

A. I. Nº - 298951.0801/05-6
AUTUADO - POMAL POSTO MALACARNE LTDA.
AUTUANTES - ANANIAS JOSÉ CARDOSO FILHO e EDIJALMA FERREIRA DOS SANTOS
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 31.08.2007

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0246-02/07

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COMBUSTÍVEIS). Refeitos os cálculos, para correção de erros, reduzindo-se o débito. 2. LIVROS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MULTA. Fato não negado pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 11/8/05, apura os seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2002, 2003 e 2004), lançando-se o imposto no valor de R\$ 89.631,53, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiro sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2002, 2003 e 2004), lançando-se o imposto no valor de R\$ 55.684,52, com 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, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício aberto (parte de 2005), lançando-se o imposto no valor de R\$ 144.041,29, mais multa de 70%;
4. falta de recolhimento de 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, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício aberto (parte de 2005), lançando-se o imposto no valor de R\$ 40.458,19, mais multa de 60%;
5. falta de escrituração de livros fiscais, sendo aplicada multa de R\$ 460,00.

O contribuinte apresentou defesa reclamando que os fiscais deixaram de observar que o exercício de 2002 e parte do exercício de 2003 já foram objeto de autuação fiscal, pelo mesmo fundamento do presente Auto, como se constata pela cópia anexa do Auto de Infração nº 271351.0010/03-0.

Alega também que os fiscais computaram como saídas de combustíveis, além dos valores registrados nos encerrantes, também os valores constantes nas Notas Fiscais de saídas, e tal equívoco gerou contagem de saída em duplicidade, uma vez que as Notas Fiscais emitidas se referem às quantidades fornecidas através das bombas diariamente para pessoas jurídicas, de modo que esse aumento na quantidade de saída, em confronto com as Notas Fiscais de entrada, gera uma diferença significativa de entrada de combustíveis sem Nota Fiscal.

Reclama, ainda, que, apesar de os próprios fiscais terem constatado que houve transcrição errada dos valores dos encerrantes do bico 3, de diesel comum, ainda assim, consideraram como sendo praticada a infração de omissão de entrada de 645.099,43 litros no período compreendido entre 1/1/05 a 18/4/05, ou seja, um simples erro no mérito teria dado azo ao lançamento do crédito tributário em proporções tais que fogem à própria realidade dos fatos.

Alega o autuado que os fiscais, ao efetuarem o levantamento quantitativo de mercadorias (combustíveis), extraíram valores quantitativos de combustíveis de estoque inicial, estoque final, entradas e saídas do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e do Registro de Inventário, bem como da declaração de estoque informada pela empresa, e tal procedimento, além de legal, é normalmente realizado por auditores fiscais do Estado, quando de suas ações fiscais, junto aos estabelecimentos de revenda de combustíveis, como se observa em alguns demonstrativos efetuados em outras ações fiscais, conforme documentos anexos. Aduz que os fiscais, ao fim de seus trabalhos, constataram que todas as entradas de combustíveis foram acompanhadas de documentos fiscais, frustrando, de certa forma, todo um criterioso e desgastante trabalho realizado pelos mesmos, haja vista que, após confrontarem os dados dos encerrantes, deduzidas as aferições, para encontrarem as saídas reais, com as quantidades constantes nas Notas Fiscais de entradas, considerando o estoque inicial e o estoque final, constataram que, ao invés de entradas de combustíveis sem Nota Fiscal, ocorreu exatamente o contrário, ou seja, a empresa não adquiriu um litro sequer de combustíveis que não fosse através de Notas Fiscais. Diz que, como prova disso, a empresa elaborou demonstrativo, anexo, com os dados extraídos do demonstrativo elaborado pelos autuantes. Observa que as únicas diferenças se referem às inclusões das aferições que os autuantes não consideraram em seus demonstrativos e às exclusões referentes a perdas e sobras que os autuantes incluíram em seus demonstrativos de estoque. O autuado pondera que, se os fiscais adotassem os procedimentos normais de auditoria de estoque, como fazem os demais auditores fiscais do Estado, ou seja, fazendo incluir em seus demonstrativos de estoque as aferições realizadas diariamente e excluindo as imaginárias perdas e sobras, não teriam motivo para proceder à lavratura do Auto de Infração em tela. Protesta que prepostos fazendários, ao inovarem os procedimentos fiscais, causam insegurança aos proprietários de postos de combustíveis, afrontando o princípio da segurança das relações jurídicas, ferindo, também, o princípio da isonomia, ao tratarem desigualmente os iguais, na medida em que somente o autuado sofreu o roteiro de fiscalização utilizando método baseado em perdas e sobras, nunca antes utilizado, em relação a outros proprietários de postos de combustíveis. Argumenta que isso contraria o princípio da legalidade da tributação, uma vez que o preceito regulamentar previsto pela Agência Nacional de Petróleo (ANP) que determina as aferições diárias não foi observado pelos autuantes. Aduz que tal proceder extrapola o princípio da liberdade investigatória do administrador público, o qual estabelece limites à sua discricionariedade, promovendo um verdadeiro confisco ao patrimônio do contribuinte, com o conseqüente enriquecimento ilícito do Estado da Bahia, em razão da tributação indevida.

A defesa suscita preliminares de nulidade do procedimento com fulcro nos seguintes fundamentos:

- a) falta de segurança jurídica: os fiscais, ao inovarem as praxes de auditoria, se desviaram do roteiro comum de auditoria empregado pelo fisco estadual na apuração do tributo através do levantamento quantitativo de estoque, fazendo inserir na base de cálculo do imposto as perdas e sobras decorrentes da aquisição de combustíveis, haja vista que as perdas e sobras não são passíveis de qualquer tributação, pois o fato gerador do ICMS se perfaz é no momento da saída de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, nos termos do art. 4º do RICMS, de modo que os fiscais criaram uma nova hipótese de incidência do ICMS, passando o imposto a incidir sobre perdas e sobras de combustíveis, em desacordo com o princípio da segurança jurídica. Cita doutrina, e transcreve ementas de julgados do CONSEF. Embasa o pedido de nulidade no art. 18, IV, do RPAF;
- b) ofensa ao princípio da isonomia na auditoria empregada: dezenas e dezenas de contribuintes baianos computam as perdas ou sobras em seus livros de movimentação de combustíveis, de modo que nos valores de estoque de fechamento são consideradas tais perdas e sobras, não podendo a empresa que figura nestes autos, por assim também proceder, ser a única a sofrer apenação por esse motivo, porque, em sendo assim, fere-se o princípio da igualdade de tratamento entre os contribuintes que se encontram em situação semelhante. O princípio da igualdade não versa apenas acerca de direitos materiais, mas também acerca de regras procedimentais a serem observadas pelo Estado em suas diversas funções – jurisdicional, legislativa e administrativa. Toda auditoria fiscal deve ser motivada de acordo com as circunstâncias para a sua adoção, devendo ser dado tratamento isonômico a todos os contribuintes cujas circunstâncias se assemelhem, pois o tratamento discricionário constitui uma arbitrariedade. No caso em exame, foi efetuado um levantamento quantitativo de estoque, auditoria amplamente utilizada em postos de gasolina, porém os fiscais se utilizam de elementos (perdas e sobras) que devem ser ignorados neste tipo de auditoria, e com isso ignoraram o que prevê o art. 140, II, da Constituição, que proíbe tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Cita doutrina, e transcreve acórdãos de decisões do CONSEF;
- c) ofensa ao princípio da legalidade: os fiscais não observaram que existe norma da Agência Nacional de Petróleo (ANP) que determina a realização de aferições diárias dos “bicos” de abastecimento de combustíveis, pressupondo uma presunção favorável ao contribuinte em razão da retirada de 20 litros diários para exame. A situação do estoque de combustíveis foi desvirtuada porque os prepostos fiscais inseriram no levantamento as perdas e sobras de combustíveis, sem haver previsão legal nesse sentido. Todo ato administrativo deve ter suas raízes numa norma legal, nos termos dos arts. 5º, II, e 37, “caput”, da Constituição. Como decorrência do princípio geral da legalidade, o princípio da estrita legalidade tributária prevê que ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei da pessoa política competente, em face da regra do art. 150, I, da Constituição. Cita Celso Ribeiro Bastos e Maria Sylvia Zanella Di Pietro. Comenta a distinção entre “discricionariedade” e “arbitrariedade”, com base em lição de Celso Antônio Bandeira de Mello. Transcreve ementas de acórdãos do CONSEF;
- d) ofensa ao princípio da liberdade investigatória: a liberdade investigatória dos agentes fiscais tem seus limites previstos em lei, não representa um atributo arbitrário, pois a ação fiscal não representa um mero deleite dos agentes fazendários, uma vez que seus atos devem ser voltados para verificar a ocorrência ou não de fatos passíveis de tributos, de modo que não

podem os agentes fiscais se valer de meio estranho que desvirtue a busca da realidade dos fatos, imputando indevidamente o recolhimento do tributo por meios sem qualquer respaldo legal e sem compatibilidade lógica para apurar o tributo devido, como no caso em tela, inserindo na base de cálculo do ICMS as perdas e sobras de combustíveis, elementos que não têm qualquer relação com o fato gerador desse imposto. A cobrança de ICMS com base em omissão de entradas levantada com a inclusão de perdas e sobras de mercadorias implica a criação de um novo tipo de auditoria fiscal não previsto nos roteiros de fiscalização. A Constituição e as leis infraconstitucionais atribuem encargos, deveres ou funções para os órgãos da administração pública, que devem se desincumbir deles com a maior presteza possível. O administrador fiscal, como todos os administradores públicos, tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador, pois sua função própria é a de aplicador das leis, é a de fazer as pessoas cumprirem as leis. Os particulares são inteiramente livres para agir desde que não exista uma lei determinando um comportamento diferente, porém o administrador público não pode agir ao seu livre-arbítrio, somente podendo se comportar conforme o ordenamento predeterminado pelo legislador. Além disso, a autoridade fiscal não tem qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal. Na apuração do tributo devido, a ação da autoridade fiscal tem de levar em conta os fatos reais, não podendo inovar através da criação de roteiro de auditoria não previsto nos manuais de fiscalização do Estado. A autoridade fiscal deve investigar sem qualquer interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do fisco uma atuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos, em obediência ao princípio da reserva legal;

- e) existência de confisco tributário: a empresa comercializa apenas mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, e por isso não há por que se falar em falta de recolhimento do imposto. Embora as Notas Fiscais de entrada tenham sido escrituradas corretamente nos livros próprios, está sendo feita nova cobrança relativa ao mesmo fato gerador, mediante ação fiscal sem qualquer previsão legal no roteiro de auditoria empregado. A dupla exigência fiscal tem como consequência o enriquecimento sem causa, prática condenável no mundo jurídico. A exigência do tributo, neste caso, se baseia em fatos inexistentes, uma vez que o imposto já foi pago, sendo insubsistente a autuação, conforme já decidiu o CONSEF ao julgar o Processo nº 269283.0020/99-4, através do Acórdão CJF 0894/01. A Constituição veda o emprego do confisco tributário (art. 150, IV), impedindo a cobrança de tributo, contribuição ou penalidade que tenham nítido e ostensivo caráter confiscatório. Cobrar novamente o que já foi pago significa efetuar confisco do patrimônio do contribuinte.

Prossegue a defesa sustentando que o roteiro de fiscalização empregado neste caso foi maculado com vícios diversos, razão pela qual pede que se decreta a nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, alega que está havendo cobrança de imposto em duplicidade, pois os autuantes deixaram de observar que o exercício de 2002 e parte do exercício de 2003 já foram objeto de autuação fiscal, pelo mesmo fundamento que ora se impõe ao autuado, como se constata no Auto de Infração nº 271351.0010/03-0, cópia anexa.

Alega erro na determinação da base de cálculo, porque os fiscais computaram como saídas de combustíveis, além dos valores registrados nos encerrantes, também os valores constantes nas Notas Fiscais de saída, acarretando tal equívoco a contagem de saídas em duplicidade, uma vez que as Notas Fiscais emitidas se referem às quantidades fornecidas através das bombas diariamente para pessoas jurídicas. Alega que os fiscais, apesar de constatarem que houve transcrição errada dos valores dos encerrantes do “bico” 3, de diesel comum, ainda assim,

consideraram como sendo praticada a infração de omissão de entrada de 645.099,43 litros no período compreendido entre 1/1/05 e 18/4/05, de modo que um simples erro deu azo ao lançamento do crédito tributário em proporções tais que fogem à própria realidade dos fatos.

Considera não haver motivo para a autuação, haja vista a demonstração feita em face da movimentação de gasolina, dizendo que essa demonstração serve de parâmetro para os demais combustíveis. Nega que tivesse havido entrada de combustíveis no estabelecimento sem as respectivas Notas Fiscais. Volta a reclamar da inclusão, no levantamento quantitativo, de perdas e sobras de combustíveis. Diz que as perdas e sobras são aferidas no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), cujo modelo é estabelecido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), justamente para detectar vazamentos que ponham em risco a segurança e causem danos ao meio ambiente. Observa que as folhas do referido livro contêm espaços apropriados para se aferirem as perdas e sobras ocorridas diariamente, de modo a se encontrar o estoque de fechamento, que deve ser medido fisicamente, no final de todo dia. Argumenta que a diferença algébrica entre o estoque escritural (o volume esperado de acordo com as entradas pelas notas fiscais) e o estoque de fechamento representa as perdas ou sobras reais que ocorreram durante todo o processo, quais sejam, perdas por evaporação nos tanques subterrâneos, nos tanques dos caminhões e por derramamento nas operações diárias com as aferições, etc. Insiste em que não devem ser computadas as perdas ou sobras, desde que se levem em conta os valores de estoque de fechamento, como não só procede o autuado, mas também dezenas e dezenas de contribuintes baianos, conforme se vê nos LMCs acostados a título de exemplo. Observa que nos livros de movimentação de combustíveis as perdas e sobras já estão consideradas em razão dos ajustes realizados diariamente, deduzido o estoque escritural, de forma que o estoque inicial do dia seguinte já está aferido pelo reconhecimento dessas perdas e sobras, de modo que nas saídas reais já estão incluídas as perdas e sobras, pois, em caso contrário, o contribuinte não teria ajustado o estoque que serve de saldo inicial do dia seguinte.

Conclui assinalando não haver motivação jurídica para a lavratura do presente Auto de Infração. Cita doutrina. Pede que se decrete a nulidade do Auto de Infração, ou que, no mérito, seja este julgado improcedente.

Um dos fiscais autuantes prestou informação dizendo que a defesa apensou ao processo anexos diversos, sem qualquer prova documental que retifique a ação fiscal.

No que concerne à alegação da defesa de que não teria sido observado que o exercício de 2002 e parte do exercício de 2003 já foram objeto de Auto de Infração anterior, pelo mesmo fundamento que ora se impõe ao autuado, o fiscal informa que a mencionada autuação anterior se refere a omissão de entradas, apenas, de álcool etílico hidratado carburante, sendo que o crédito foi devidamente apropriado na ação fiscal de que decorreu a presente autuação, conforme se observa à fl. 15, no quadro resumo geral (exercícios 2002 e 2003).

Prossegue o fiscal dizendo que são desprovidas de fundamento as afirmações da defesa quanto à duplicidade de registro, pois as saídas consideradas de óleo diesel comum (fls. 23 e 26), de gasolina comum (fls. 37, 40 e 44), de gasolina aditivada (fls. 51 e 54) e de álcool combustível (fl. 62) representam registros de quantitativos de combustíveis comercializados à margem de saídas pelos bicos de bombas, sendo, na verdade, vendas por fora da bomba, ou seja, sem passagem pelos bicos, à razão dos expressivos volumes registrados.

Quanto à reclamação da defesa de que haveria erro de transcrição dos valores dos encerrantes do bico 3, de óleo diesel, atinentes ao exercício de 2005, o fiscal contrapõe que a defesa arrazoa contra a situação fática apurada sem qualquer contraprova, observando que os dados registrados

são aqueles constantes na declaração de estoques (fl. 11), no demonstrativo (fl. 16) e no Livro de Movimentação de Combustíveis (fl. 100), constando no encerrante de abertura a quantidade de 981.921,24 [litros] em 1/1/05 (fl. 100), e no encerrante de fechamento a quantidade de 833.997,50 [litros] em 18/04/05 (fl. 11). Conclui observando que, como os encerrantes se “reinicializam” em 999.999, o encerrante de abertura é de 981.921,24 [litros] e o encerrante de fechamento é de 1.833.997,50, estando, portanto, corretos os cálculos efetuados à fl. 16.

Quanto à alegação da defesa de que as únicas diferenças apuradas se referem às inclusões das aferições não consideradas nos demonstrativos fiscais e às exclusões referentes a perdas e sobras incluídas nos demonstrativos de estoque, o fiscal rebate dizendo que, no levantamento fiscal, a partir do Livro de Movimentação de Combustíveis, foram relacionadas todas as perdas, sobras e aferições registradas na movimentação de diesel comum (fls. 18-20), gasolina comum (fls. 32-34), gasolina aditivada (fls. 47-49) e álcool (fls. 58-60). Considera que, não sendo contestadas as perdas e sobras, elas representam, indubitavelmente, combustíveis que entraram nos tanques, e as aferições representam as saídas pelos bicos, tendo todos os dados sido considerados nos demonstrativos fiscais (fls. 16 e 17; 30 e 31; 45 e 46; 56 e 57), observada a orientação da Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992, do RICMS, da Portaria SEFAZ nº 445/98 e do Convênio ICMS 3/99.

Opina pela manutenção dos valores lançados.

O processo foi pautado para julgamento na sessão do dia 29/11/05. Na sessão de julgamento, o advogado que defende a empresa fez uma série de ponderações, levando esta Junta a decidir pela determinação de diligência, a fim de que a Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho: a) em face da alegação da defesa de que os fiscais computaram como saídas de combustíveis os valores constantes nas Notas Fiscais de saídas, gerando contagem de saídas em duplicidade, uma vez que as Notas Fiscais emitidas se referem às quantidades fornecidas através das bombas diariamente para pessoas jurídicas, verificasse se as Notas Fiscais de saídas já se encontram computadas nas saídas do combustível pelos bicos das bombas; b) prestasse informação quanto à alegação da defesa de que, apesar de os próprios fiscais terem constatado que houve transcrição errada dos valores dos encerrantes do bico 3, de diesel comum, ainda assim, consideraram como sendo praticada a infração de omissão de entrada de 645.099,43 litros no período compreendido entre 1/1/05 e 18/4/05; c) independentemente do resultado das verificações de que cuidam os tópicos anteriores, efetuasse a revisão dos lançamentos, de modo a esclarecer se os estoques de abertura e encerramento consignados pelos autuantes são os “estoques escriturais” ou os “estoques de fechamento” a que se refere a defesa; d) refizesse a apuração dos débitos, separando em colunas distintas as perdas, as sobras e as aferições, levando em conta o que consta no LMC.

O auditor designado para cumprir a diligência prestou os seguintes esclarecimentos: a) quanto à alegação do autuado de que as Notas Fiscais de saídas já se encontravam computadas nas saídas dos combustíveis pelos bicos das bombas, não é possível afirmar que os combustíveis saíram ou não pelos bicos; b) relativamente à alegação de que, apesar de os próprios fiscais terem constatado que houve transcrição errada dos valores dos encerrantes do bico 3, de diesel comum, ainda assim, consideraram como sendo praticada a infração de omissão de entrada de 645.099,43 litros no período compreendido entre 1/1/05 e 18/4/05, foram analisadas essas questões, refazendo-se os cálculos; c) também foi feita a revisão dos lançamentos, de modo a esclarecer se os estoques de abertura e encerramento consignados pelos autuantes são os “estoques escriturais” ou os “estoques de fechamento”, constatando-se que os valores dos encerrantes de abertura e fechamento foram coletados no LMC e se referem às saídas de combustíveis efetivamente ocorridas, ao passo que os valores dos estoques inicial e final foram coletados no Registro de Inventário, independentemente do estoque escritural ou de fechamento; d) foi feita a apuração

dos débitos, separando em colunas distintas as perdas, as sobras e as aferições, levando em conta o que consta no LMC, conforme demonstrativos de estoque às fls. 304/307 e 308/311. Explica que, ao efetuar os novos demonstrativos de estoque, conforme fls. 304/307, incluiu as sobras, as perdas e as aferições, reduzindo-se o débito de R\$ 330.275,53 para R\$ 133.384,69, conforme demonstrativo à fl. 302. Aduz que, caso o órgão julgador considere pertinentes as alegações do autuado quanto às saídas de combustíveis através das aludidas Notas Fiscais, pelo bico da bomba, os valores devidos são os dos demonstrativos às fls. 308/311, com a exclusão das referidas Notas Fiscais, remanescendo, assim, o imposto no valor de R\$ 66.531,22, conforme demonstrativo à fl. 303.

O parecer do fiscal diligente foi ratificado pelo Assistente de Conselho, Dr. Ciro Roberto Seifert. Deu-se ciência da revisão ao sujeito passivo.

O processo foi dado por instruído, e pautado para julgamento.

Na sessão de julgamento, tomou-se conhecimento de que o contribuinte havia protocolado novos elementos, em duas petições, uma comentando o resultado da diligência, e outra pedindo a juntada de Notas Fiscais.

Em face dos novos elementos, a Junta decidiu determinar a realização de outra diligência, a fim de que, a partir do resultado espelhado no demonstrativo de débito à fl. 302, fossem refeitos os cálculos dos itens 1º ao 4º, considerando-se as Notas Fiscais acostadas à petição às fls. 335/339.

O fiscal designado pela ASTEC para cumprir a diligência refez os cálculos, informando que, com relação aos itens 1º ao 4º, consideradas as Notas Fiscais acostadas pela defesa, o valor do imposto, que originariamente era de R\$ 330.275,53, fica reduzido para R\$ 112.477,30, conforme demonstrativo à fl. 367. Acrescenta que, caso o órgão julgador considere pertinentes as alegações do autuado quanto às saídas de combustíveis através das aludidas Notas Fiscais, pelo bico da bomba, os valores devidos são os dos demonstrativos às fls. 373/376, com a exclusão das referidas Notas Fiscais, remanescendo, assim, o imposto no valor de R\$ 47.760,35, conforme demonstrativo à fl. 368.

Dada ciência da revisão ao sujeito passivo, este ingressou com outra petição, reclamando que o fiscal revisor não considerou as aferições de combustíveis realizadas no exercício de 2002, nem tampouco as perdas e sobras registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), relativamente às operações com gasolina aditivada e álcool. Tece considerações a respeito das aferições diárias. Pede que sejam abatidas as quantidades atinentes às referidas aferições, que seriam da ordem de 7.300 litros. Aponta documentos que não teriam sido considerados no levantamento.

Foi mandado dar ciência aos autuantes, os quais consignaram os respectivos “cientes”, embora sem se identificarem adequadamente (RPAF, art. 15).

Mediante nova petição, o contribuinte requereu a juntada de outros documentos, alegando que não haviam sido considerados pela fiscalização.

Foi determinada mais uma diligência, para que a ASTEC examinasse os novos elementos.

O fiscal designado pela ASTEC para cumprir a diligência refez os cálculos, informando que, com relação aos itens 1º ao 4º, consideradas as Notas Fiscais acostadas pela defesa, o valor do imposto, que originariamente era de R\$ 330.275,53, fica reduzido para R\$ 64.766,06, conforme demonstrativo à fl. 434. Acrescenta que, caso o órgão julgador considere pertinentes as alegações do autuado quanto às saídas de combustíveis através das aludidas Notas Fiscais, pelo bico da bomba, os valores devidos são os dos demonstrativos às fls. 439/442, com a exclusão das referidas

Notas Fiscais, remanescendo, assim, o imposto no valor de R\$ 6.233,42, conforme demonstrativo à fl. 434.

O autuado, intimado do resultado da diligência, manifestou-se declarando acatar os termos do parecer da ASTEC, ressaltando que ainda espera obter junto aos seus fornecedores o restante das Notas Fiscais de compra de combustíveis, para elidir por completo a pretensão fiscal.

VOTO

Nos itens 1º a 4º deste Auto, os lançamentos referem-se abstratamente à falta de recolhimento de “imposto”. Esclareça-se, desde já, que o imposto em questão é o ICMS. Os itens 1º e 3º do Auto de Infração cuidam da falta de recolhimento do tributo pelo autuado na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro sem documentos fiscais, ao passo que os itens 2º e 4º dizem respeito ao lançamento do imposto por antecipação, sobre o valor acrescido, relativo às operações subseqüentes, por se tratar mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária – combustíveis. Em ambas as situações, o débito foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadoria. Há, ainda, um 5º item, relativo a uma multa por falta de escrituração de livros fiscais (não foi explicitado quais os livros).

A defesa suscitou preliminares alegando falta de certeza jurídica na auditoria empregada, ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade, apela para a observância do princípio da liberdade investigatória, alega que estaria havendo confisco, protesta que faltaria motivo jurídico para os lançamentos em discussão.

Não há insegurança jurídica quando se segue o devido processo legal, que representa as “regras do jogo” estabelecidas pelo ordenamento jurídico para disciplinar o lançamento tributário. Diante dos vícios assinalados pela defesa, procedeu-se à instrução do processo, obedecendo ao contraditório e à ampla defesa. A instrução destes autos seguiu a praxe prevista no RPAF, investigando-se os fatos em busca da verdade material, como se procede em todas as situações que envolvem circunstâncias como as contempladas neste caso, não havendo, portanto, ofensa ao princípio da isonomia. Quanto à legalidade e à alegação de confisco por “dupla exigência fiscal”, cumpre frisar que a ação fiscal se baseou no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Trata-se de um livro fiscal, previsto no art. 314, V, do RICMS. Sua escrituração é de inteira responsabilidade do sujeito passivo. Quanto ao fato de as mercadorias objeto do levantamento fiscal serem tributadas pelo regime de substituição tributária, há que se convir que a prova de que o imposto já teria sido antecipado e, portanto, de que estaria encerrada a fase de tributação, dependeria 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.

Ultrapasso as preliminares suscitadas.

Diante das ponderações da defesa, feitas praticamente a conta-gotas, determinou-se a realização de sucessivas diligências por fiscal estranho ao feito. Na primeira diligência, foi informado pelo revisor o seguinte: a) foi verificado se as Notas Fiscais de saídas já se encontravam computadas nas saídas dos combustíveis pelos bicos das bombas, não sendo possível, contudo, afirmar que os combustíveis saíram ou não pelos bicos; b) quanto à alegação da defesa de que, apesar de os próprios fiscais terem constatado que houve transcrição errada dos valores dos encerrantes do bico 3, de diesel comum, ainda assim, consideraram como sendo praticada a infração de omissão de entrada de 645.099,43 litros no período compreendido entre 1/1/05 e 18/4/05, foram analisadas essas questões, refazendo-se os cálculos; c) também foi feita a revisão dos lançamentos, de modo

a esclarecer se os estoques de abertura e encerramento consignados pelos autuantes são os “estoques escriturais” ou os “estoques de fechamento”, constatando-se que os valores dos encerrantes de abertura e fechamento foram coletados no LMC e se referem às saídas de combustíveis efetivamente ocorridas, ao passo que os valores dos estoques inicial e final foram coletados no Registro de Inventário, independentemente do estoque escritural ou de fechamento; d) foi feita a apuração dos débitos, separando em colunas distintas as perdas, as sobras e as aferições, levando em conta o que consta no LMC, conforme demonstrativos de estoque às fls. 304/307 e 308/311. Explica que, ao efetuar os novos demonstrativos de estoque, conforme fls. 304/307, incluiu as sobras, as perdas e as aferições, reduzindo-se o débito de R\$ 330.275,53 para R\$ 133.384,69, conforme demonstrativo à fl. 302. Aduz que, caso o órgão julgador considere pertinentes as alegações do autuado quanto às saídas de combustíveis através das aludidas Notas Fiscais, pelo bico da bomba, os valores devidos são os dos demonstrativos às fls. 308/311, com a exclusão das referidas Notas Fiscais, remanescendo, assim, o imposto no valor de R\$ 66.531,22, conforme demonstrativo à fl. 303.

Houve outras diligências depois, até se chegar aos resultados sugeridos pela ASTEC, na última revisão, conforme peças às fls. 431/442.

O auditor designado pela ASTEC para cumprir a diligência pôs à disposição desta Junta duas alternativas: se se concluir que as saídas realizadas através de Notas Fiscais não se deram através dos bicos de abastecimento das bombas, o valor do imposto deve ser deduzido para R\$ 64.766,06; por outro lado, se se decidir que as saídas objeto das Notas Fiscais passaram pelos bicos de abastecimento, havendo, desse modo, lançamento de saídas em duplicidade, o valor do imposto deve ser reduzido para R\$ 6.233,42.

O autuado manifestou-se declarando acatar os termos do parecer da ASTEC.

Com relação à alternativa sugerida pela ASTEC, entendo que caberia ao contribuinte provar que as quantidades de combustíveis consignadas nas Notas Fiscais saíram pelos bicos. Como isso não foi provado, tomo por referência a primeira alternativa, reduzindo o imposto dos itens 1º a 4º para R\$ 64.766,06.

O demonstrativo do débito relativo aos itens 1º, 2º, 3º e 4º deverá ser refeito com base nas indicações constantes no quadro estampado na parte superior da fl. 434.

Quanto ao item 5º, embora os autuantes acusem vagamente que o contribuinte deixou de escriturar livro(s) fiscal(s), sem dizer qual, precisamente, o livro que não foi escriturado, o fato não foi negado pelo autuado.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298951.0801/05-6**, lavrado contra **POMAL POSTO MALACARNE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 64.766,06**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 22.983,92 e de 70% sobre R\$ 41.782,14, previstas no art. 42, II, “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 460,00**, prevista no art. 42, XV, “d”, da supracitada lei, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2007

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR