocante às saídas de álcool, indica as saídas no bico, as saídas com Notas Fiscais e as perdas computadas, apurando o total das saídas com Notas Fiscais de 186.133 litros. Observa que, considerados o estoque inicial, as entradas, o estoque final, as saídas reais e as saídas com Notas Fiscais, foram apuradas entradas de 1.801 litros de álcool sem Notas Fiscais.

Com base nesses elementos, conclui que, com relação à gasolina comum, há imposto a ser lançado no valor de R\$ 6.643,90 a título de “ICMS normal” e de R\$ 1.857,63 a título de “ICMS antecipado”.

Quanto ao álcool, conclui que o imposto a ser lançado é de R\$ 491,13 a título de “ICMS normal” e de R\$ 155,63 a título de “ICMS antecipado”.

Informa que “o valor do MVA” consta no art. 512-B, inciso 2 [sic].

Aduz que a aplicação da alíquota de álcool no ano de 2003 é de 27%, com MVA de 31,69.

Diz que foram elaborados os demonstrativos de estoque de gasolina comum e de álcool, com os respectivos ganhos, perdas e aferições, e que anexou cópias das Notas Fiscais de entradas, tendo feito o cálculo com base na Nota Fiscal do último mês (dezembro de 2003). Diz ainda que anexou demonstrativo das vendas de gasolina comum e de álcool, com abertura, encerramento e total das vendas dos respectivos produtos.

Deu-se ciência dos novos elementos ao autuado, que se manifestou (fls. 252/283) observando que o fiscal reconheceu em parte os equívocos cometidos, reduzindo o débito de R\$ 30.563,36 para R\$ 9.148,29, porém ainda existem erros materiais. Apela para a observância do art. 149 do CTN. Reclama que o fiscal não considerou a Nota Fiscal 1548, por se tratar de uma transferência entre postos da mesma empresa. Sustenta que o processo administrativo fiscal se caracteriza pela busca da verdade material, e no caso em apreço houve efetivamente uma entrada de 10.000 litros de gasolina que não foi considerada pelo autuante, confundindo a legislação do ICMS com a legislação da ANP que regulamenta o funcionamento dos postos revendedores de combustíveis. Requer a realização de nova diligência para apurar a verdade material dos fatos.

Alega que não foi cumprida a diligência em sua totalidade, considerando que por isso deve ser anulado o Auto de Infração, por falta de segurança para se determinar a natureza da infração, a real quantidade das omissões e a base de cálculo arbitrada. Destaca o que foi solicitado pelo órgão julgador.

Protesta que, em que pese a falta de zelo pelo seu trabalho, o autuante atendeu apenas em parte a diligência, pois *a)* não elaborou novos demonstrativos do levantamento de omissões levando em conta as transferências realizadas, *b)* não considerou as aferições registradas no LMC, *c)* não acostou ao processo o demonstrativo dos preços médios utilizados para determinação da base de cálculo e *d)* não elaborou novos demonstrativos do débito dos itens 1º e 2º.

Reitera que as mercadorias das Notas Fiscais que indica foram descarregadas erroneamente por alguns de seus funcionários em tanques trocados. Fala das provas juntadas aos autos. Repete as explicações já dadas acerca da diferença entre gasolina comum e gasolina aditivada. Reporta-se a decisões do CONSEF que têm desqualificado o somatório das Notas Fiscais, determinando a apuração conjunta de gasolina comum e gasolina aditivada. Quanto à questão de ser vedado ao revendedor varejista alienar, emprestar ou permutar combustível automotivo a outro revendedor varejista, considera que o fiscal autuante desconhece o princípio da verdade material, e reitera que sobre esse aspecto cabe à ANP fiscalizar tal fato, e não à SEFAZ, pois a operação de transferência de combustível efetivamente foi realizada, de modo que o Estado tem que considerar as quantidades, sob pena de afrontar os princípios basilares do processo administrativo fiscal.

Reclama que, com relação ao 2º tópico da diligência, o fiscal não levou em conta as aferições registradas no LMC à razão de 20 litros por dia e por bico de bomba, o que resulta em média a necessária computação de 7.300 litros por ano em cada bico de bomba, dizendo que se assim se procedesse as omissões seriam anuladas.

Quanto ao 3º tópico da diligência, reitera as considerações já expostas de que não se aplicam as disposições da Portaria 445/98 nas operações com combustíveis.

Repete as considerações já feitas acerca da sistemática de tributação adotada pelos Estados nas operações com combustíveis derivados de petróleo.

Repete também suas ponderações quanto à aplicação do preço médio, já estando este com sua fase de tributação encerrada, e por isso já inflado com o ICMS retido pela refinaria, argumentando que adotar a regra do art. 10 da referida portaria implica “bis in idem”.

Reitera ainda suas considerações acerca da inaplicabilidade do art. 512 do RICMS, pontuando que base de cálculo é matéria de reserva legal.

Volta a tecer considerações acerca do que chama de antecipação por presunção ou ficção, comentando a sistemática da substituição tributária progressiva. Também volta a comentar os fundamentos constitucionais e infraconstitucionais da base de cálculo, rechaçando a adoção de critérios fixados por portaria editada pelo Poder Executivo para dimensionar base de cálculo. Cita doutrina. Reitera suas considerações acerca da correlação lógica que deve existir entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo, repetindo que a manipulação da base de cálculo pelo Poder Executivo, que não tem competência para tal, acaba alterando a regra-matriz constitucional, deixando o contribuinte sob o império da insegurança, haja vista que, mudando-se a base de cálculo possível, resulta sendo instituída exação diversa daquela para a qual a pessoa política é competente, pois, descaracterizada a base de cálculo, descaracterizado também está o tributo. Insiste em que, se a autoridade fiscal diz que é impossível apurar a base de cálculo real, o Auto de Infração deve ser anulado por falta de segurança para se determinar a infração. Também reitera que a exclusão do ICMS da base de cálculo das aquisições das distribuidoras é de importância vital para se apurar a verdadeira base de cálculo, sob pena de exigir-se tributo desproporcional ao suposto ilícito tributário, pois do contrário haveria invasão ao patrimônio do contribuinte, com enriquecimento ilícito do Estado. Assinala, a título de exemplo, que no período considerado o preço praticado pela refinaria era de R\$ 1,50 para a gasolina “A”, e a MVA prevista era de 60,03%, diferentemente do apurado pela fiscalização, que considerou o preço médio de R\$ 1,7074, que elevou o preço praticado em 2003 para R\$ 2,19, muito superior ao preço indicado nas Notas Fiscais de saída. Aduz que, além disso, o fiscal considerou o preço médio da gasolina aditivada por R\$ 1,69, portanto mais barata que a gasolina comum, fato que não ocorre na prática.

Protesta que a multa aplicada tem caráter confiscatório, afrontando garantias constitucionais. Toma por fundamento o art. 150, IV, da Constituição. Aponta jurisprudência nesse sentido.

Questiona os critérios de aplicação de perdas e ganhos. Reporta-se à Portaria 26/92 do DNC, recepcionada pela ANP, que instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Transcreve o art. 5º da citada portaria, que cuida da perda do estoque físico de combustível superior a 0,6%. Transcreve também dispositivo da Instrução Normativa anexa à referida portaria, que orienta o preenchimento dos campos do LMC.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo por falta de segurança para se determinar a infração, ou que no mérito seja declarado improcedente, pelas razões que especifica. Juntou documentos.

Tendo em vista que o fiscal autuante não atendeu integralmente ao que foi solicitado pelo órgão julgador, foi determinada uma 3ª diligência (fls. 286-287), solicitando-se que o fiscal autuante ou outro designado pela repartição local:

- a) elaborasse novos demonstrativos do levantamento das omissões, incluindo as quantidades atinentes às mercadorias que foram objeto da autuação (gasolina comum e álcool) constantes nas Notas Fiscais 603935, 607739, 1548, 692300, 670356, 671970 e 674975, às fls. 16 a 22, inclusive a Nota Fiscal de transferência 1548, à fl. 18;
- b) considerasse nos novos demonstrativos as aferições registradas no LMC, às fls. 25 a 112;

- c) acostasse ao processo o demonstrativo do cálculo do preço médio utilizado para determinação da base de cálculo do imposto;
- d) elaborasse novos demonstrativos do débito dos itens 1º e 2º.

Com relação à diligência, o fiscal autuante prestou informação (fls. 298/304) falando da conclusão do seu trabalho em face da ordem de serviço recebida à época da ação fiscal. Indica as folhas onde se encontram os demonstrativos. Recapitula o que o contribuinte alegou na defesa originária. Diz que as Notas Fiscais foram apresentadas depois da intimação e depois do Auto de Infração, e uma das Notas se refere a transferência entre postos da mesma empresa, o que é vedado pela ANP e pela SEFAZ. Feitas essas considerações, acrescenta que elaboraria os demonstrativos com todas as Notas apresentadas “a posteriori”, todas as aferições, todos os ganhos e perdas e as quantidades das mercadorias descarregadas erroneamente. Segue-se uma série de demonstrações, concluindo afinal que, com relação à gasolina comum, há imposto a ser lançado no valor de R\$ 4.108,41 a título de “ICMS normal” e de R\$ 1.148,70 a título de “ICMS antecipado”. Quanto ao álcool, conclui que o imposto a ser lançado é de R\$ 490,60 a título de “ICMS normal” e de R\$ 155,46 a título de “ICMS antecipado”.

Faz em seguida menção ao art. 8º, § 1º, da Portaria 445/98.

Destaca que transferência de combustível entre matriz e filial da mesma empresa foi vedado pela ANP e também foi vedado pela SEFAZ a partir de 2008.

Informa que as perdas e ganhos estão limitados a 0,6%, “conforme Portaria 26 de 13/11/1992 do estoque físico do produto, computados dentro dos limites fixados pela ANP, artigo 5 da portaria citada”. Acrescenta que “o valor do MVA” consta do art. 512-B, inciso 2 [sic]. Chama a atenção para o demonstrativo que teria anexado.

O contribuinte, ao ser intimado dos novos elementos, voltou a se manifestar (fls. 311/334) observando que o autuante mais uma vez reconheceu em parte os equívocos cometidos na lavratura do auto de infração, tendo reduzido novamente o débito original de R\$ 30.563,36 para R\$ 5.903,17. Considera que o Auto de Infração deve ser anulado por fragilidade da sua confecção e pela insegurança jurídica que demonstra, pois permanecem diversos erros materiais que a seu ver não podem mais ser corrigidos.

Protesta que mais uma vez o fiscal não considerou a Nota Fiscal 1548. Pontua as solicitações feitas pelo órgão julgador ao determinar a diligência. Reclama que o fiscal apenas retirou parte das Notas Fiscais apresentadas pela impugnante, reduzindo timidamente os valores anteriormente apurados. Assinala que o autuante: a) não elaborou novos demonstrativos do levantamento de omissões levando em consideração as transferências realizadas; b) não considerou as aferições registradas no LMC; c) não acostou ao processo o demonstrativo dos preços médios utilizados para determinação da base de cálculo; d) não elaborou novos demonstrativos do débito apurado nos itens 1º e 2º; e) não retificou o equívoco cometido quando do levantamento fiscal, considerando “ganhos” com evaporação.

Reitera que as mercadorias Notas Fiscais 670356, 671970 e 674975 foram descarregadas erroneamente por alguns de seus funcionários em tanques trocados, ou seja, ao invés de serem despejadas no tanque de gasolina supra, foram despejadas em tanque de gasolina comum. Observa que foram apensadas ao processo cópias do LMC, bem como das Notas Fiscais. Repete as considerações acerca da diferença entre gasolina comum e gasolina aditivada, ressaltando que, não obstante isso, quando o cliente pede a Nota Fiscal o frentista não identifica se a gasolina é comum ou aditivada, citando na Nota Fiscal apenas “x litros de gasolina”. Aduz ser por isso que inúmeros julgados do CONSEF têm desqualificado o somatório das notas fiscais e determinando a apuração conjunta de gasolina comum e gasolina aditivada. Quanto à vedação de transferência, apela para a observância do princípio da verdade material. Insiste em que, se existe pena a ser imputada sobre esse fato, isso

competete é à ANP, que é o órgão responsável pela fiscalização de postos de revenda de combustíveis, e não à SEFAZ, pois a operação de transferência de combustíveis efetivamente foi realizada.

Quanto ao 2º tópico da diligência, reclama que o fiscal continuou não levando em conta as aferições registradas no LMC, que implicam em média a necessária computação de 7.300 litros por ano em cada bico de bomba, de modo que seriam anuladas as omissões encontradas.

Reitera suas objeções quanto à aplicação da Portaria 445/98 em levantamento físico de estoque de combustíveis, concluindo que não há razão para aplicação da MVA de 27,96% sobre preços praticados pelas distribuidoras para a gasolina e de 31,69% para o álcool hidratado, tendo em vista que os preços já estão contaminados com o ICMS até o consumidor final.

Também considera inaplicável o art. 512 do RICMS no tocante à base de cálculo para postos revendedores de combustíveis.

Sustenta que base de cálculo é matéria de reserva legal. Cita doutrina. Observa que no caso do ICMS a base de cálculo há que ser o valor da operação mercantil realizada, aferida conforme determinação da Lei Complementar nº 87/96. Dentre outras considerações com relação ao regime jurídico das operações com combustíveis, aduz que o ICMS é antecipado por presunção ou ficção jurídica, denominada de tributação progressiva ou para frente, tendo o Estado criado preços fictícios, por presunção, muito embora baseados em estimativas que utilizam a técnica das MVAs, não podendo afastar-se de tal técnica quando é lavrado um Auto de Infração contra qualquer agente, ao longo da cadeia sucessiva de comercialização, como no presente caso, em que o autuado é um posto revendedor e está sendo responsabilizado pelo ICMS que deveria ser recolhido pela refinaria ou pela distribuidora, de modo que o Estado não deve aplicar a regra da base de cálculo baseada no valor real de que decorrer a saída das mercadorias (preços médios de aquisição), mas aquela definida em lei por substituição em quaisquer operações de combustíveis, ou seja, o preço praticado pela refinaria ou o preço de compra pelas distribuidoras de álcool. Conclui sustentando que a base de cálculo só pode ser aquela decorrente da tributação monofásica que o Estado teria o direito de cobrar por ocasião da saída da refinaria ou distribuidora, especificamente determinados para os combustíveis (preço refinaria petróleo mais MVA e preço usina de álcool mais MVA).

Volta a falar dos fundamentos constitucionais e infraconstitucionais da base de cálculo. Cita doutrina. Reitera suas considerações acerca da correlação lógica que deve existir entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo, repetindo que a manipulação da base de cálculo pelo Poder Executivo, que não tem competência para tal, acaba alterando a regra-matriz constitucional, deixando o contribuinte sob o império da insegurança, haja vista que, descaracterizada a base de cálculo, descaracterizado também está o tributo. Insiste em que, se a autoridade fiscal diz que é impossível apurar a base de cálculo real, o Auto de Infração deve ser anulado por falta de segurança para se determinar a infração. Também reitera que a exclusão do ICMS da base de cálculo das aquisições das distribuidoras é de importância vital para se apurar a verdadeira base de cálculo, sob pena de exigir-se tributo desproporcional ao suposto ilícito tributário, pois do contrário haveria invasão ao patrimônio do contribuinte, com enriquecimento ilícito do Estado. Assinala, a título de exemplo, que no período considerado o preço praticado pela refinaria era de R\$ 1,50 para a gasolina “A”, e a MVA prevista era de 60,03%, diferentemente do apurado pela fiscalização, que considerou o preço médio de R\$ 1,7074, que elevou o preço praticado em 2003 para R\$ 2,19, muito superior ao preço indicado nas Notas Fiscais de saída. Aduz que, além disso, o fiscal considerou o preço médio da gasolina aditivada por R\$ 1,69, portanto mais barata que a gasolina comum, fato que não ocorre na prática.

Protesta que a multa aplicada tem caráter confiscatório, afrontando garantias constitucionais. Toma por fundamento o art. 150, IV, da Constituição. Aponta jurisprudência nesse sentido.

Questiona os critérios de aplicação de perdas e ganhos. Reporta-se à Portaria 26/92 do DNC, recepcionada pela ANP, que instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Transcreve o art. 5º da citada portaria, que cuida da perda do estoque físico de combustível superior a 0,6%. Transcreve também dispositivo da Instrução Normativa anexa à referida portaria, que orienta o preenchimento dos campos do LMC.

Reitera o pedido de que o Auto de Infração seja declarado nulo por falta de segurança para se determinar a infração, ou que no mérito seja declarado improcedente, pelas razões que especifica. Juntou documentos.

Consta uma segunda manifestação repetindo em linhas gerais os termos da manifestação anterior (fls. 338/361).

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, este se pronunciou (fls. 372/376) repetindo os termos da defesa originária. Comenta o teor da solicitação feita pelo órgão julgador. Fala de providências que foram tomadas. Reproduz as alegações do autuado. Considera que caso o contribuinte examinasse o processo com atenção constataria que “às fls. 300 do demonstrativo”, no item memória de cálculo das entradas com Notas Fiscais, constam as Notas Fiscais 603935, 607739, 692230, 1548, 670356, 691970 e 674975, os ganhos e as aferições, total das entradas, bem como a memória de cálculo das saídas de gasolina comum, e ainda o demonstrativo de estoque, com indicação das entradas sem documentação fiscal de 8.912 litros de gasolina comum, constando também as memórias de cálculo de entradas e saídas de álcool, os demonstrativos de estoque, as aferições, as perdas e os ganhos, apurando-se entradas sem Notas Fiscais de álcool de 1.799 litros, constando também o demonstrativo de cálculo do “ICMS normal e antecipado” de gasolina comum e álcool. Comenta que algumas empresas depois das intimações não apresentam a totalidade dos documentos, e depois de lavrado o Auto de Infração é que apresentam o restante, alegando que estavam no depósito. Observa que as transferências de combustíveis entre matriz e filial da mesma empresa foram vedadas pela ANP e agora a SEFAZ, através da Lei 11.368/09, no art. 4º, diz que é vedada a utilização de Nota Fiscal autorizada pela Secretaria da Fazenda para acobertar saídas não autorizadas pela ANP, tais como as saídas de combustíveis por posto revendedor varejista com destino a posto revendedor varejista, ainda que pertencente à mesma empresa.

Aduz que a Portaria 445/98 fixa procedimentos para a realização de levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias, com a “anexação dos ganhos e as aferições nas entradas, e, as perdas nas saídas”.

Prossegue dizendo que “o mesmo artigo 445 no inciso 8º [sic] diz que na determinação da base de cálculo do imposto deve ser apurado o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias, e o art. 512-B diz que nas operações com combustíveis e lubrificantes a base de cálculo do imposto devido por substituição é o montante formado pelo valor da operação, adicionado da MVA.

Conclui dizendo que estaria anexando o Convênio 3/99 [não juntou], onde consta a alíquota e “o MVA” de álcool para o ano de 2003.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

Ao ter ciência dos novos elementos, o autuado voltou a se manifestar (fls. 384/417) considerando que o autuante cometeu mais uma vez equívocos de entendimento que a seu ver fragilizam o presente lançamento. Repete, em síntese, os termos das manifestações anteriores. Assinala que o fiscal continua insistindo no entendimento de que as transferências de combustíveis entre matriz e filial da mesma empresa são vedadas pela ANP e que a legislação baiana proíbe a utilização de Nota Fiscal para acobertar saídas não autorizadas pela ANP. Argumenta que a Lei 11.368/09 não pode retroagir para prejudicar o contribuinte. Questiona o suporte fático previsto na Portaria 445/98 para a

ocorrência da tributação no caso de omissão de entradas de mercadorias. Tece uma série de considerações acerca do conceito de suporte fático. Feitas essas ponderações, reporta-se ao estudo da Lógica Jurídica, lembrando que à época da elaboração das normas estatuídas na Portaria 445/98 não havia a figura da Petrobrás como principal agente da tributação dos combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo. Comenta a forma como se dá a tributação nos dias atuais dessas mercadorias. A seu ver os critérios previstos na Portaria 445/98 implicam um autêntico “bis in idem”, vedado no ordenamento jurídico. Repete os termos das manifestações anteriores acerca da fragilidade do presente lançamento. Reclama do fato de o fiscal não ter considerado a referida Nota Fiscal 1548. Insiste em que o fiscal não cumpriu o que foi solicitado na diligência. Assinala as Notas Fiscais cujas mercadorias foram descarregadas em tanques trocados. Chama a atenção para as provas já apresentadas. Repete as considerações acerca da diferença entre gasolina comum e gasolina aditivada, ressaltando que, não obstante isso, quando o cliente pede a Nota Fiscal o frentista não identifica se a gasolina é comum ou aditivada, citando na Nota Fiscal apenas “x litros de gasolina”. Quanto à vedação de transferência, apela para a observância do princípio da verdade material. Insiste em que, se existe pena a ser imputada sobre esse fato, isso compete é à ANP, que é o órgão responsável pela fiscalização de postos de revenda de combustíveis, e não à SEFAZ, pois a operação de transferência de combustíveis efetivamente foi realizada. Quanto ao 2º tópico da diligência, reclama que o fiscal continuou não levando em conta as aferições registradas no LMC, que implicam em média a necessária computação de 7.300 litros por ano em cada bico de bomba, de modo que seriam anuladas as omissões encontradas. Reitera suas objeções quanto à aplicação da Portaria 445/98 em levantamento físico de estoque de combustíveis, concluindo que não há razão para aplicação da MVA de 27,96% sobre preços praticados pelas distribuidoras para a gasolina e de 31,69% para o álcool hidratado, tendo em vista que os preços já estão contaminados com o ICMS até o consumidor final. Também considera inaplicável o art. 512 do RICMS no tocante à base de cálculo para postos revendedores de combustíveis. Sustenta que base de cálculo é matéria de reserva legal. Fala dos fundamentos constitucionais e infraconstitucionais da base de cálculo. Cita doutrina. Reitera suas considerações acerca da correlação lógica que deve existir entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo, repetindo que a manipulação da base de cálculo pelo Poder Executivo, que não tem competência para tal, acaba alterando a regra-matriz constitucional, deixando o contribuinte sob o império da insegurança, haja vista que, descaracterizada a base de cálculo, descaracterizado também está o tributo. Insiste em que, se a autoridade fiscal diz que é impossível apurar a base de cálculo real, o Auto de Infração deve ser anulado por falta de segurança para se determinar a infração. Também reitera que a exclusão do ICMS da base de cálculo das aquisições das distribuidoras é de importância vital para se apurar a verdadeira base de cálculo, sob pena de exigir-se tributo desproporcional ao suposto ilícito tributário, pois do contrário haveria invasão ao patrimônio do contribuinte, com enriquecimento ilícito do Estado. Assinala, a título de exemplo, que no período considerado o preço praticado pela refinaria era de R\$ 1,50 para a gasolina “A”, e a MVA prevista era de 60,03%, diferentemente do apurado pela fiscalização, que considerou o preço médio de R\$ 1,7074, que elevou o preço praticado em 2003 para R\$ 2,19, muito superior ao preço indicado nas Notas Fiscais de saída. Aduz que, além disso, o fiscal considerou o preço médio da gasolina aditivada por R\$ 1,69, portanto mais barata que a gasolina comum, fato que não ocorre na prática. Protesta que a multa aplicada tem caráter confiscatório, afrontando garantias constitucionais. Toma por fundamento os arts. 145, § 1º, e 150, IV, da Constituição. Aponta jurisprudência nesse sentido. Questiona os critérios de aplicação de perdas e ganhos. Reporta-se à Portaria 26/92 do DNC, recepcionada pela ANP, que instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Transcreve o art. 5º da citada portaria, que cuida da perda do estoque físico de combustível superior a 0,6%. Transcreve também dispositivo da Instrução Normativa anexa à referida portaria, que orienta o preenchimento dos campos do LMC. Reitera o pedido de que o Auto de Infração seja declarado nulo por falta de segurança para se determinar a infração, ou que no mérito seja declarado improcedente, pelas razões que especifica.

Ao ter vista dos autos, o fiscal voltou a se pronunciar (fls. 421-422) dizendo que fez novos demonstrativos, onde no item memória de cálculo das entradas com Notas Fiscais constam as Notas Fiscais 603935, 607739, 692230, 1548, 670356, 691970 e 674975, os ganhos e as aferições, total das entradas, bem como a memória de cálculo das saídas de gasolina comum, e ainda o demonstrativo de estoque, com indicação das entradas sem documentação fiscal de 8.912 litros de gasolina comum, constando também as omissões de entradas de álcool, de 1.799 litros, e tudo o que tinha a informar já o fez e espera pela procedência do Auto de Infração.

Por se considerar que o fiscal autuante não teria atendido ao que foi solicitado, foi determinada a 4ª diligência (fl. 425/425-v), agora pela Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, a fim de que fiscal estranho ao feito: *a)* verificasse os cálculos dos demonstrativos do levantamento das omissões, incluindo as quantidades atinentes às mercadorias que foram objeto da autuação (gasolina comum e álcool) constantes nas Notas Fiscais 603935, 607739, 1548, 692300, 670356, 671970 e 674975, às fls. 16 a 22; *b)* incluísse a Nota Fiscal de transferência 1548, à fl. 18; *c)* elaborasse novos demonstrativos, considerando as aferições registradas no LMC, às fls. 25 a 112; *d)* verificasse os cálculos do fiscal autuante no demonstrativo do cálculo do preço médio utilizado para determinação da base de cálculo do imposto; *e)* elaborasse novos demonstrativos do débito dos itens 1º e 2º.

O auditor designado para cumprir a diligência prestou informação (fls. 428-429) dizendo que processou os ajustes solicitados, apurou a base de cálculo e o valor do imposto relativo aos dois lançamentos, além de demonstrar a quantidade remanescente das omissões de saídas apuradas relativas a gasolina supra. Explica que, no tocante ao álcool hidratado, foi considerado o preço médio de aquisição na distribuidora, conforme apurado pelo autuante, uma vez que não havia preço com base na refinaria nem na usina para tal produto. Já em relação à gasolina comum, foi aplicado o preço médio unitário de refinaria, observando orientação da COPEC [Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis] em cumprimento a diligência relativa a outro processo, nº 6062400044077, da mesma natureza, que indicou como sendo preço médio unitário para tal produto o valor de R\$ 1,654, diferente do preço médio de distribuidora no valor de R\$ 1,700 utilizado pelo autuante. Conclui informando que, de acordo com os novos demonstrativos, o ICMS do item 1º é de R\$ 6.756,60 e o do item 2º, de R\$ 4.369,47, totalizando os dois lançamentos o montante de R\$ 11.126,07.

Deu-se vista do resultado da diligência ao autuado e ao autuante.

O autuado manifestou-se (fls. 448/454) reclamando que o preposto fiscal que cumpriu a diligência não esclareceu o preço de partida praticado pela refinaria da Petrobrás, e consequentemente não atendeu ao que foi solicitado em sua inteireza. Assinala os pontos que foram objeto da diligência. Considera que mais uma vez não houve o cumprimento da diligência requerida pelo órgão julgador, restando comprovada a fragilidade da autuação, devendo a seu ver ser anulado o Auto de Infração, em face da fragilidade da sua confecção e pela insegurança jurídica que demonstra, pois permanecem diversos equívocos na sua lavratura. Pondera que não deve haver nova diligência para tentar sanar as irregularidades, uma vez que a desobediência do preposto fiscal é recorrente. Toma por fundamento o art. 18 do RPAF. Sustenta ser inafastável o direito do contribuinte reclamado nesta ocasião, argumentando que não pode ser negado tal pleito para que sejam consideradas as transferências no cômputo das entradas de combustíveis, uma vez que, se existe alguma punição, esta cabe ao órgão regulador, e não à Secretaria da Fazenda da Bahia. Alega que numa análise preliminar do teor do Parecer ASTEC nº 00214/2010 existe evidência de diversos equívocos cometidos pelo diligente na sua avaliação: *a)* os preços de combustíveis praticados pela refinaria contemplam a adoção de valores diferentes para os produtos pagos a vista e a prazo, sendo por conseguinte necessário que seja esclarecido qual o preço de partida adotado pela COPEC para apuração das supostas omissões apuradas neste lançamento; *b)* no tocante ao álcool hidratado, segundo o diligente, foi considerado o preço médio de aquisição na distribuidora até 15.8.04, e a partir de 16.8.04, por inexistir MVA, a base de cálculo foi apurada com base na PMPF; *c)* restou

incompreensível tal afirmação, uma vez que existem dois valores a serem apurados neste Auto de Infração, segundo a autuante: a base de cálculo relativa à operação própria e a base de cálculo relativa à substituição tributária, por se tratar de produto enquadrado neste regime; *d*) quanto à base de cálculo da operação própria, para se conhecer qual o valor devido nesta acusação fiscal devem ser levantados os preços médios de aquisição junto à distribuidora de combustíveis, independentemente de data, implicando este preço médio a incidência do ICMS da operação própria, não dependendo de data de ocorrência, não se podendo falar em PMPF para apuração deste preço; *e*) o PMPF é aplicado somente para apuração dos valores relativos às operações subsequentes em substituição à MVA, que ao contrário do que afirma o diligente continua existindo, sendo de livre arbítrio do administrador tributário a adoção de qualquer uma das formas legais previstas, ou MVA ou PMPF; *f*) o diligente não considerou no seu levantamento final as alegações contidas na peça exordial, que devem ser consideradas para efeito de apuração da verdade material dos fatos, a exemplo das perdas e ganhos considerados pela autuante, e das Notas Fiscais não computadas no levantamento fiscal original, que não foram analisados até o momento. Requer que seja determinada a realização de nova diligência, recomendando a anulação do Parecer ASTEC nº 00215/2010, por conter vícios. Reitera os pedidos já formulados nas manifestações precedentes.

O fiscal autuante tomou ciência do resultado da diligência e não se manifestou (fl. 465).

Foi determinada a 5ª diligência (fls. 468/470), a fim de que na ASTEC o auditor encarregado da última diligência se pronunciasse acerca do que foi alegado pelo contribuinte, em especial quanto à questão da utilização do preço médio da refinaria para o produto gasolina comum, conforme orientação da COPEC, explicitando o teor desta orientação acerca da forma de apuração do preço médio das quantidades dos produtos objeto do levantamento quantitativo de estoque. Na mesma diligência foi solicitado que o diligente também se pronunciasse acerca do cálculo do preço médio do álcool hidratado.

O auditor incumbido da revisão informou (fls. 472-473) que, no que se refere ao álcool hidratado, foi considerado na revisão o preço médio de aquisição na distribuidora, apurado pelo autuante, porque não se aplica o preço com base na refinaria nem na usina, para tal produto.

Já em relação à gasolina comum, foi aplicado o preço médio unitário de refinaria, observando a orientação da COPEC prestada em outro processo, de nº 6062400044077, relativo a fatos da mesma natureza, que indicou como sendo preço médio unitário para tal produto o valor de R\$ 1,654, diferente do preço médio de distribuidora, no valor de R\$ 1,700, utilizado pelo autuante, no mesmo período levantado no presente processo, e tais entendimentos não foram acolhidos pela relatora do processo face à contestação do contribuinte em sede de manifestação, às fls. 450, 452 e 453 dos autos.

Dadas essas explicações, o diligente sugeriu o encaminhamento do processo à COPEC para que fosse informado qual o preço unitário dos produtos gasolina comum e álcool hidratado no período levantado, com os esclarecimentos acerca da forma de apuração do preço médio das quantidades dos mencionados produtos (gasolina comum e álcool hidratado) objeto dos lançamentos em discussão.

Atendendo à sugestão do fiscal diligente, o processo foi encaminhado à COPEC (fl. 474) para que esta informasse o preço unitário praticado pela refinaria e pela usina dos produtos gasolina comum e álcool hidratado, respectivamente, no mês de dezembro de 2003.

Na mesma folha (fl. 474) consta um despacho dando conta de um CD anexado contendo a pauta fiscal de combustíveis.

Tendo os autos retornado à ASTEC, o fiscal diligente prestou nova informação (fls. 477-478) dizendo, em suma, que os cálculos dos produtos gasolina e álcool hidratado realizados por ele na diligência anterior, a partir dos valores unitários, estão de acordo com os números consignados nas tabelas gravadas na mídia magnética (CD) anexa, informados pela COPEC, quais sejam, R\$ 1,050 para álcool

comum e R\$ 1,654 para gasolina comum. Conclui dizendo que, como não há inconsistências nos valores unitários informados pela COPEC, não há reparos a fazer nas planilhas acostadas ao Parecer nº 215/2010, resultante da diligência anterior.

Deu-se ciência dos novos elementos ao autuado e ao autuante.

O autuado manifestou-se (fls. 484/488) alegando que o preposto fiscal não esclareceu o preço de partida praticado pela refinaria da Petrobrás, e conseqüentemente não atendeu à diligência requerida na sua inteireza. Assinala que na nova diligência foi solicitado que o diligente se pronunciasse acerca da utilização do preço médio de refinaria para o produto gasolina comum, conforme orientação da COPEC, acerca da forma de apuração do preço médio das quantidades dos produtos objeto do levantamento quantitativo de estoque, sendo solicitado ainda que o diligente também se pronunciasse sobre o cálculo do preço médio no que se refere ao álcool hidratado, porém mais uma vez não houve o cumprimento da diligência requerida, restando comprovada a fragilidade da autuação. Observa que o diligente informou que processou os ajustes requeridos relativos às duas infrações e que demonstrou a quantidade remanescente das omissões de saídas apuradas relativas ao produto gasolina comum, informando ainda que no que se refere ao álcool hidratado considerou o preço médio de aquisição da distribuidora, sendo que em relação à gasolina comum foi aplicado o preço médio unitário de refinaria, observando orientação da COPEC em cumprimento à diligência relativa a outro processo, de nº 6062400044077, informando um preço médio de R\$ 1,654, diferente do preço médio de distribuidora, de R\$ 1,700. Por essas razões o autuado considera que o Auto de Infração deve ser anulado por absoluta fragilidade da sua confecção e pela insegurança jurídica que demonstra, pois permanecem existindo diversos equívocos na sua lavratura. Considera também que não deve haver nova diligência para tentar sanar as irregularidades, pois a falta de cumprimento da diligência pelo preposto fiscal é recorrente. Transcreve o art. 18 do RPAF. Insiste em que o lançamento apresenta diversos erros materiais que não podem mais ser corrigidos, e a diligência não cumpriu as determinações requeridas pelo órgão julgador, devendo ser de plano declarado nulo o Auto de Infração, por falta de segurança para se determinar a natureza da infração. Repetindo os termos da manifestação anterior, alega que numa análise preliminar do teor do Parecer ASTEC nº 00214/2010 existe evidência de diversos equívocos cometidos pelo diligente na sua avaliação: *a)* os preços de combustíveis praticados pela refinaria contemplam a adoção de valores diferentes para os produtos pagos a vista e a prazo, sendo por conseguinte necessário que seja esclarecido qual o preço de partida adotado pela COPEC para apuração das supostas omissões apuradas neste lançamento; *b)* no tocante ao álcool hidratado, segundo o diligente, foi considerado o preço médio de aquisição na distribuidora de R\$ 1,50, e para o imposto devido por substituição tributária foi aplicada uma MVA de 31,69%; *c)* restou incompreensível tal afirmação, uma vez que existem dois valores a serem apurados neste Auto de Infração, segundo a autuante: a base de cálculo relativa à operação própria e a base de cálculo relativa à substituição tributária, por se tratar de produto enquadrado neste regime; *d)* quanto à base de cálculo da operação própria, para se conhecer qual o valor devido nesta acusação fiscal devem ser levantados os preços médios de aquisição junto à distribuidora de combustíveis, de acordo com a Portaria 445/98, independentemente de data, e não R\$ 1,050, como informou o diligente, implicando este preço médio a incidência do ICMS da operação própria, não dependendo de data de ocorrência; *e)* o diligente não considerou no seu levantamento final as alegações contidas na peça exordial, que devem ser consideradas para efeito de apuração da verdade material dos fatos, a exemplo das perdas e ganhos considerados pela autuante, e das Notas Fiscais não computadas no levantamento fiscal original, que não foram analisados até o momento. Requer que o Auto de Infração seja anulado ou que seja determinada a realização de nova diligência, recomendando a anulação do Parecer ASTEC nº 00111/2011, por inexistência de esclarecimentos a respeito dos preços indicados para os combustíveis, quanto à dúvida se estão sendo considerados os valores a vista ou a prazo, tanto da refinaria quanto das usinas produtoras de álcool. Reitera os pedidos já formulados nas manifestações precedentes.

O fiscal autuante teve vista dos autos, e não se manifestou (fl. 495).

Mediante o Acórdão JJF 0054-03/12 (fls. 499/515), o Auto de Infração foi julgado procedente em parte pela 3ª Junta, em decisão unânime, acatando-se o resultado da revisão efetuada pelo fiscal autuante, conforme orientação em diligência determinada pelo órgão julgador. Houve Recurso de Ofício.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário (fls. 524/532) alegando julgamento “citra petita” pela 3ª Junta, requerendo a anulação do parecer da ASTEC e pedindo a anulação do julgamento de 1ª instância.

A 3ª Câmara, através do Acórdão CJF 0202-13/13 (fls. 547/552), declarou nula a decisão de primeira instância, por falta de fundamentação, e devolveu os autos para novo julgamento.

VOTO

Este Auto de Infração comporta dois lançamentos, cujos valores foram apurados mediante levantamento quantitativo de estoques: no 1º lançamento (1º item), foi atribuída ao autuado a responsabilidade pelo ICMS na qualidade de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal. Já no 2º lançamento (2º item), a imputação diz respeito à falta de recolhimento do imposto devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal. As mercadorias objeto do levantamento quantitativo são sujeitas ao regime de substituição tributária (combustíveis).

Os dois lançamentos objeto deste Auto de Infração constituem fatos simples, porém o processo passou por uma verdadeira “via crucis”, gerando um círculo vicioso de sucessivas manifestações/informações, em discussões estéreis e sem avançar em busca da elucidação da verdade, porque, embora o contribuinte apresentasse uma defesa consistente, abordando diversos aspectos, a informação fiscal não foi prestada como manda o § 6º do art. 127 do RPAF. Esse dispositivo manda que a informação fiscal seja prestada abordando de forma objetiva todos os aspectos da defesa, com fundamentação.

Houve várias diligências. Em virtude da forma como foram prestadas a informação inicial e as informações subsequentes, a então Relatora, Dr. Osmira Freire, foi induzida a erro, supondo que o autuante não teria cumprido o que foi solicitado, incorrendo no mesmo erro o contribuinte, que continuou pleiteando o que já havia sido atendido pelo autuante, e o nobre Relator da 3ª Câmara também considerou que depois da informação fiscal às fls. 298/304 ainda restassem pendências que não teriam sido atendidas e que o autuante não teria elaborado novos demonstrativos, nem considerado as aferições registradas no LMC, nem apurado os preços médios, nem verificado os “ganhos” com evaporação [perdas]. Tudo isso decorreu do fato de que o autuante, embora tivesse atendido ao que foi solicitado em diligência, não foi claro em sua informação, dando a entender que não teria cumprido o que foi solicitado pelo Órgão Julgador.

Este processo foi objeto de sucessiva diligências, 6 ao todo, e a cada diligência, em vez de esclarecimentos, advinham novas dúvidas. A primeira diligência, solicitada pela então Relatora Dra. Osmira Freire, simplesmente não foi atendida. Na segunda diligência, a autoridade fiscal autuante, ao cuidar do que foi solicitado pela nobre Relatora, Dra. Osmira Freire, depois de comentar as provas apresentadas pela defesa, objetou que as Notas Fiscais foram apresentadas depois da lavratura do Auto de Infração. A então Relatora viria a determinar mais duas outras diligências, recomendando a intervenção de fiscal estranho ao feito, e a partir daí surgiu um fato procedimental novo, pois o cálculo do imposto passou a ser feito tomando-se por referência preços médios apurados em outro Auto de Infração.

As diligências deliberadas pelo órgão julgador devem ser cumpridas de forma objetiva, na forma solicitada. Quando o órgão julgador, na instrução do processo, solicita que a fiscalização adote determinadas providências, não pode a fiscalização se negar a providenciar aquilo que foi solicitado.

Isso não significa que o órgão julgador seja infalível, ou que sua palavra seja a última. Se a Junta errar, existem recursos à instância superior. E se a instância superior errar, existe o controle de legalidade.

É natural que as provas venham a lume depois da lavratura do Auto de Infração. O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material. Não se pode recusar uma prova pelo fato de não ter sido exibida antes da lavratura do Auto de Infração.

As chamadas “aferições”, que consistem na retirada de combustível das bombas para verificações determinadas pela legislação emanada dos órgãos reguladores, não afetam a quantidade de combustível existente nos tanques, porque o que é retirado retorna fisicamente aos tanques, devendo tudo ser registrado no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). As aferições declaradas nesse livro devem ser consideradas pela fiscalização no levantamento quantitativo.

Outra questão suscitada pelo autuado diz respeito às transferências de combustíveis de um posto para outro e a combustível que foi despejado inadvertidamente por seus empregados em tanque “trocado”, pois em vez de ser despejado no tanque de gasolina supra o combustível foi despejado no tanque de gasolina comum.

Embora a ANP vede a transferência de combustível de um posto para outro, quem pode punir o infrator por tal fato é a ANP, e não o fisco. O fiscal trouxe em sua última manifestação a informação de que “a SEFAZ”, através da Lei 11.368/09, no art. 4º, veda a utilização de Nota Fiscal para acobertar saídas não autorizadas pela ANP, porém cumpre notar que essa lei é posterior aos fatos, e por conseguinte não se aplica retroativamente.

Essas questões foram objeto de diligência, e o fiscal autuante refez os cálculos, acatando o que foi questionado pelo autuado, conforme consta às fls. 298/304, concluindo a autoridade fiscal que, com relação à gasolina comum, há imposto a ser lançado no valor de R\$ 4.108,41 a título de “ICMS normal” e de R\$ 1.148,70 a título de “ICMS antecipado”. Quanto ao álcool, conclui que o imposto a ser lançado é de R\$ 490,60 a título de “ICMS normal” e de R\$ 155,46 a título de “ICMS antecipado”.

Note-se que, no tocante às aferições, o contribuinte juntou cópia do LMC, bem como demonstrativo, em forma de planilha, apontando o total de 9.348 litros de gasolina comum e de 1.737 litros de álcool, para que fossem expurgados da quantidade de omissões encontrada. Essas aferições foram levadas em conta pelo autuante, conforme se vê às fls. 301 e 302. Foi portanto acatado o que o contribuinte pleiteou.

A Nota Fiscal 1548, relativa à transferência de gasolina comum do Posto Alameda, também foi considerada pelo autuante, conforme consta à fl. 300.

O fiscal também incluiu no levantamento as Notas Fiscais 603935, 607739, 692300, 670356, 691970 e 674975, conforme se vê às fls. 300-301.

Os preços médios encontram-se no demonstrativo à fl. 10.

O problema é que, em virtude da forma como o fiscal se expressou, a então Relatora considerou que a diligência não teria sido cumprida, e remeteu os autos à ASTEC para que procedesse à revisão dos lançamentos. O auditor incumbido da revisão, valendo-se de elementos de outro processo (o Processo nº 6062400044077), e portanto alheios ao presente Auto, modificou os cálculos, adotando critério que praticamente implicaria o recomeço de tudo, suscitando coisas que não foram objeto de discussão. Ignoro por isso os elementos carreados aos autos pelo fiscal revisor.

Acato a conclusão a que chegou o fiscal autuante às fls. 298/304. O contribuinte continuou reclamando que o autuante não teria demonstrado os cálculos. É que o estilo do autuante, com emprego de frases imprecisas e inconclusas, escrevendo tudo com letras maiúsculas e negritadas, dificulta a compreensão dos elementos, e, em vez de elaborar demonstrativo à parte, a demonstração

foi feita no corpo da própria informação, porém, apesar da falta de clareza, o autuante atendeu ao que foi solicitado na terceira diligência. Na informação às fls. 298/304, onde o autuante se refere a “ICMS normal”, leia-se “ICMS devido a título de responsabilidade solidária”. E onde ele se refere a “ICMS antecipado”, leia-se “ICMS devido por antecipação”. Assim, com base no que consta às fls. 298/304, o demonstrativo do débito deste Auto deverá ser feito, reduzindo-se o valor do imposto do item 1º para R\$ 4.599,01 (R\$ 4.108,41 + R\$ 490,60), e o valor do imposto do item 2º para R\$ 1.304,16 (R\$ 1.148,70 + R\$ 155,46).

Em uma de suas manifestações, o autuado, ao abordar a questão das perdas e ganhos, reporta-se à Portaria 26/92 do DNC, recepcionada pela ANP, alegando que o art. 5º daquela portaria cuida da perda do estoque físico de combustível superior a 0,6%.

Nesse sentido, cumpre observar que a previsão do art. 5º da referida Portaria 26/92 do DNC é de que, independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6%, caberá ao posto revendedor proceder à apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar reparo dos equipamentos correspondente. O autuado não deixou claro o que essa regra tem a ver com o presente caso. O que o referido dispositivo prevê é que, havendo perda de estoque de combustível superior a 0,6%, o posto deve apurar as causas da perda, consertar o equipamento e verificar se foi afetado o meio ambiente. Pergunta-se: houve perda de combustível? Se houve, a perda foi de quanto por cento? A perda foi por vazamento? Foi afetado o meio ambiente? Se houve vazamento, o equipamento foi consertado? É evidente que neste caso não interessam as questões referentes à preservação do meio ambiente e ao conserto dos equipamentos. O que importa aqui é saber se houve perda de combustível, e, havendo, informar qual a perda. Isso não foi feito.

Quanto às objeções da defesa, com fundamento no princípio da reserva legal, acerca dos critérios pelos quais foi apurada a base de cálculo, cumpre dizer que, ultrapassadas as imperfeições iniciais, que foram objeto de diligências saneadoras, no mais o imposto lançado neste Auto foi calculado com base no direito posto – RICMS/97, arts. 60 e 512-A e 512-B –, e não é razoável discutir a legalidade da legislação no âmbito administrativo. Digo o mesmo quanto à reclamação de que a multa aplicada teria efeito confiscatório, pois as multas aplicadas têm previsão legal (Lei nº 7.014/96, art. 42, II, “d”).

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, reduzindo-se o valor do imposto do item 1º para R\$ 4.599,01 e o do item 2º para R\$ 1.304,16 (fls. 298/304).

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **002207.3063/07-0**, lavrado contra **RODRIGUES TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 5.903,17**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 1.304,16 e de 70% sobre R\$ 4.599,01, previstas no art. 42, incisos II, “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR