

**PROCESSO** - A. I. Nº 298951.0801/05-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POMAL - POSTO MALACARNE LTDA.  
**RECORRIDOS** - POMAL - POSTO MALACARNE LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0246-02/07  
**ORIGEM** - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 12/06/2008

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0141-12/08

**EMENTA:** ICMS. 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. Não acolhidas as arguições de nulidade. Decisão recorrida mantida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário com base no art. 169, I, “b”, apresentado pelo sujeito passivo e de Recurso de Ofício interposto pela Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, considerando que o julgamento levado a efeito pela instância originária resultou em sucumbência para a Fazenda Pública.

O Auto de Infração, em lide, refere-se à exigência de ICMS, acrescido de multas, sendo objeto dos presentes recursos as seguintes infrações:

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%;

A 2<sup>a</sup> JJF, ao julgar a impugnação interposta pelo autuado, afastou as preliminares suscitadas pelo sujeito passivo e concluiu pela procedência parcial do lançamento, aduzindo o que segue:

*“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 subsequentes, 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.”*

Irresignado com a Decisão proferida em 1ª Instância, o autuado ingressou com Recurso Voluntário, pugnando pela Nulidade do Auto de Infração argüindo apenas, as seguintes nulidades:

1. **Falta de Segurança Jurídica na Auditoria Empregada:** Entende o Autuado que o presente PAF carece de segurança jurídica, pois acredita que os Auditores Fiscais, ao realizarem a auditoria através do levantamento quantitativo de estoque, inserindo na base de cálculo de apuração as perdas e sobras decorrentes da aquisição de combustíveis, não calculou o imposto na forma devida, pois criaram uma nova hipótese de incidência de ICMS, qual seja, sobre as perdas e sobras de combustíveis, em desacordo com o princípio da segurança jurídica.
2. **Ofensa ao Princípio da Isonomia na Auditoria Empregada:** Alega o Sujeito Passivo que a auditoria, na forma em que foi realizada no presente Procedimento fiscal, violou o princípio da isonomia, pelo fato dos prepostos fiscais ao realizarem a auditoria por levantamento de estoque inseriram na base de cálculo do imposto as perdas e sobras, as quais deveriam ser ignoradas neste tipo de auditoria.

Sustenta que nas auditorias dos demais contribuintes do mesmo ramo do autuado são computadas as perdas ou sobras em seus LMC's, de modo que os valores de estoque de fechamento, consideram tais perdas e sobras, não podendo o recorrente ser o único contribuinte apenado com a lavratura do Auto de Infração inserindo na base de cálculo do ICMS as perdas e sobras, sob pena de violar o princípio da igualdade de tratamento entre os contribuintes.

3. **Ofensa ao Princípio da Legalidade na Auditoria Empregada:** Assevera que a autuação em litígio ignora a norma estabelecida pela Agência Nacional de Petróleo – ANP, que determina as aferições diárias dos bicos de abastecimento de combustíveis, pressupondo uma presunção favorável ao contribuinte em razão da retirada de 20 (vinte) litros diários para exame, pelo fato

dos auditores fiscais terem inserido na base de cálculo do ICMS as denominadas perdas e sobras de combustíveis, sem qualquer previsão legal.

Aduz que o lançamento fiscal é um ato vinculado, tendo, o agente fiscal, o seu campo de autuação delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador.

4. **Princípio da Liberdade Investigativa:** Sustenta que a auditoria a ser empregada num procedimento fiscalizatório é constituída de prática de atos consecutivos, a fim de se investigar a ocorrência do fato gerador, não podendo, portanto, os prepostos fiscais, se valerem de meios estranhos que desvirtuem a finalidade persecutória à realidade dos fatos, imputando indevidamente o recolhimento do tributo, sem qualquer respaldo legal e sem compatibilidade lógica para apurar o tributo devido. No caso em tela, não poderia ter sido inserido as perdas e sobras como fato gerador do ICMS, sob pena de violar o princípio da liberdade investigativa.

5. **Confisco do Patrimônio do Contribuinte:** Alega que o mesmo apenas comercializa mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e por isso não há que se falar em falta de recolhimento de imposto e que embora tenha escriturado as notas fiscais em livros próprios encontra-se diante de uma nova cobrança de ICMS referente ao mesmo fato gerador e penalizado por uma ação fiscal sem qualquer previsão legal no roteiro de auditoria utilizado, sendo-lhe exigido o imposto em duplicidade, ocasionando um confisco no patrimônio do recorrente.

A PGE/PROFIS, ao se manifestar acerca do Recurso Voluntário, sustenta que os argumentos trazidos pelo recorrente já foram analisados em 1ª Instância, motivo pelo qual não possui o condão de modificar a Decisão hostilizada, a qual se encontra correta e proferida em observância aos preceitos legais.

Acerca das preliminares argüidas pelo autuado a PGE/PROFIS emitiu o seguinte Parecer:

*“Da análise dos autos, verifico não houve qualquer violação ao princípio da segurança jurídica, considerando que o roteiro de fiscalização utilizado foi adequado e está de acordo com a legislação (art. 936 do RICMS). Constato que foi assegurado ao recorrente o exercício da ampla defesa e do contraditório, com seus meios e recursos inerentes, na forma estipulada no art. 5º, inc. LV da Constituição Federal. Ademais, esta evidente que o lançamento obedeceu ao princípio do devido processo legal, já que cumpriu as regras estabelecidas no ordenamento jurídico para disciplinar o lançamento tributário. A instrução do processo também seguiu as normas do RPAF, buscando sempre a verdade material, da mesma forma em que habitualmente o fisco tem procedido em situações semelhantes ao presente caso, não havendo, de modo algum, violação ao princípio da isonomia, nem foram ultrapassados os limites da liberdade investigatória dos agentes fiscais. O fisco obedeceu estritamente ao princípio da legalidade e não houve qualquer violação ao princípio do confisco por dupla exigência fiscal, já que conforme bem salientado pela JJF: “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.””*

## VOTO

Compulsando os autos, observo que a Decisão proferida pelo órgão *a quo* não merece qualquer reforma, uma vez que a mesma foi proferida em consonância com a legislação, preservando

todos os direitos e garantias, tanto do Fisco como do Contribuinte, bem como as reduções ocorreram por conta de diligência fiscal, sobre o crivo do contraditório.

O sujeito passivo, em seu Recurso Voluntário, não se insurge contra ao mérito da autuação, pelo contrário, concorda com as reduções recomendadas, apenas pugna pela nulidade do Auto de Infração, por entender que o mesmo estaria eivado de vícios insanáveis.

Da análise perfunctória das preliminares argüidas pelo recorrente, observo que todas se insurgem, na verdade, sobre a forma em que a auditoria foi realizada nos presentes autos. Segundo o Sujeito Passivo o agente fiscal ao incluir as perdas e sobras como fato gerador do ICMS violou os seguintes princípios: da segurança jurídica; princípio da isonomia; princípio da legalidade; o princípio da liberdade investigativa e o princípio do não confisco.

Compulsando os autos, comungo com os entendimentos espojados pela JJF e pela PGE/PROFIS, para afirmar que não houve violação ao princípio da segurança jurídica, uma vez que o presente PAF obedeceu o devido processo legal, preservando, o contraditório, a ampla defesa, bem como buscou a todo momento a verdade material, realizando, inclusive, algumas reduções no Auto de Infração, as quais foram acompanhadas pelo próprio sujeito passivo, inclusive as aferições realizadas pela ASTEC incluiu as sobras e as perdas reduzindo o débito do imposto, conforme fls. 304 a 307.

Tendo em vista que o procedimento fiscal obedeceu todas as formalidades exigidas por lei, afasto as preliminares da segurança jurídica; princípio da isonomia; princípio da legalidade e o princípio da liberdade investigativa , sustentadas pelo recorrente.

Os julgadores *a quo*, com a sapiência que lhe são peculiares, afastou as preliminares argüidas fundamentando da seguinte forma:

*“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.”*

No tocante à preliminar de violação ao princípio do não confisco, em decorrência da exigência de imposto por duplicidade, a mesma também não merece prosperar, isto porque para fundamentar a tese defensiva, o recorrente deveria acostar aos autos documentos que comprovassem o pagamento do imposto na fase devida. Esta comprovação deveria se dar através da escrituração das notas fiscais de aquisição de combustíveis, no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, previsto no art. 314, V, do RICMS, ou a apresentação das referidas notas fiscais com a comprovação do recolhimento do ICMS. Não havendo a comprovação da escrituração das notas de aquisição de combustíveis no livro competente (LMC), e a ausência de apresentação de notas fiscais com o destaque do ICMS, não se pode afirmar que o imposto foi pago anteriormente, não havendo, portanto, exigência do imposto em duplicidade.

Quanto ao Recurso de Ofício, o mesmo não merece provimento, isto porque a junta ao concluir acerca da redução do valor exigido no presente PAF, se baseou na diligência realizada pela ASTEC deste CONSEF, que concluiu a sua fundamentação da seguinte maneira:

*“Refeito os cálculos dos itens 1º ao 4º, considerando-se as notas fiscais acostadas à petição de fls. 335/339, conforme demonstrativos de fls. 435/438, sendo que o valor original do débito que era R\$ 330.275,53, reduzida na 2ª diligência para R\$ 112.447,30, após a realização da presente diligência reduziu para R\$ 64.766,06,...”*

Em que pese o corpo técnico da ASTEC tenha sugerido duas reduções, uma contabilizando a saídas de combustíveis através dos bicos das bombas de combustíveis e a outra sem a passagem

da bomba de combustível, o Julgador *a quo*, de forma inteligente, adotou como redução a primeira sugestão da ASTEC, fundamentando da seguinte forma:

*"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."*

Assim, acompanho a redução determinada pela 2<sup>a</sup> JJF, por entender que a mesma encontra-se sob o manto da mais lídima justiça.

Dante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 298951.0801/05-6, lavrado contra POMAL-POSTO MALACARNE LTDA., devendo ser intimado o recorrente 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 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, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS - RELATOR

ÂNGELI MARIA GUIMALHÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS