

A. I. Nº - 232943.1001/05-5
AUTUADO - AOS ADMINISTRAÇÃO DE OBRAS E SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTES - ANTÔNIO ANÍBAL BASTOS TINOCO, REGINALDO CAVALCANTE COELHO e
LAUDIONOR BRASIL PEDRAL SAMPAIO
ORIGEM - INFRAZ EUNÁPOLIS
INTERNET - 21.07.05

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N.º 0230-02/05

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Está provado que a empresa adquiriu mercadorias sem documentos fiscais. Assim sendo, assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária). **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (GASOLINA, ÁLCOOL CARBURANTE E ÓLEO DIESEL). A empresa adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 15/3/05, apura os seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS] pelo autuado, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, sendo as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (óleo diesel), fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2004), lançando-se o imposto no valor de R\$ 7.200,99, mais multa de 70%;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, sobre o valor acrescido, relativamente a mercadorias adquiridas de terceiros sem documentação fiscal, sendo que as mercadorias são enquadradas no regime de substituição tributária (óleo diesel), fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2004), lançando-se o imposto no valor de R\$ 2.892,23, mais multa de 60%;
3. falta de recolhimento do imposto [ICMS] pelo autuado, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, sendo as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (álcool e gasolina), fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2004), lançando-se o imposto no valor de R\$ 113.107,94, mais multa de 70%;
4. falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, sobre o valor acrescido, relativamente a mercadorias adquiridas de terceiros sem documentação fiscal, sendo que as mercadorias são enquadradas no regime de substituição tributária (álcool e gasolina), fato

apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2004), lançando-se o imposto no valor de R\$ 18.127,80, mais multa de 60%.

O autuado apresentou defesa dizendo que, em meados de 2003, toda a sua escrita fiscal e demais controles gerenciais foram roubados durante um assalto ocorrido em São José da Vitória, quando seu preposto levava a integralidade dos documentos da empresa para Salvador, em razão do fechamento do escritório de Porto Seguro. Fala das dificuldades por que passou a partir de então, haja vista que perdeu todos os seus livros, documentos, arquivos magnéticos, etc. Explica as providências adotadas para solucionar o problema. Diz que os combustíveis são mercadorias sujeitas a substituição tributária, e as compras sempre foram feitas a distribuidores regulares, sendo o imposto totalmente recolhido antecipadamente, inclusive por força do contrato de fornecimento celebrado com a Esso Brasileira de Petróleo Ltda. A seu ver, a autuação foi feita com base em diligências perfunctórias. Reclama que, por ser lançado imposto de sua responsabilidade direta e mais tributo devido por terceiros, está havendo “bis in idem”.

No que concerne ao direito aplicável aos fatos, a defesa protesta que, na substituição tributária, há uma ofensa absurda ao princípio da estrita legalidade tributária. Acentua que todo tributo deve ser instituído por regra matriz autorizada, em todos os seus aspectos, pelo ordenamento jurídico, e isso é válido também no caso do ICMS. Segue-se a transcrição de dispositivos da Constituição, da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei estadual nº 7.014/96.

A defesa comenta que a regra matriz constitucional, complementar e legal do ICMS [sic] é composta de cinco critérios, sendo que três se situam no antecedente ou hipótese (critérios material, espacial e temporal) e dois se alojam no conseqüente (critérios subjetivo e quantitativo). Declina didaticamente o conteúdo de cada um desses critérios. Frisa que o tributo só é válido e exigível se estiver descrito em consonância com a regra matriz, e, principalmente, se forem observados os fatos reais, isto é, a realidade efetiva. Sustenta que a realidade deve prevalecer, pois as presunções são exceção.

Tomando por referência a teoria do contrato social de Thomas Hobbes e Jean-Jacques Rousseau [Rousseau], a defesa define tributo como sendo uma concessão do sujeito ao princípio, com caráter de exceção, pois o contribuinte só transfere parcela de seu patrimônio à fazenda pública porque “adere” à Lei de Constituição e ao poder da representação, de modo que a tributação deve estar cercada de certeza e alicerçada em garantias, como forma de proteção aos excessos. Aduz que a pesquisa acurada da realidade é fundamental, uma vez que os tributos incidem sobre fatos da vida, e, por isso, se os fatos não ocorrem, os tributos não são devidos. Destaca que esses fatos da vida são designados pela ciência jurídica como hipóteses fáticas de incidência, ou, simplesmente, como fatos geradores, e são esses acontecimentos do mundo fenomênico que dão azo à incidência abstratamente prevista em lei, quando são idênticos à conformação alvitrada pelo legislador. O direito creditício da fazenda pública nasce quando acontece, na prática, a situação descrita na regra matriz tributária.

A defesa prossegue lembrando que, desde os primórdios, tem-se buscado atingir a verdade real, ou seja, o fato efetivamente ocorrido, em detrimento das presunções, embora estas, ao longo da história, tenham evoluído da pura ficção para o raciocínio empiricamente plausível, haja vista que o Direito é um conjunto de normas voltado à consecução da paz e da justiça, sendo necessário, para isso, que haja segurança jurídica e garantias, ou seja, é preciso que haja certeza do direito. Considera que a legislação baiana, relativamente ao ICMS, corrobora essas considerações, ao valer-se de presunções e arbitramentos, porquanto preveja os métodos presuntivos de maneira relativa, subsidiária e especialíssima. Aponta como exemplos o § 4º do art. 4º e os incisos I e II do art. 22 da Lei nº 7.014/96. Conclui o raciocínio acentuando que, no campo tributário, a realidade sempre predomina sobre qualquer presunção, de modo que, no caso em exame, é inviável o emprego de presunção, em virtude do caríssimo objeto (patrimônio do indivíduo); tendo em vista a expropriação involuntária representada pela exação fiscal, se

alvitrou pelo emprego dos fatos efetivos, provados concretamente, caso a caso; as presunções, em matéria tributária, somente são aplicáveis em raríssimas hipóteses, e, assim mesmo, estritamente inseridas nos lindes legais e constitucionais.

A defesa reclama que, no caso em tela, o lançamento fiscal é injusto porque se pretende exigir imposto de produtos que já foram integralmente tributados por substituição. Considera absurda a acusação de que a empresa tivesse adquirido mercadorias sem a devida tributação. Afirma, com veemência, que a empresa nunca comprou combustível de distribuidoras irregulares, que jamais adquiriu mercadorias que já não tivessem sido totalmente tributadas pelo ICMS. Aponta as quantidades que assegura constituírem o movimento real das entradas, saídas e estoques iniciais e finais de combustíveis no exercício de 2004, de acordo com o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Aduz que, muito brevemente, tão-logo as segundas vias sejam disponibilizado pelas companhias, será possível oferecer os LMCs e as Notas Fiscais de entrada para comprovar essas afirmações.

A defesa acusa a fiscalização de ter apostado nas planilhas quantidade de combustível não correspondente aos documentos fiscais de saída verdadeiramente emitidos. Diz ser inverossímil a informação de que tivessem sido emitidos documentos fiscais de saídas de mercadorias nas quantidades assinaladas. Especifica, em relação a cada tipo de combustível, as quantidades das saídas que considera reais, de acordo com o LMC. Diz que os levantamentos fiscais não são consubstanciados em provas efetivas, pois não há nos autos nenhuma cópia ou referência material das Notas Fiscais de saída a que se referem os citados levantamentos.

Observa que o combustível do tipo “Gasolina Maxxi” só é vendido pela Esso Brasileira de Petróleo Ltda., de modo que, mesmo que quisesse, não poderia adquirir tal produto de outra companhia distribuidora, sendo impossível que tal combustível tenha sido remetido sem o correspondente recolhimento, não só em virtude da seriedade e grandeza moral daquela empresa, mas, também, em virtude da intensa fiscalização procedida pelo fisco estadual sobre as distribuidoras daquele porte.

Prossegue a defesa sustentando ser indevido o arbitramento efetuado pelo fisco neste caso. Frisa que a invocação dos arts. 937 e 938 do RICMS só é oportuna diante da impossibilidade de se mensurar o montante real das operações realizadas, o que não considera ter havido neste caso, face à regularidade dos LMCs, plenamente acobertados pelos documentos fiscais de entrada e saída de mercadorias. Após transcrever os citados dispositivos regulamentares, acentua que, para ser feito o arbitramento da base de cálculo do ICMS, de acordo com a legislação baiana, a fiscalização está vinculada a um tríplice modal cumulativo: a) contribuinte sonegador, b) impossibilidade de apuração real da base de cálculo e c) falta de apresentação de livros e documentos fiscais, ou existência de lançamentos irreais. Alega que a empresa nunca sonegou ICMS, pois a totalidade das mercadorias é adquirida de maneira regular, e, no que concerne aos combustíveis, o imposto é recolhido através do regime de substituição. Aduz que a atual contabilidade da empresa permite a fácil verificação da sua regularidade e da inexistência de saldos de imposto a ser pago, não havendo qualquer intuito para emprego de presunção ou de arbitramento; em razão da lisura da escrita fiscal contemporânea, é plenamente possível a apuração da base de cálculo real. Alega que a pequena desordem contábil e fiscal que turbava a empresa se encontra, hodiernamente, superada, estando todo o aparato documental regular e em vias de escorreita expedição, de modo que, proximamente, será possível exibir e entregar toda a documentação correta e revisada da sociedade, pois agora abundam elementos para estimação precisa e efetiva das operações do estabelecimento e para averiguação da quitação de seus tributos.

Sustenta que pelo menos os dois primeiros pré-requisitos das presunções e dos arbitramentos não foram atendidos, e sobre o terceiro pesa lide complexa e merecedora de reflexões.

Requer que se lhe conceda prazo não inferior a 30 dias, nos termos do art. 123, § 5º, I, e § 6º, do RPAF, para entrega dos LMCs e dos livros Registro de Entrada e Registro de Saídas, bem como das Notas Fiscais de entradas de mercadorias, alegando a impossibilidade de juntar esses elementos de imediato, gerada pela demora dos fiscais na devolução dos documentos originais da empresa, destacando a relevância da escrita reestruturada e corrigida para demonstração do que foi alegado. Fundamenta o pleito nos princípios da economia processual, da verdade material, do informalismo e da ampla defesa.

Pede que o Auto de Infração seja declarado improcedente.

Um dos fiscais autuantes prestou informação observando, inicialmente, que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal. Destaca que simplesmente afirmar que todo o combustível adquirido pela empresa já havia sido submetido à incidência do ICMS não é suficiente, pois resta provar tal assertiva através de cópias das Notas Fiscais de aquisição. Diz que nas planilhas fiscais foram indicadas as quantidades de combustível correspondentes às declaradas pela empresa no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) de cada mercadoria, em que constam as vendas diárias e as respectivas compras, sendo que, com relação a estas, foram excluídas as aquisições não devidamente comprovadas através de documentação fiscal idônea, como demonstram os instrumentos às fls. 50 a 113.

Segundo o fiscal, a empresa teve a sua inscrição estadual cancelada durante o período de 13/2/04 a 1/3/05, devido à falta de apresentação de documentos e informações ao fisco; a última Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF) é datada de 18/1/02, com validade até 17/1/04; a empresa operou à revelia da fiscalização, sem emitir Notas Fiscais.

Observa que os procedimentos para a realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias são disciplinados pela Portaria nº 445, de 10/8/98. Transcreve o art. 6º e o art. 7º, II.

Diz que os documentos originais da empresa foram devolvidos no ato da entrega do Auto de Infração, tendo este sido devidamente assinado pelo representante da autuada, conforme termo constante no mesmo, à fl. 2, onde é dito "... e que foram devolvidos todos os livros e documentos arrecadados durante a ação fiscal".

Transcreve o art. 123, "caput" e §§ 5º, I, e 6º [do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal]. Conclui dizendo que fica "ratificado" o procedimento fiscal.

VOTO

Nos quatro itens objeto deste Auto de Infração, consta que houve falta de pagamento de ICMS a título de responsabilidade solidária e que foi também lançado o tributo devido por antecipação sobre o valor acrescido, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (gasolina, álcool carburante e óleo diesel).

A alegação da defesa de que os livros e documentos da empresa foram roubados é absurda. O contribuinte tem o dever de zelar pela guarda e boa conservação de sua escrita e da documentação pertinente.

A alegação de que na substituição tributária há uma ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária é um argumento impróprio na discussão em sede administrativa, haja vista que este órgão julgador é incompetente para apreciar a legalidade ou constitucionalidade do direito posto.

A defesa acusa a fiscalização de ter lançado nas planilhas quantidade de combustível não correspondente aos documentos fiscais de saída verdadeiramente emitidos. Quanto a esse aspecto, tenho a dizer que a acusação feita no Auto de Infração é a versão do fisco, com base nos

elementos postos à sua disposição pelo sujeito passivo. Cabe ao contribuinte, valendo-se dos princípios do contraditório e da ampla defesa, oferecer a sua versão, demonstrando e provando que os cálculos apresentados pelo fisco estão errados. Alegar, simplesmente, não basta. E, neste caso, a defesa apenas faz alegações vazias, sem provas.

A defesa alega ser indevido o arbitramento efetuado pelo fisco neste caso. Frisa que a invocação dos arts. 937 e 938 do RICMS só é oportuna diante da impossibilidade de se mensurar o montante real das operações realizadas.

Neste ponto, tem uma parcela de razão a defesa, pois o fiscal autuante, no “enquadramento” indicado no Auto de Infração, faz, indevidamente, referência ao art. 938 do RICMS. Mas não consta que tivesse havido arbitramento. Quando o levantamento fiscal é feito com base no movimento real da empresa, ou seja, quando a fiscalização toma por base os dados efetivos das operações de entradas e saídas, os estoques inicial e final, os serviços tomados, as despesas e encargos do contribuinte, o lucro auferido e outros elementos, dados ou informações concernentes à atividade da empresa, o fundamento da ação fiscal recai sobre o art. 936 do RICMS. Isto quer dizer que o art. 936 é o contrário do arbitramento. É por isso que o art. 936 integra uma seção distinta da que integram os arts. 937 e 938. O arbitramento não deixa de ser também um levantamento fiscal, mas constitui uma modalidade especial de levantamento. O art. 936 cuida do levantamento da base de cálculo real; os arts. 937 e 938 cuidam do levantamento da base de cálculo arbitrada, nos termos da lei.

Se, no caso em exame, o fiscal tivesse desprezado os valores reais das operações praticadas pela empresa, apurando a base de cálculo do imposto por critérios que não os previstos no art. 936, aí, sim, haveria arbitramento. Porém a defesa não provou que o débito foi apurado com base no art. 938 do RICMS. Houve apenas um equívoco do fiscal, ao mencionar inadvertidamente esse dispositivo.

Em face disso, considero superada a questão do “arbitramento”.

O autuado requer que se lhe conceda prazo não inferior a 30 dias, nos termos do art. 123, § 5º, I, e § 6º, do RPAF, para entrega dos LMCs e dos livros Registro de Entrada e Registro de Saídas, bem como das Notas Fiscais de entradas de mercadorias, alegando a impossibilidade de juntar esses elementos de imediato, gerada pela demora dos fiscais na devolução dos documentos originais da empresa, destacando a relevância da escrita reestruturada e corrigida para demonstração do que foi alegado. Fundamenta o pleito nos princípios da economia processual, da verdade material, do informalismo e da ampla defesa.

Não foi provada a alegada demora dos fiscais na devolução dos documentos da empresa. Por outro lado, não vejo como admitir como meio de prova a “escrita reestruturada e corrigida” a que alude a defesa. A reconstituição da escrita é possível, mas para isso é preciso que seja observado o disposto no § 6º do art. 319 do RICMS. Quanto ao apelo aos princípios da economia processual, da verdade material, do informalismo e da ampla defesa, cumpre dizer que tais princípios não autorizam abuso de direito e subversão do procedimento.

A defesa reclama que, no caso em tela, o lançamento fiscal é injusto porque se pretende exigir imposto de produtos que já foram integralmente tributados por substituição. Considera absurda a acusação de que a empresa tivesse adquirido mercadorias sem a devida tributação. Afirma, com veemência, que a empresa nunca comprou combustível de distribuidoras irregulares, e que jamais adquiriu mercadorias que já não tivessem sido totalmente tributadas pelo ICMS. Aponta as quantidades que assegura constituírem o movimento real das entradas, saídas e estoques iniciais e finais de combustíveis no exercício de 2004, de acordo com o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Aduz que, muito brevemente, tão-logo as segundas vias sejam disponibilizado pelas companhias, será possível oferecer os LMCs e as Notas Fiscais de entrada para comprovar essas afirmações.

De acordo com o que consta no campo “Descrição dos Fatos”, no Auto de Infração, a ação fiscal baseou-se no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Trata-se de um livro fiscal, previsto no art. 314, V, do RICMS/89. Sua escrituração é de inteira responsabilidade do sujeito passivo.

Quanto à alegação de que não seria mais devido o imposto, já que as mercadorias objeto do levantamento fiscal são tributadas pelo regime de substituição tributária, observo que a prova de que o imposto já teria sido antecipado e, portanto, de que estaria encerrada a fase de tributação, depende da regularidade da documentação de origem das mercadorias. Se a empresa não dispõe dos documentos relativos à aquisição das mercadorias, não pode alegar que o imposto foi pago anteriormente. Aliás, alegar pode, mas apenas isso. E alegar não é provar.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232943.1001/05-5, lavrado contra **AOS ADMINISTRAÇÃO DE OBRAS E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 141.328,96**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 21.020,03 e de 70% sobre R\$ 120.308,93, previstas no art. 42, II, “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 5 de julho de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA