

PROCESSO - A. I. Nº 298965.0215/05-2
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e IRECÊ DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E PEÇAS LTDA.
RECORRIDOS - IRECÊ DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E PEÇAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0161-03/06
ORIGEM - INFAZ IRECÊ
INTERNET - 26/07/2007

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0241-11/07

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. O autuado demonstra existência de equívoco no levantamento. Refeitos os cálculos. Infrações parcialmente caracterizadas. Mantida a decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra a Decisão proferida pela 3ª JJF (Acórdão JJF nº 0161-03/06), que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração acima indicado, lavrado em desfavor do autuado/recorrente, tendo em vista a apuração das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1: Omissão de saída de mercadorias isentas ou não tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Multa R\$129,71. Exercícios de 2000, 2001 e 2002;

INFRAÇÃO 2: Falta de recolhimento do imposto, na qualidade de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro sem documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado. R\$47.262,63. Exercícios de 2000 e 2003; e

INFRAÇÃO 3: Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela calculada a título de crédito fiscal, por ter

adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado. R\$10.986,82. Exercícios de 2000 e 2003.

A JJF rejeitou a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte, ao fundamento de que o roteiro de estoques foi feito com base nos documentos fiscais do estabelecimento autuado e as infrações estão fundamentadas em demonstrativos elaborados com dados de sua própria escrituração, com a indicação dos dispositivos infringidos. Ademais, aduziu que o contribuinte exerceu amplamente o seu direito de defesa, apresentando impugnação ao lançamento fiscal, razão pela qual entende inexistente o vício apontado.

A infração 1 foi julgada totalmente procedente, tendo em vista que o contribuinte não a impugnou na defesa apresentada.

Com relação às infrações 2 e 3, que foram apreciadas conjuntamente pela Decisão recorrida por estarem fulcradas num mesmo fato gerador, a primeira instância administrativa acatou as quantidades constantes das Notas Fiscais n^{os} 14081, 14415, 16860, 17737, 18290 e 6798, que já haviam sido consideradas pelo autuante em sua informação fiscal de fls. 275. Assim, considerou comprovada a aquisição de 45.000 litros de gasolina e 5.000 litros de álcool no exercício de 2000, razão pela qual foram promovidos os ajustes no lançamento de ofício, reduzindo-o para os seguintes valores: Infração 2: R\$29.775,46 e Infração 3: R\$7.352,43.

Prosseguindo na análise das alegações do contribuinte, a JJF aduziu que:

“No que se refere ao argumento de que no levantamento fiscal, o autuante não considerou como saídas pelos encerrantes das bombas, as quantidades de combustíveis revendidos para outros postos de gasolina, observo que na sua maioria, as notas fiscais emitidas contemplam quantidades superiores a cinco mil litros, a exemplo das Notas Fiscais de n^{os} 612, (fl. 220) com 5.000 de litros de diesel e 1.000 de gasolina aditivada; n^o 814, (fl. 221) 2.000 litros de gasolina e 5000 de diesel; n^o 749 (fl. 248) com 5.000 litros de gasolina aditivada e 5000 de diesel. Quantidades similares constam nas notas fiscais juntadas pelo autuado com a defesa às fls. 220 a 271.

Embora o autuado tenha afirmado que é comum as vendas de combustíveis de um pequeno posto para outro, na região onde está instalado, entendo que pelo senso comum, não é razoável que o estabelecimento autuado adquira caminhões de combustíveis, faça o descarrego no tanque subterrâneo e volte a recarregá-los através das bombas com quantidades que oscilam entre 5000 a 10000 litros. Concluo, que está correto o procedimento do autuante, ao somar as quantidades consignadas de mercadorias nas notas fiscais de saídas, com as quantidades registradas nos encerrantes das bombas, para apurar as saídas totais do estabelecimento autuado, conforme demonstrativo juntado à fl. 12, relativo ao exercício de 2001, haja vista que estas saídas ocorreram sem que tenham sido registradas pelos encerrantes.”

Por derradeiro, esclareceu que o débito está sendo cobrado pela entrada de mercadorias não registradas, não havendo provas de que o imposto normal e antecipado das mercadorias objeto da autuação tenham sido recolhidos por parte do vendedor, o que caracteriza a responsabilidade do autuado pelo valor do imposto na condição de responsável solidário. Ademais, tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas sem documentação fiscal, e não tendo o autuado comprovado que o imposto foi pago antecipadamente, concluiu que não se pode falar em cobrança em duplicidade do mesmo imposto.

Em atenção ao art. 169, I, “a”, do RPAF/99, a JJF recorreu de ofício desta Decisão.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 303/306, através do qual pretende a reforma da Decisão primária, ao argumento de que restaram efetivamente

comprovadas as saídas das mercadorias que geraram a diferença no levantamento quantitativo de estoques que embasa a presente autuação. Alega que os pequenos postos de gasolina da região não possuem transporte próprio, dependendo de carros tanques de aluguel, que nem sempre estão disponíveis. Assim, recorrem a postos maiores, de onde retiram direto do bico da bomba quantidades parceladamente em reboque com tambores de 200 litros e/ou pequenos tanques reboques transportados por tratores agrícolas.

Esclareceu que não são transportados 5.000 ou 10.000 litro de combustíveis de uma só vez, mas sim pequenas quantidades, gerando, entretanto, a emissão de uma única nota fiscal, no ato do pagamento. Afirma que as notas fiscais série única são emitidas apenas para controle de estoques dos adquirentes, quando exigidas. No mais das vezes, são emitidas apenas notas fiscais ao consumidor, consoante comprovam os documentos colacionados ao Recurso Voluntário.

Distingue a presunção da ficção, asseverando que o fato gerador do imposto jamais existiu, razão pela qual pugna pelo Provimento do Recurso Voluntário, para julgar improcedente o Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 375/376, opinou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, tendo em vista que *“não há provas suficientes para se afirmar que o combustível foi retirado diretamente dos tanques e não comercializado pelo bico da bomba. Não há qualquer acusação de inidoneidade das notas fiscais e os argumentos do recorrente são coerentes e razoáveis, além de estarem amparados em documentação que não foi posta em dúvida”*.

O processo foi encaminhado à ASTEC/PROFIS, que, no Parecer de fls. 381/382, chegou à seguinte conclusão: *“o recorrente não trouxe à baila novos documentos que venham a alterar o acórdão JJF 0161-03/06”*.

O douto procurador José Augusto Martins Júnior, no Parecer de fls. 383/384, manifestou sua discordância com relação ao opinativo da lavra da eminente procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, ao argumento de que *“é absolutamente inverossímil, quiçá surreal, que um posto adquira combustível por intermédio de caminhões tanques, numa quantidade considerável – 5000 a 10000 Lts -, descarregando-o no tanque de armazenamento e, logo após, vertidos novamente ao veículo, por intermédio dos bicos de combustível”*.

Prosseguindo em sua divergência, asseverou que *“se afigura absolutamente impossível do ponto de vista material que um bico devolva a caminhão tanque de combustível a quantidade de 5000 a 140000 Lts, a um, pela dimensão da mangueira que em hipótese alguma atingiria a parte superior do caminhão tanque (doc. anexo) e, a dois, por questão de funcionamento normal do Posto que seria inequivocamente obstado pela utilização perene dos bicos para reabastecimento do caminhão tanque”*.

VOTO VENCIDO (Quanto às Infrações 2 e 3,- Objetos dos Recursos de Ofício e Voluntário).

Como curial, o lançamento tributário decorre de atividade da Administração Pública plenamente vinculada. Por meio dele, nas lições do eminente jurista Paulo de Barros Carvalho, insere-se no ordenamento jurídico brasileiro uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário (subsumido à regra-matriz de incidência) e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação (base de cálculo e alíquota), bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito será exigido (*in* Curso de Direito Tributário, 18ª Edição, Editora Saraiva, pág. 404).

Assim, o ato de lançar talvez seja a expressão mais evidente que se tem do poder de Império exercido pela Administração Pública, contra seus administrados. E, nestes termos, não há espaço para discricionariedades, ilações, inferências. À exceção das presunções legais, o fato gerador há

de estar devidamente comprovado nos autos do lançamento, para que se possa entendê-lo como veículo condutor legítimo de norma que impõe certeza e liquidez ao crédito tributário.

Na hipótese dos autos, com a devida licença dos entendimentos divergentes, estou convicto de que tais conceitos basilares foram flagrantemente violados pela Decisão recorrida. Consoante se infere de sua simples leitura, constata-se que os julgadores primários, em razão de meros juízos de probabilidade e verossimilhança, desprezaram a alegação do contribuinte de que as vendas de combustíveis indicadas nas notas fiscais apresentadas já estavam registradas nos bicos das bombas.

Merece registro o fato de que a fundamentação adotada pela JJF, para afastar a alegação do contribuinte, no sentido de que não é crível que seja efetuada uma venda de 5.000 litros de combustível passando pelo bico da bomba, não está embasada em qualquer documento constante do PAF, muito menos foi submetida a perícia técnica capaz de testificar tal impossibilidade.

Nas circunstâncias, a suposta irregularidade no quantitativo de estoques do contribuinte está calcada em dados subjetivos dos julgadores primários e do preposto fiscal, despida de qualquer embasamento legal e objetivo que sustente a imprestabilidade, em sua forma ou em seu conteúdo, dos dados informados pelo autuado, como, aliás, concluiu a Ilustre representante da PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 375/376, quando aduziu que “*não há provas suficientes para se afirmar que o combustível foi retirado diretamente dos tanques e não comercializado pelo bico da bomba*”.

Desta forma, é inegável que a Decisão impugnada violou a verdade material erigida a princípio norteador do procedimento administrativo fiscal pelo art. 2º, do RPAF, *in verbis*:

*“Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e Decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da **verdade material**, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito”.*

Violou-se, também, o direito do contribuinte ao contraditório, que, em seu aspecto substancial, consiste não apenas na oportunidade de falar nos autos, mas, também, na possibilidade de influir no julgamento do processo, como leciona Fredie Didier Júnior:

“Há o elemento substancial dessa garantia. Há um aspecto, que eu reputo essencial, denominado, de acordo com a doutrina alemã, de ‘poder de influência’. Não adianta permitir que a parte, simplesmente, participe do processo; que ela seja ouvida. Apenas isso não é suficiente para que se efetive o princípio do contraditório. É necessário que se permita que ela seja ouvida, é claro, mas em condições de poder influenciar a Decisão do magistrado.

(...)

É fundamental perceber isso: o contraditório não se implementa, pura e simplesmente, com a ouvida, com a participação; exige-se a participação com a possibilidade, conferida à parte, de influenciar no conteúdo da Decisão”. (in Curso de Direito Processual Civil, Editora JusPodivm, 6ª ed., pág. 59).

Ora, se o autuante e os próprios julgadores consideraram, em presunção absoluta, que as vendas que o autuado alegou ter realizado para pequenos postos da região foram efetuadas sem passar pelo bico da bomba, resta evidente que ao contribuinte não foi conferida qualquer oportunidade de comprovar suas assertivas e, assim, influenciar no julgamento do feito. Logo, inegável a afronta ao contraditório e, por conseguinte, ao direito de defesa do contribuinte, razão pela qual a Decisão recorrida é nula de pleno direito, *ex vi* do art. 18, II, do RPAF, que giza:

“Art. 18. São nulos:

(...)

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;”.

Para o adequado deslinde do feito, necessário seria realizar uma diligência fiscal, na qual fosse de fato verificado se as alegações do contribuinte são verdadeiras, valendo-se, para tanto, a Administração Pública, de todos os instrumentos legais que lhe foram conferidos, inclusive, e se necessário, mediante a fiscalização dos postos adquirentes dos combustíveis vendidos pelo contribuinte, o que deverá ser feito em primeira instância de julgamento, seja porque a Decisão proferida é nula de pleno direito, seja porque, via de regra, há de ser evitada a supressão de instância. Somente após a confirmação de que as vendas não foram efetuadas pelo bico das bombas ou que seria impossível fazê-lo da forma como alega o contribuinte, em razão da grande quantidade de combustível vendido, é que se poderá traduzir em certeza o lançamento de ofício levado a efeito. Caso contrário, sendo impossível tornar certa e segura a acusação fiscal, restando impossibilitado o lançamento de ofício.

Ante o exposto, julgo PREJUDICADOS ambos os Recursos de Ofício e Voluntário, declarando, de ofício, a NULIDADE da Decisão recorrida, para que o feito retorne à Primeira Instância Administrativa, onde deverão ser realizadas as diligências necessárias, para os fins consignados no presente voto.

VOTO VENCEDOR (Quanto às Infrações 2 e 3, Objetos dos Recursos de Ofício e Voluntário).

Peço *venia* para discordar do entendimento do Relator, quanto à sua Decisão de julgar prejudicados os Recursos Voluntário e de Ofício, para de ofício declarar a nulidade da Decisão recorrida.

Os referidos recursos têm como objeto as infrações 2 e 3, as quais exigem o ICMS nos montantes de R\$47.262,63 e R\$10.986,82, respectivamente, em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário e por antecipação tributária, por ter adquirido mercadorias de terceiros, sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal, conforme apurado mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios de 2000 e 2003.

A Decisão recorrida considerou comprovada a aquisição de 45.000 litros de gasolina e 5.000 litros de álcool no exercício de 2000, razão pela qual foram promovidos os ajustes no lançamento de ofício, reduzindo-o para os seguintes valores: Infração 2: R\$29.775,46 e Infração 3: R\$7.352,43.

Contudo, não acatou a alegação do contribuinte de que nas vendas de combustíveis indicadas nas notas fiscais apresentadas já estavam registradas nos bicos das bombas, acarretando a contagem, no levantamento fiscal, dessas quantidades de combustíveis revendidos em duplicidade.

Defende o ilustre relator que a Decisão recorrida “*violou a verdade material*”, ao não realizar uma diligência fiscal para verificar se as alegações do contribuinte são verdadeiras, e por isso deve ser anulada, visto que:

“...os julgadores primários, em razão de meros juízos de probabilidade e verossimilhança, desprezaram a alegação do contribuinte de que as vendas de combustíveis indicadas nas notas fiscais apresentadas já estavam registradas nos bicos das bombas.”

“Nas circunstâncias, a suposta irregularidade no quantitativo de estoques do contribuinte está calcada em dados subjetivos dos julgadores primários e do preposto fiscal, despida de qualquer embasamento legal e objetivo que sustente a imprestabilidade, em sua forma ou em seu conteúdo, dos dados informados pelo autuado...”

“...se o autuante e os próprios julgadores consideraram, em presunção absoluta, que as vendas que o autuado alegou ter realizado para pequenos postos da região foram efetuadas sem passar pelo bico da bomba, resta evidente que ao contribuinte não foi conferida qualquer oportunidade de comprovar suas assertivas e, assim, influenciar no julgamento do feito. Logo, inegável a afronta ao contraditório e, por conseguinte, ao direito de defesa do contribuinte, razão pela qual a Decisão recorrida é nula de pleno direito, ex vi do art. 18, II, do RPAF...”

Eis os alicerces que sustentam a construção do voto proferido pelo digníssimo Relator, os quais não devem prosperar diante de uma única verdade: a de que os documentos fiscais, utilizados para o levantamento fiscal, foram produzidos pelo próprio contribuinte, sendo que não constam qualquer observação ou vinculação de que as operações consignadas nas notas fiscais já estavam registradas nos encerrantes das bombas, como alegado pelo sujeito passivo.

Assim, a prova documental existente depõe contra a quem produziu, pois os números apurados no levantamento quantitativo não foram criados, mas, sim, extraídos dos documentos fiscais. Logo, inexistem “*meros juízos de probabilidade e verossimilhança*” dos julgadores primários, como se fundamenta o voto, ora contestado, nem muito menos “*a suposta irregularidade no quantitativo de estoques do contribuinte está calcada em dados subjetivos dos julgadores primários e do preposto fiscal...*”

Se alguém tem que fazer a prova de sua alegação, é o contribuinte, pois o único fato não documentado é o seu argumento de que nas vendas de combustíveis indicadas nas notas fiscais já estavam registradas nos bicos das bombas, o que não restou comprovado. Aliás, tal comprovação deveria ser feita quando da impugnação ao lançamento, consoante determina o art. 123 do RPAF. Já o art. 141 do citado RPAF, prevê que: se qualquer das partes aceitar fato contra ele invocado, mas alegar ocorrência que lhe obste os efeitos deverá provar a sua alegação.

Por fim, devo salientar que no levantamento quantitativo devem-se levar em conta as quantidades constantes nos documentos fiscais de entradas de saídas e nos seus estoques, sob pena de se cometer injustiça.

Portanto, diante de tais considerações, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade da presidente, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298965.0215/05-2, lavrado contra **IRECÊ DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E PEÇAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$37.127,49**, acrescido das multas de 70% sobre R\$29.775,46 e 60% sobre R\$7.352,03, previstas no art. 42, III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$129,71**, previstas no art. 42, XXII, alteradas pelas Leis nº 7753/00 e 8534/02 com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Fernando Antonio Brito de Araújo, Sandra Urânia Silva Andrade e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO: Conselheiros: Fábio de Andrade Moura; Oswaldo Ignácio Amador e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de julho de 2007.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DAPGE/PROFIS