

A. I. N° - 022073.0118/16-6  
AUTUADO - CCS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.  
AUTUANTE - DANIEL ANTÔNIO DE JESUS QUERINO  
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 04/01/2022

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0233-02/21-VD**

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA **b)** RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. Procedimentos de apuração estabelecidos pela Portaria 445/98, plenamente aplicável aos combustíveis, ver se caracterizar como norma regulamentar provida de competência normativa para tanto. Razões defensivas trazidas pela empresa incapazes de afastar a exigência, a qual não se desincumbiu de justificar a razão de ter apresentados dois livros LMC com divergências para o mesmo produto em períodos iguais. Razões de fato desprovidas de prova documental comprobatória diante da ausência de elemento de prova válida. Não acolhidas as questões preliminares postas. Prejudicado o pedido de realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 17 de junho de 2016 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$132.273,81 bem como multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **04.05.08.** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas a Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, ocorrência constatada nos meses de dezembro de 2013 e dezembro de 2014, totalizando R\$101.782,05, multa de 60%.

Consta a seguinte informação do autuante: *“Efetuado levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado nos anos 2012 a 2015, constatou-se nos anos de 2013 e 2015 uma omissão de saída maiores que as omissões de entradas. Já nos anos de 2012 e 2014 constatou-se que as omissões de entradas foram maiores que as omissões de saídas, de responsabilidade solidária do sujeito passivo por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal”.*

Infração 02. **04.05.09.** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado.

O autuante, ainda informa: “*Efetuado levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado nos anos de 2012 a 2015, constatou-se que nos anos de 2012 e 2014, as omissões de entradas foram maiores que as omissões de saídas de responsabilidade do sujeito passivo, por antecipação tributária*”.

A empresa autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 92 a 101, onde após firmar sua tempestividade, esclarece que os produtos que comercializa foram adquiridos junto a fornecedor regular - BR, com inscrição no CNPJ, inscrição estadual e autorização da Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), sendo contabilizados e escriturados na forma legal, inclusive no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), de exigência da ANP e que serve também para a análise da fiscalização do Estado, em face do Convênio que existe entre este e a ANP. Após apuração mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado, a autuação se deu por:

- a) falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e;
- b) falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Fala que os levantamentos que nortearam a primeira infração foram o exercício fechado de 2012 a 2015, bem como se constatou que nos anos de 2013 e 2015 omissão de saída maiores e com omissão de entrada menor, enquanto nos anos de 2012 e 2014, se constatou omissões de entrada maiores que a de saída e de saídas menores. Por outro lado, no caso da segunda infração, constatou-se nos anos de 2012 e 2014 que as omissões de entradas foram maiores que as omissões de saídas. Toda a situação foi criada pelo levantamento incorreto feito pela fiscalização, que confundiu ao tomar “encerrantes”, utilizando-se o de fechamento ao invés do de abertura, não tomando conhecimento de problemas relativos à substituição da placa da CPU em uma das bombas e por força de equívocos no levantamento feito, sem contar que não levou em conta as sobras e as perdas que advém da evaporação e da obrigatoriedade da realização de aferições.

Aduz que neste compasso de idéias do autuante, impôs o Auto de Infração em referência no montante de R\$132.273,81 (cento e trinta e dois mil, duzentos e setenta e três reais e oitenta e um centavos), no valor histórico, imputando a responsabilidade com a aplicação do instituto jurídico da solidariedade, quando sequer existiria multa formal por descumprimento de obrigação acessória, já que o imposto foi recolhido pela fonte que forneceu o combustível, tanto que foram encaminhados os comprovantes de pagamento que ora anexa.

Fala ter sido o recolhimento do imposto feito na fonte que forneceu o combustível (Petrobrás) que fornece produtos para as distribuidoras e, estas, para os postos. A questão não pode ser tratada como o foi, porque diz respeito a combustível, cuja obrigatoriedade da substituição tributária existe e quando o valor do produto é pago pelo adquirente/comerciante já se encontra embutido o valor do ICMS, sendo de responsabilidade da distribuidora o recolhimento do imposto.

Argumenta ser o levantamento feito pelo agente fiscalizador inteiramente desencontrado, por não considerar notas fiscais existentes e com destaque do imposto que incidiu e que foi repassado para o Estado. Não existiu omissão na entrada e nem na saída. Como ilustração, menciona que o Fisco não considerou as entradas de acordo com as notas fiscais, manipulando as próprias notas fiscais para dizer que houve falta de recolhimento do imposto.

Entende o lançamento como absurdo que não pode ser mantido já que as ditas notas foram contabilizadas e demonstram o destaque do ICMS de responsabilidade da distribuidora, não se

pode pretender cobrar imposto já recolhido pela mesma e que existem documentos que acobertam toda a operação.

Aponta que os demonstrativos de cálculo das supostas falta de recolhimento do imposto não têm sentido e devem-se a erro no levantamento porque as notas fiscais listadas foram objeto de tributação por substituição tributária, ou mesmo omissão de análises em documentos, porém isto pode ser retificado e o importante é que o ICMS foi recolhido, afastando-se qualquer presunção de sonegação, omissão, quer de entrada, quer de saída, falta de recolhimento ou falta de antecipação, e, além disso, não observou a existência de documentos fiscais que poderiam servir a fiscalização. O fato gerador do imposto ocorreu quando o produto saiu da Distribuidora e esta recolheu o imposto, pago por antecipação pelo autuado (substituição tributária), não existindo base para o indicativo de omissão de entrada.

Não admite que se tenha contabilizado no levantamento notas fiscais de maneira errada ou levar em consideração defeitos de escrituração para cobrar novo imposto, nem tampouco se teve o cuidado de examinar o livro de Registro de Notas Fiscais e mesmo de verificar todas as notas, ou pedir a apresentação ou maiores esclarecimentos, como exemplo, no caso da troca da CPU em uma das bombas e a escrituração relativa à evaporação e também à aferição, cuja obrigatoriedades estariam fincadas na legislação da ANP.

Discorre sobre o fato de inexistir dúvida que houve engano nos lançamentos de notas fiscais por parte da fiscalização, ocorrendo equívocos, com omissões ou contabilização indevida de um combustível por outro, tanto que há divergência em função de se ter tomado de forma errada, os números dos “encerrantes” relativos a determinados dias, confundindo o de abertura com o de encerramento, consoante se pode verificar da vasta documentação ora acostada, além de ter incluído como omissão de entrada questão de estoque advinda pela substituição de placa da CPU, consoante se pode verificar no LMC do dia 25/01/2014, trazendo diferenças nos “encerrantes” da gasolina comum e da gasolina Grid, tudo conforme se pode verificar do boletim de serviços de manutenção corretiva nº 003880, cuja cópia garante anexar.

Com o intuito de demonstrar a falta de fundamentação do Auto lavrado, faz considerações acerca da atividade de revenda de combustíveis, que não foram levadas em conta pela fiscalização e que ocasionou o desvio de entendimento por parte do autuante, que deverá ser reformado pelo CONSEF, já que a revenda de combustíveis pressupõe a compra de produtos a granel junto a uma Distribuidora, transportados por carretas tanque, produtos estes descarregados em vasos subterrâneos de 15.000 ou 30.000 litros nas instalações dos postos e vendidos em pequenos volumes aos consumidores, utilizando-se de bombas eletromecânicas com sistema de medição. Todas essas etapas existentes entre o ato da compra e o da venda final, além das características físico-químicas dos produtos envolvidos, inserem variáveis que traduzem ao final do processo, pequenas distorções entre os volumes comprados e os totalizados na venda ao consumidor.

Assim, descreve algumas dessas etapas e as diferenças passíveis de existirem como:

Aduz que a comercialização dos combustíveis em especial do álcool através da NBR 5992 (Determinação de massa específica e do teor alcoólico do álcool etílico e suas misturas com água – Método de ensaio) e da gasolina e do diesel através da Resolução 6/70, editada pelo Conselho Nacional do Petróleo que estabelece o uso de tabelas de correção para a comercialização de derivados de petróleo para temperaturas acima de 20°C (vinte graus Celsius), contempla a ocorrência de oscilações de volume do produto comercializado entre o ato da compra e da venda ao consumidor.

Esse fato é tão explícito que a densidade e a temperatura do produto adquirido se encontram aportados no corpo da sua Nota Fiscal. A título de exemplo, das tabelas acima descritas, calcula-se que uma gasolina comprada e embarcada a uma temperatura de 27°C e densidade de 750 gr/litro, quando comercializada a 29°C pode ter o seu volume reduzido em 0,21%. Esse caso exemplifica a possibilidade de variação de volumes de combustíveis em função das oscilações de temperaturas encontradas entre o ato da compra e o da comercialização do produto, pontua.

Menciona a Portaria 283 de 02 de junho de 1980 editada pelo CNP (Conselho Nacional do Petróleo prevê na sua redação o abate diário de até 0,6% (seis décimos por cento) do volume estocado da gasolina em função das perdas por evaporação no armazenamento e manuseio do produto. Todos os tanques de armazenamento de combustíveis dos postos revendedores possuem tubulação de respiro que comunica o tanque à atmosfera, como forma de evitar a sobre pressão de gases formada no interior do armazenamento. Através deste respiro ocorre a perda do produto evaporado. A Resolução CONAMA 273, a partir de 1998, prevê como forma de preservação de meio ambiente a colocação de válvulas de retenção nas saídas dos respiros de forma a reduzir o volume liberado para a atmosfera. Porém, ainda hoje a ANP admite a perda de 0,6% de produto em função de perdas ocorridas pela evaporação da gasolina.

Fala que para produtos com baixos volumes comercializados, a precisão na medição dos valores estocados, se apresenta como algo de fundamental importância nas distorções entre volumes comprados e volumes comercializados. As medições de volumes estocados são feitas com varas de madeira metrificadas, que ao serem introduzidas na boca de visita do tanque apresentam uma área molhada. Lê-se o comprimento molhado e recorre-se a uma tabela padrão do fornecedor do tanque, do qual irá se extrair o volume armazenado. A imprecisão decorre de que estas tabelas são únicas, para todos os tanques fabricados e de que o próprio assentamento do tanque no solo, em função da sua inclinação, pode gerar erros de leitura substanciais. Assim, fazemos essas considerações para alertar que os processos de medição de tanques, quão não sejam através de meios eletrônicos, é algo bastante rudimentar e que assume fundamental importância na distorção de valores quando considerados espaços de tempo e volumes comercializados de baixa magnitude.

Diz, ainda, que anualmente o IBAMETRO realiza aferição de cada bico de abastecimento ao consumidor, utilizando-se de balde recipiente, devidamente aferido, possuindo um volume total de 20 l (vinte litros). Para cada vinte litros registrados na bomba de combustível é permitida uma variação de +/-100 ml (cem mililitros), representando assim uma variação permissível de + ou - 0,5% (meio por cento) na comercialização dos combustíveis.

De modo a verificar se as bombas estão trabalhando dentro da variação permitida para a comercialização, os postos de combustíveis realizam aferições periódicas que variam conforme entendimento de cada posto revendedor. No caso de ocorrência da extrapolação dos limites permitidos, os postos solicitam a regulagem dos blocos medidores das bombas, à uma empresa de manutenção credenciada pelo IBAMETRO que tem a incumbência de realizar a referida manutenção, cabendo a estas empresas informar a este Órgão da manutenção realizada, que implicou no rompimento do lacre oficial e colocação de lacre próprio, indica.

As multas pela comercialização de combustíveis em volumes que estejam lesando o consumidor são bastante pesadas, sendo prudente que o posto revendedor realize a aferição periodicamente de modo a evitar a infração, informa.

Percebe que na comercialização de combustíveis é permitida uma variação de mais ou menos meio por cento, pelo fato de se trabalhar com um produto vendido a granel e que necessita de equipamentos de medição para a realização da venda, sendo, da mesma forma, sujeito a problemas com os “encerrantes” das bombas, alega que o “PR” se encontra suscetível de sofrer alteração nos “encerrantes” das bombas medidoras por conta de queda de energia ou mesmo por problemas mecânicos, e tais fatos teriam que ser considerados quando do levantamento feito pela nobre fiscalizador.

Fala na possibilidade ocorrência de erros que vieram a determinar a contaminação do Auto lavrado com a insubsistência deste, por não demonstrar a real contabilização da documentação do autuado, nem tampouco tomou como importantes às questões de ter que considerar a substituição tributária, com destaque do tributo na própria nota fiscal, não levar em conta a escrituração para adotar os “encerrantes”, transcrição de quantidades de combustíveis de forma errada, evaporação e de aferições, dentre outros motivos, como acima estabelecido, alegando que

o rigor do Fisco no caso corrente é injustificável e ilegal, impingindo o Estado, através de seu preposto, o pagamento de imposto e multa não devidos.

Afirma não ter havido qualquer fato para sustentar o auto lavrado, com base em demonstrativos fantasiosos ante a não levar em conta o que estabelece a legislação da revenda de combustíveis, buscando-se somente a imputação de multa, em verdadeiro confisco, notadamente por ter sido o imposto recolhido quando do fato gerador ocorrido, por antecipação, por ficção legal, e os enganos cometidos pela fiscalização, como demonstrados pelos levantamentos ora acostados, podem ser atestados pela ASTEC.

Refuta que os dispositivos do RICMS mencionados no Auto de Infração foram violados e a aplicação resultará em letra morta, quando da apreciação do caso pela Justiça, porque a intenção de cobrar imposto pago por substituição, por considerar omissão de entrada não existente, não poderá ser tolerada, notadamente, por existir legislação que regulamenta a revenda e que não foi considerada pelo autuante, a exemplo da evaporação e da aferição obrigatória, diária, bico por bico, além dos graves erros constantes dos levantamentos feitos, como já retratado nos parágrafos anteriores.

Aduz que, descartada a possibilidade de afastamento da responsabilidade por solidariedade da autuada, ter-se-ia que considerar a responsabilidade pelo eventual não recolhimento do imposto, bem como a antecipação, seria da Distribuidora, fundamentado em tal motivo é que se deve afastar a multa aplicada, atendo-se somente ao principal e aos juros moratórios. Note-se que o CTN no seu artigo 112, estabelece que a interpretação deve ser da maneira mais favorável ao acusado, no caso o Posto Revendedor, e o Decreto Estadual nº 7.629, de 09 de julho de 1999, no seu artigo 2º, § 2º, que o cumprimento deve ser o menos oneroso para o requerente.

Entende que não poderia o Estado lhe cobrar valores correspondentes ao ICMS que já foram pagos por antecipação, sob o pressuposto de omissão de entrada, desprezando as normas que regulam a matéria, em verdadeiro acinte ao direito e a verdade dos fatos, não sendo possível que o Estado busque e venha a se locupletar com a cobrança de imposto já cumprido pelo revendedor. O posto revendedor agiu de boa-fé e não contribuiu para que a suposta infração pudesse acontecer, daí a presente defesa como meio próprio da Administração Tributária, através do CONSEF reparar o erro da fiscalização.

Em vista do exposto, requer lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, indicando, de logo, a juntada posterior de documentos, além dos aqui anexados, e outros que se fizerem necessários, tudo para que, afinal, seja o lançamento considerado improcedente, fazendo-se justiça e aplicando-se melhor as normas constantes do RICMS, por ser de direito.

Requer, ainda, acaso não for considerado o Auto improcedente, por cautela, que se descaracterize a multa aplicada, pois que o correto seria a aplicação do disposto do RICMS, que prevê a multa assessoria pela emissão de nota, quando teria que ser o cupom fiscal, por ser de direito, bem como a nulidade dos demonstrativos feitos pelos autuante, em razão de macularem a legislação que rege a matéria, não podendo o Estado usar “dois pesos e duas medidas” aplicando as normas da ANP somente em parte, naquilo que prejudicaria o autuado, desprezando aquelas que acobertariam a indicação a falta de recolhimento e falta de antecipação.

Esclarece que os livros contábeis e as notas fiscais de entrada, bem como as saídas, estarão à disposição do Fisco Estadual para conferência e constatação do engano quando da lavratura do auto de infração, e requer, por fim, o direito de ser intimada de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a informação a ser apresentada pelo autuante, sob pena de nulidade processual.

Informação fiscal constante às fls. 47 e 48 esclarece ter sido efetuado levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, constatou-se que nos anos 2013 e 2015, as omissões de saídas foram maiores que as omissões de entradas, multa de R\$ 50,00. Já nos anos 2012 e 2014, as omissões de entradas foram maiores que as omissões de saídas, sendo que no ano 2012 as omissões de entradas foram: gasolina comum = 20.511 litros; gasolina Supra = 672

litros; gasolina Premium = 286 litros; diesel = 227 litros e álcool = 864 litros. No ano 2014, as omissões de entradas foram: gasolina comum = 69.925 litros; gasolina supra = 30.009 litros; gasolina Premium = 5.414 litros; diesel = 10.196 litros, e, álcool = 27.066 litros, sendo responsável o contribuinte na condição solidária, e, por antecipação tributária por ter adquirido mercadorias sem documentação fiscal.

Diz que na defesa apresentada, o autuado alega que os produtos comercializados foram adquiridos junto a fornecedor regular (BR Distribuidora), com inscrição estadual e autorização da Agência Nacional de Petróleo, que os mesmos foram escriturados na forma legal, inclusive no LMC, de exigência da ANP, e, que serva para análise da fiscalização do estado. Que toda a situação foi criada pelo levantamento incorreto feita pela fiscalização, que confundiu ao tomar “encerrantes”, utilizando-se o de fechamento ao invés do de abertura, que não se levou em conta as sobras e as perdas que advém da evaporação, e, da obrigatoriedade das aferições. Que o combustível, cuja obrigatoriedade da substituição tributária existe e quando o valor do produto é pago pelo adquirente/comerciante, já se encontra embutido o valor do ICMS, sendo de responsabilidade da distribuidora o recolhimento do imposto. Requer lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, indicando a juntada posterior de documentos, tudo para que a notificação fiscal seja julgada improcedente, ou que o correto seria a multa acessória pela emissão de nota, quando teria que ser cupom fiscal, por ser de direito.

Informa que foram constatadas omissões de saídas maiores que omissões de entradas nos anos 2013 e 2015. Já nos anos 2012 e 2014, as omissões de entradas foram maiores que as omissões de saídas. O contribuinte não apresentou uma nota fiscal sequer para reduzir o valor das omissões de entradas. Quanto às aferições o máximo permitido pelo INMETRO é 20 litros por bico, de acordo com a Portaria INMETRO 23/85. No levantamento de estoques às fls. 11-A a 87, consta o levantamento quantitativo das entradas, o demonstrativo do cálculo das omissões, as saídas, e às fls. 28 a 48, os produtos: gasolina Comum, gasolina Supra, gasolina Podium, álcool e, diesel, onde estão a abertura do inventário, abertura dos bicos, observação, as datas em que os bicos fecharam, as datas em que os bicos abriram, vendas através dos bicos, vendas totais dos produtos, nos anos de 2012 e 2014, e, as aferições. Quanto às evaporações as mesmas estão no limite de 0,6%. Entende e espera que o Auto de Infração seja julgado procedente.

Distribuído para julgamento, o feito foi convertido em diligência (fls. 181 e 181 verso), diante do fato do livro LMC do produto gasolina comum apensado na fl. 55, pelo contribuinte autuado, relativo ao movimento do dia 22 de setembro de 2012 diferir em valores daquele apensado na fl. 119 pelo sujeito passivo, relativo ao mesmo dia e produto, como, de igual modo para o dia 30 de outubro de 2012, o LMC acostado pelo autuante e que serviu de base para o lançamento (fl. 57), também difere daquele apresentado pelo contribuinte à fl. 132, para o produto gasolina comum.

Assim foi solicitado ao autuante que nos termos do artigo 127, do RPAF/99, § 6º, prestasse nova informação fiscal, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação, especialmente posicionando-se em relação ao argumento de que foram tomados os valores constantes dos “encerrantes” pelo “fechamento”, ao invés da “abertura”; a repercussão da intervenção técnica especificada no documento de fl. 166, no levantamento quantitativo realizado, bem como as discrepâncias de quantidades existentes nos livros trazidos na autuação e aqueles apresentados na defesa, devendo ser cientificado o sujeito passivo do teor da informação prestada, sendo-lhe, na oportunidade, entregue cópia da presente solicitação, sendo-lhe concedido prazo para manifestação.

Em atenção a tal solicitação, a empresa autuada foi intimada (fl. 185) para apresentação de livros e documentos fiscais, especialmente os Livros de Movimentação de Combustíveis dos anos de 2012 e 2014, e em 20 de abril de 2017 fez a entrega dos mesmos ao autuante, na forma do recibo firmado no documento de fl. 185, e cujas cópias então encartadas às fls. 187 a 223.

O autuante presta nova informação fiscal (fls. 224 e 225), argumentando que os livros que lhes foram apresentados são diferentes dos originais em que se baseou a lavratura do Auto de

Infração. Naqueles outros observa que os bicos abriam e fechavam, conforme descrito às fls. 28, 29, 30 e 31.

Nos agora apresentados em 18/04/2017, referentes aos anos de 2012 e 2014, diz não constar nenhum fechamento ou abertura dos bicos, sendo que com as cópias anexas, dos novos demonstrativos dos anos de 2012 e 2014, continuam as mesmas omissões de entradas, apresentando anexo cópia dos novos demonstrativos, com cópia dos LMC de 2012 e 2014, o estoque inicial e o estoque final, os bicos, as novas auditorias de estoques com os demonstrativos das omissões de entradas e os demonstrativos da base de cálculo, esperando ser o Auto de Infração julgado procedente.

Foi o sujeito passivo intimado através de Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 229 a 230), não tendo se manifestado, razão pela qual o processo foi encaminhado para julgamento pelo órgão julgador (fl. 232).

Em 26/07/2017 o feito foi convertido em diligência, a fim de que fossem apresentados pelos autuante demonstrativos analíticos de apuração dos valores de saídas, cálculos de perdas e apuração do preço médio, na forma da Portaria 445/98, sendo concedida reabertura de prazo de defesa ao contribuinte (fl. 238).

Atendendo ao quanto solicitado, o autuante observa, às fls. 241 a 245-v, que a diligência versa quase que exclusivamente sobre a fixação da base de cálculo para determinação do valor do ICMS a ser exigido, das aferições e das diferenças apuradas no levantamento por espécie de mercadorias, objeto das infrações 01 e 02.

Tece, a seguir, considerações acerca da Portaria 445/98, esclarecendo o alcance do artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias entendimento uniforme na aplicação da aludida norma.

Ressalta que se tratando de omissão de entradas, de responsabilidade solidária, e por antecipação tributária do autuado, que a base de cálculo deve ser apurada na forma do artigo 10, inciso I, da Portaria 445/98, sendo o preço médio praticado no último mês do período auditado na aquisição do produto.

A seguir, analisa o Livro LMC, historiando a sua criação, finalidade e forma de registro.

Quanto as perdas por evaporação previstas na legislação da ANP, em face da especificidade de movimentação de combustíveis (compra, venda, acondicionamento através de tanque), onde podem ocorrer evaporação, mencionando a Portaria 26, de 13/11/1992, artigo 5º, Perecer GECOT 3.820/2002, e se procedesse ao cálculo de 0,6% sobre o valor das entradas, seria uma escrituração fictícia, uma vez ser este o limite máximo, e não deve ser tomado como um dado fixo.

Aponta, ainda, que fosse aproximado a título de evaporação, iria aumentar o valor do ICMS reclamado, uma vez que esses valores seriam apropriados como saídas de combustíveis.

Explica que as aferições estão limitadas a 20 litros por bico, capacidade exata do recipiente, sendo esta medida e os procedimentos de aferição regulados pela ANP.

Indica serem os combustíveis adquiridos da refinaria, tendo como referência a temperatura de 20 graus célsius, e a estocagem e comercialização podem se dar a temperaturas diversas desta, a depender da localização geográfica e horário de medição.

Aponta que medições de volume de combustível realizadas a temperatura superior a 20 graus, indicarão valor maior do que aqueles registrados a 20 graus, devido ao fenômeno da dilatação térmica, enquanto quando se mede o volume a temperatura inferior a 20 graus, este será menor do que aquele registrado a 20 graus, pelo fenômeno da contração térmica.

Chama atenção para as fls. 28 a 33, onde constam vendas dos produtos gasolina comum, gasolina supra, gasolina podium, álcool e diesel, retirados tais dados do livro LMC de 2014, as vendas totais através dos bicos, estoques inicial e final.

Percebe que quando o bico “fechou” e “abriu”, as aferições no ano de 2014, limitadas a 3.487 litros de gasolina comum, 1.655 litros de gasolina supra, 420 litros de gasolina podium, 1.079 litros de álcool e 445 litros de diesel, pois as aferições estão limitadas a 20 litros por bico.

No ano de 2012, as vendas estão nas fls. 43 a 48, onde constam as vendas dos produtos através dos bicos, as vendas totais durante o ano, o dia em que os bicos fecharam e abriram, estoques inicial e final, as aferições limitadas a 20 litros por bico, tudo constatado através do LMC, trazendo como exemplo de aferição o fato de às fls. 79 e 83, os bicos 26 e 28 com aferições de quarenta litros cada, quando o limite seria de vinte litros, para os produtos gasolina comum e gasolina supra, o mesmo ocorrendo nos bicos 25 e 27.

Menciona que nas fls. 188 a 223 estão os LMC dos produtos vendidos pela empresa, sendo que confere o estoque inicial de 01/01/2012, com o que foi apresentado com a nova diligência a abertura dos bicos e seu encerramento.

Assegura que teve que “consertar” as vendas através dos bicos, citando como exemplo, o fato de em 01/01/2012, a gasolina comum abriu o bico 10 com 880.555 litros, tendo fechado em o mesmo bico em 31/12/2012, com 1.304.234 litros, sendo o total de vendas do bico 10 durante o ano de 2012, igual a 423.679 litros de gasolina comum, tendo, com a nova intimação sido apresentado os livros LMC (fl. 188), no qual consta o bico 10 para gasolina comum, em 01/01/2012 igual a 3.223.522 litros, e encerramento em 31/12/2012, igual a 3.647.302 litros, o que representa venda anual de 423.780 litros.

Aumentando as saídas de gasolina comum, consequentemente, aumentando as omissões de entradas, estes LMC entregues em 18/04/2017, referente aos anos de 2012 e 2014, feito novo demonstrativo, continuam as mesmas omissões de entradas (fls. 207 a 210), sendo os demonstrativos da base de cálculo encontrados nas fls. 203 a 206.

Intimado para tomar conhecimento da manifestação do autuante de forma postal (fls. 246 e 247), o contribuinte volta a intervir no feito (fls. 249 a 264), arguindo a título de preliminar, a nulidade do lançamento, frente ao entendimento de inaplicabilidade da Portaria 445/98, diante da evidência de que o autuante não aplicou os Princípios Gerais do Direito, principalmente em virtude de não ter formação jurídica.

Tece breves comentários acerca das disposições contidas na Portaria 445/98, mais especificamente, no que se refere às operações com produtos combustíveis, tendo em vista que não podem ser aplicadas, pois tais operações têm natureza própria, são específicas. Trata-se de tributação única na qual a responsabilidade tributária pelo recolhimento do imposto das operações subsequentes, inclusive, compete à Refinaria de Petróleo (Petrobrás) o repasse do imposto para as diversas unidades Federativas.

Indica estarem as regras orientadoras desse regime de tributação contidas no Convênio 03/99 e artigo 512 do RICMS-BA, sendo os produtos comercializados pela Refinaria de Petróleo - Petrobrás (óleo diesel, gasolina) têm as seguintes etapas de comercialização:

Refinaria: retém o imposto dos Distribuidores de combustíveis, utilizando MVA prevista no Convênio 110/07, até o consumidor final.

Distribuidores de combustíveis: comercializam os produtos combustíveis para os Postos revendedores sem tributação.

Postos revendedores: comercializam os combustíveis para o consumidor final sem tributação.

Considera inaceitável que sobre os preços praticados pelos postos revendedores possa existir aplicação de MVA, sendo inconcebível também que as disposições da Portaria 445/98 sejam aplicadas para efeito de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias.

Em vista disso, o imposto exigido no Auto de Infração tanto por responsabilidade solidária quanto por responsabilidade por substituição tributária não pode incidir sobre os preços médios de aquisição disciplinados na Portaria 445/98, porque esses preços já estão inflados com o ICMS

retido pela Refinaria de Petróleo ou antecipados pelas Distribuidoras de combustíveis nas aquisições oriundas das usinas de álcool.

Logo, o enquadramento feito através da Portaria 445/98 seria inaplicável ao presente caso

Transcreve o entendimento da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF 0346-12/05, cuja ementa reproduz.

No mérito, destaca estar inserida no rol de tradição no ramo em que atua, sempre diligenciando no cumprimento das obrigações fiscais junto ao poder público, notadamente no tocante ao cumprimento das obrigações fiscais concernentes ao ICMS de competência estadual, e o equívoco cometido em relação ao mérito do lançamento fiscal, a inocorrência das infrações, solidifica o pedido de nulidade.

Fala que a ausência de consideração de diversas notas fiscais de entrada concernentes aos produtos gasolina comum, gasolina supra, gasolina premium, diesel e etanol (Doc. 02), cujo ICMS de toda cadeia já fora pago, demonstram que a omissão de entrada apurada no presente Auto de infração não retrata a verdade material dos fatos, ou seja, sua efetiva ocorrência, acarretando no instituto do *bis in idem* do ICMS sobre os combustíveis, uma vez que o tributo de toda cadeia de comercialização já fora pago pela Refinaria (Gasolina e Diesel) ou pela Usina (Álcool).

Assim, ante a falha durante a auditoria realizada na empresa, tem como indiscutível a insubstância e insustentabilidade desta autuação fiscal, não podendo admitir lançamento tributário desconexo, um ato solene e vinculado à lei, contendo requisitos formais e essenciais que não poderão ser flexíveis ou ter variabilidade, como pretende o autuante, no momento em que imputa ao contribuinte o cometimento de infração tributária atinente à omissão de entrada, cuja ocorrência não restou comprovada, como ora se demonstrará.

Considera que o autuante não atentou para as alterações na legislação do ICMS, que modificaram a forma de apurar a base de cálculo para as operações com óleo diesel, uma vez que o Decreto Estadual 8.648/03, publicado no Diário Oficial do Estado em 20/09/2003, modificou a redação do artigo 87, inciso XIX do RICMS-BA determinando que fosse aplicada redução da base de cálculo para o aludido produto em 40%, de forma que a carga tributária incidente correspondesse ao percentual de 15% (quinze por cento), consoante reprodução.

Ressalta que os cálculos efetuados para compor as infrações 01 e 02 não observaram as alterações da norma, por conseguinte, oneraram, de forma injustificada, o contribuinte, acarretando um Auto de Infração com valores indevidos, os quais devem ser corrigidos por uma revisão fiscal a ser realizada por preposto fiscal estranho ao feito.

Também aponta ter sido o mesmo engano foi cometido pelo autuante no que se refere à apuração da base de cálculo do álcool hidratado, eis que não considerou a redução da alíquota de 19% (dezenove por cento), implementada pelo fisco estadual em 01/10/2005, conforme abaixo, reproduzindo o teor do artigo 51-A do RICMS/97.

Diante deste contexto, também tem como necessária a realização de diligência por fiscal estranho ao feito, somente assim, a verdade material será extraída dos fatos apontados como irregulares pelo preposto fiscal.

Frisa que a constatação da ilegalidade relativa à base de cálculo do ICMS apurada no presente lançamento fiscal é inafastável, saltando aos olhos a impropriedade do critério empregado pelo agente fiscal, o que se traduz em inequívoco erro de Direito suficiente para desconstituir o Auto de Infração.

Repete que o preço médio das aquisições do contribuinte para apuração da base de cálculo, previsto na Portaria 445/98, já vem carregado pelo valor do ICMS recolhido pela Refinaria calculado até o preço estimado para venda ao consumidor final.

Ao se aproveitar estes valores para compor a base de cálculo da nova tributação imposta à Autuada, ainda que em razão de omissão de saídas, configurar-se-á a imprestabilidade desse critério (base de cálculo). Ora, se o ICMS já está embutido no preço cobrado pelo Distribuidor,

como método de repasse do ônus financeiro ao posto de gasolina, uma vez que já foi recolhido anteriormente pela Refinaria, arremata.

O procedimento de novo cálculo sobre estes valores para cobrar o ICMS sobre supostas entradas omitidas pelo posto revendedor de gasolina (autuada), implica, necessariamente, em calcular ICMS sobre uma base alheia à operação em si que já está inflada do ICMS, o que além de ferir a mais elementar regra do sistema legal do tributo, desrespeita, evidentemente, a própria Constituição Federal, sendo insustentável tal critério, o qual foge à lógica matemática e legal mais elementar que se possa imaginar, conclui.

Ressalta que acaso o autuante tivesse subtraído o ICMS do preço praticado pela Distribuidora, ainda assim, este preço em nada se comunica, ou se assemelha, ou guarda proporção com a base de cálculo de entradas omitidas pelo posto revendedor de gasolina, pois aquele preço não traduz o preço praticado com o consumidor final, mas o preço praticado entre a Distribuidora e o posto de gasolina, frisa.

Esclarece que como o ICMS que se quer cobrar no momento é o que deveria ter sido antecipado pela Refinaria, este deve guardar relação ou com os efetivamente praticados pelo posto revendedor de gasolina, no período considerado no Auto de Infração, ou com os estimados para consumidor final pelas Autoridades, Pauta Fiscal.

Logo vê que a impropriedade dos preços utilizados é de lógica cartesiana, revelada matematicamente e juridicamente, sendo o critério utilizado pelo autuante é, manifestadamente, nítido erro de direito insanável, pois revê-lo e ajustá-lo significa refazer completamente o lançamento deste item de autuação, trazendo em arrimo a tal entendimento lição de Hugo de Brito Machado, em trecho destacado.

Portanto, aduz que cobrar ICMS sobre ICMS caracteriza, materialmente, ilegalidade e inconstitucionalidade, não pelo fato de ser o imposto sujeito à regra da não-cumulatividade, e, desta forma, se estar cobrando imposto em cascata, mas porque os valores tomados como base de cálculo para as supostas entradas omissões, por estimativa, em nada se assemelham ou se comunicam com o valor tributável da operação que se quer estimar (antecipação na Refinaria).

A determinação da base de cálculo não deve lesar o contribuinte, pois não tem o condão de penalizar o infrator por ato ilícito. Para este objetivo existem as multas e demais instrumentos que a Lei disponibiliza ao Fisco. A Base de Cálculo, seja por estimativa, seja por arbitramento, deve estar plasmada, no mínimo, nos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade. Se do emprego de determinado critério induz uma base irreal e absurda, é despicando afirmar que esta estará, necessariamente, fadada à eiva da nulidade, por desrespeito à sistemática jurídica do tributo, que determina que a base imponível deve ser o valor da operação (substituição por antecipação). O que está em discussão é a cobrança do ICMS que deveria ser recolhido na Refinaria. Este é o valor devido ao Erário. O fato de só estar sendo cobrado na operação subsequente do Posto de Gasolina, por suposta omissão de entradas, não cria uma nova hipótese de incidência tributária, mas apenas a cobrança daquela tributação que deveria ter sido processada na origem, na Refinaria.

Salienta ser o preço ao consumidor final que determina a Base de Cálculo. Ademais, imputar uma MVA, sobre um preço completamente dissociado do Preço do Consumidor Final, isto é, aplicá-la sobre o preço cobrado pela Distribuidora, com o qual não se comunica, é produzir uma base cuja imprestabilidade se confirma com a comparação com o próprio preço praticado pelo Posto ao consumidor final. Por se tratar de mercadoria *commoditie* é facilmente verificável o preço praticado pelo mercado ou constante de Pauta Fiscal, que se baseia em valores determinados por ato normativo de Autoridade Federal, cuja validade é inquestionável. Desta forma, Ou se aplica a Pauta Fiscal ou os Preços Médios efetivamente praticados pelo Posto Revendedor de Gasolina, facilmente apuráveis por nova Diligência. Ou, alternativamente, se utiliza dados estimativos que possam suportar uma semelhança com os Preços ao Consumidor Final.

Aduz ser combustível *commoditie* com preços por demais conhecidos por toda a população e controlados pelas Autoridades Públicas, sendo inofismável a apreciação crítica de qualquer desproporção contida na mensuração da base de cálculo do tributo, pois esta deve guardar relação com as operações econômicas fáticas. E, no segmento de combustíveis a mensuração está nas próprias regras que servem para tributação antecipada por substituição, ou, alternativamente, nos preços médios efetivamente praticados pelo posto de gasolina, se estes estiverem alinhados, relativamente, com os referidos na Pauta Fiscal. Outro não deve ser o critério. Não há espaço jurídico para presunções absurdas e irreais.

Sustenta ser a sua posição da fortalecida e embasada pelo entendimento da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal conforme Acórdão CJF 0016-12/05, de 26 de janeiro de 2005, decorrente da Representação PGE/PROFIS que foca questão cujo direito de fundo é idêntico ao ora *sub judice*, ou seja, a “*falta de clareza da base de cálculo do imposto*”, reproduzindo a sua ementa.

Vislumbra nítido *bis in idem* em flagrante desobediência ao Princípio da Não Cumulatividade, porque tais bases de cálculo (preços da Distribuidora) já contemplam o ICMS de todos os ciclos de comercialização que vão da Refinaria/Distribuidora até o consumidor final. Se houver novo cálculo do Imposto sobre esses preços, há inconfundível incidência do ICMS sobre o ICMS que estava no preço. Não há outra conclusão possível. É o sentido jurídico e sistêmico da cobrança do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes.

Desta forma, para compor a base de cálculo, o utilizou o preço médio de aquisição, ou seja, o preço médio das notas fiscais de entrada, todos já inflados com o ICMS da cadeia comercial (ICMS desde a Refinaria/Distribuidora até o consumidor final no bico de bomba), sendo os preços utilizados os de Distribuidora, preços estes já totalmente tributados pelo ICMS, sendo nítida a tributação em cascata, com a implicação de que qualquer valor de ICMS cobrado em operações anteriores que esteja inserido no preço ou custo do produto que está sendo utilizado como base de cálculo, inegavelmente, caracteriza a cumulação de tributação vedada pela Constituição Federal. Não há outra interpretação possível.

Requer, pois, seja revista a apuração da base de cálculo, por estar caracterizado o *bis in idem*, vedado pelo nosso ordenamento jurídico, por considerar os preços médios praticados por Distribuidoras e Usinas, já inflados com o ICMS até o consumidor final.

No presente caso, inobstante a absoluta improcedência do Auto de Infração imposto à Impugnante, adverte que estão sendo aplicadas multas em valores nitidamente confiscatórios, em afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte; configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

Destaca que as autoridades públicas brasileiras, durante muito tempo, se acostumaram a praticar atos e mais atos em absoluto desacordo com o ordenamento jurídico vigente, em especial em desrespeito às garantias individuais dos cidadãos. Esta época já findou e a prova cabal disto é que com o contencioso administrativo abre-se a oportunidade para que todos possam defender-se perante aquele que pratica o ato.

Assim, é absolutamente explícito e inequívoco o exagero na multa aplicada. Nela foram utilizados índices absurdamente elevados e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal vigente em nosso país, frisa.

Tais multas são tão elevadas que assumem o caráter confiscatório, a não ser que se considere absolutamente normal aplicar multas que ultrapassem os parâmetros de uma economia cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito, mencionando que nesse sentido, o STF firmou o entendimento reconhecendo a auto aplicabilidade do Princípio da Vedaçāo do Confisco no que diz respeito à aplicação das multas, trazendo ao arrimo de suas arguições a ementa de decisão do Recurso Extraordinário 91.707 e do Recurso Extraordinário 81.550.

Garante ser nítido o caráter confiscatório da multa, ficando latente a inconstitucionalidade de tal exigência, por afronta direta ao artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, devendo, portanto,

se atentar ao fato de que, por mais que assuma caráter punitivo, a multa não pode gerar a incapacidade de agir economicamente, devendo ela ser antes proporcional e corresponder a um valor compatível com a realidade dos fatos.

Portanto, a Carta Magna, em seus artigos 145, § 1º, e 150, IV, prescreve a vedação do confisco que, embora dirigidos literalmente aos impostos, se espalham por todo o sistema tributário, atingindo por inteiro o crédito tributário na sua acepção mais lata, vinculando, por isso, inclusive a seara previdenciária, conclui.

Desta forma, vê clara e explicitamente configurado o caráter confiscatório e abusivo da aplicação da multa, que chega a valores exorbitantes, motivo pelo qual deve ser corrigida, como ora requer.

Finalizando, requer seja preliminarmente anulado o Auto de Infração por estar eivado por excesso de vícios de fato, de critérios jurídicos e de direito em face de farta argumentação expedida acerca dos erros juridicamente insanáveis, pela inaplicabilidade da Portaria 445/98 para levantamento de estoques de combustíveis, pelo insubstancial levantamento de notas fiscais de compra de combustíveis que geraram equivocada omissão de entrada, desconsiderando, de forma injustificada, os fatos e circunstâncias reais.

Na eventualidade de que não venha a ser acolhida a preliminar de nulidade, postula seja retificada a Base de Cálculo do ICMS, utilizando outro critério, estimativo ou real, dos Preços a Consumidor Final, praticados à época, pois o valor utilizado para Autuação, Preço Médio do Distribuidor, além de estar inflado do ICMS recolhido pela Refinaria e/ou Usina, não guarda relação econômica ou jurídica com o Preço do Consumidor Final e resulta mais distorcido, ainda, com a aplicação da MVA, totalmente imprópria para o caso *sub examine*. Caso seja necessária nova apuração dos Preços a Consumidor Final, requer seja determinada nova diligência.

Pede, ainda, que seja retificado o levantamento fiscal com base nas notas fiscais não consideradas pelo autuante que fazem parte da planilha feita pela empresa, seja retificado o lançamento de ofício com base nos equívocos cometidos pelo autuante na aplicação da alíquota do óleo diesel e álcool hidratado, seja a multa seja reduzida e que o órgão julgador considere inaplicável a multa exigida em razão do seu caráter confiscatório;

Por fim, requer seja realizada diligência ou mesmo perícia por fiscal estranho ao feito, protestando pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive, com a juntada de novos documentos para elucidar a questão.

Encaminhado mais uma vez para o autuante, este, às fls. 286 a 288, resume os fatos, menciona a Portaria DNC 26 de 13/11/1992, bem como a Portaria 445/98 da SEFAZ, arguindo ter sido a mesma expedida diante da necessidade de orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, bem como a dificuldade face a diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações, visando esclarecer o alcance das disposições contidas no artigo 4º da Lei 7.014/96, unificando os procedimentos fiscais quanto a tanto.

Com relação ao ano de 2012, aponta que o contribuinte não contestou, e diante de seu argumento de que o imposto reclamado deveria ser cobrado da Distribuidora, fala não proceder, vez que as ocorrências são específicas da operação comercial de seu estabelecimento, e não daquele seu fornecedor.

Reafirma a procedência do Auto de Infração, apresentando novos demonstrativos (fls. 288 a 296).

Novamente intimada do teor da informação fiscal prestada via Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 302 e 303), em 18/05/2018 a autuada peticiona no sentido de que sejam juntadas as notas fiscais de entrada de gasolina comum, não consideradas no levantamento pelo autuante (fl. 310).

Foram juntados os documentos de fls. 341 a 371, correspondentes a vendas realizadas pela Petrobrás Distribuidora para a empresa autuada.

Em função de tal fato, em 16/12/2018 o feito foi convertido em nova diligência, com o intuito de que o autuante tomasse conhecimento de tais documentos, esclarecendo se os mesmos foram ou não considerados no levantamento originalmente realizado, justificasse a existência de dois livros LMC diversos para um mesmo período, prestando nova informação fiscal (fls. 374 e 374-v).

Objetivamente atendendo ao teor da solicitação, o autuante (fls. 380 e 381) indica, em resposta aos questionamentos apontados naquela, que os LMC solicitados na intimação foram aqueles que constam das fls. 47 a 87, onde constam os demonstrativos originais de abertura e fechamento dos bicos, abertura e fechamento dos estoques inicial e final, as vendas através dos bicos, as vendas anuais através dos produtos e as aferições limitadas a 20 litros por bico.

Aduz que se o contribuinte anexou outro LMC seria necessário se fazer outra auditoria para comprovar a veracidade das informações ali contidas.

Indica que as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte às fls. 341 a 371 não constam dos respectivos LMC onde se registra a data de entrega do material, bem como o tanque em que foi entregue, e o tanque em que foram descarregados os produtos.

Diz, finalmente, que nas notas fiscais apresentadas não constam o carimbo do Posto Fiscal de percurso, onde deveriam forçosamente transitarem os caminhões, eis que no trajeto.

Devolve o processo para continuidade da sua instrução.

Foi a empresa autuada intimada pela via postal, nos termos do artigo 108 do RPAF/99, no sentido de que se manifestasse acerca do resultado da diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal (fls. 385 e 386).

Consta às fls. 387 e 388, requerimento do contribuinte, por sua advogada, no sentido de que fosse concedida dilatação de prazo por mais trinta dias para apresentação de manifestação sobre a diligência fiscal de fls. 380 e 381, diante do fato de que o prazo inicialmente concedido de dez dias é extremamente curto para o contribuinte contrarrazoar as informações fiscais, bem como demonstrar que as notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal, constavam no livro LMC.

Em 09/08/2019 o sujeito passivo se manifesta, requerendo a juntada aos autos de notas fiscais de compra de combustíveis, bem como do livro LMC (fls. 402 a 523).

Encaminhado para o autuante, este às fls. 527 a 534, após descrever os fatos que ensejaram a autuação, os termos da defesa, e os pedidos ali feitos, listando, inclusive, as notas fiscais que não teriam sido lançadas, passa a informar que o LMC do produto gasolina comum, apresentado, na fl. 119 pelo contribuinte, relativo ao mesmo dia e produto, como, de igual modo, se verifica para o dia 30/12/2012, difere do LMC apresentado também pelo contribuinte à fl. 133, para a gasolina comum.

História que feita nova intimação à fl. 185, os LMC forem entregues no dia 20/04/2017 (fl. 186), havendo divergência o entrega na primeira intimação, nas fls. 67, 68, 69, 70 e 71, e os que foram entregues na segunda intimação nas fls. 188, 189, 190, 191 e 192, na abertura dos bicos, gasolina comum, coincidindo os bicos 02, 04, 06 e 08, divergindo os restantes, no ano de 2012, bem como os produtos, diesel, álcool e gasolina aditivada, só havendo coincidência na gasolina Podium, na abertura dos bicos em 01/01/2012.

No encerramento dos bicos em 2012, gasolina comum, nas fls. 63 e 193 há divergência dos “bicos 06 a bico 36. No diesel S10 só há divergência dos bicos 14 e 16, álcool fls. 60 e 196, só coincide o bico 09, divergindo os restantes. Gasolina aditivada, fls. 62 e 195, só coincidem os bicos 01 e 03. Apenas na gasolina Podium há coincidência total.

Indica ter o contribuinte apresentado várias notas fiscais de 2012 e 2014, um ano depois de lavrado o Auto de Infração, sendo que várias notas fiscais já estavam lançadas, passou mais de um mês para apresentação da manifestação, as notas fiscais não apresentam o carimbo do Posto Fiscal do percurso.

Quanto aos demonstrativos de forma sintética, diz não proceder, pois na auditoria de estoques, constam os estoques inicial e final por produto, as compras mensais dos diversos produtos, as aferições limitadas a 20 litros por bico, as vendas dos produtos por bico, quando os bicos fecharam e abriram, a venda total de cada produto nos anos de 2012 e 2014.

Esclarece as alíquotas por cada produto, inclusive na hipótese de redução de base de cálculo, acaso existente, reiterando a divergência entre os livros LMC apresentados.

Após tecer algumas considerações acerca da Portaria 445/98, pontua estar anexando novos demonstrativos de 2012 e 2014, bem como as notas que já tinham sido lançadas e as que não foram lançadas.

Constam os demonstrativos nas fls. 535 a 577.

Intimada a tomar conhecimento do teor da informação fiscal prestada, através de Aviso de Recebimento dos Correios (fl. 580), o contribuinte retorna ao feito (fls. 582 a 583), para, mais uma vez, requerer prorrogação do prazo para apresentação de manifestação, em nome da verdade material.

Não houve, entretanto, qualquer manifestação da autuada, posteriormente a tal requerimento.

Em 10/02/2020, o órgão preparador encaminhou o feito para o autuante, o qual, basicamente às fls. 652 a 660, repete, mais uma vez, os termos da defesa apresentada, apontando que as notas fiscais elencadas pelo contribuinte às fls. 341 a 531, já constavam do levantamento quantitativo de estoques às fls. 606 a 612, no ano de 2012.

Passa a discriminar os totais de compras e vendas por bicos, dos diversos produtos, concluindo no sentido de esperar ter atendido a diligência, com as informações corretas, já que o contribuinte anexou as notas fiscais, dois anos após o Auto de Infração lavrado, bem como novo LMC, que na segunda intimação se apresentou como diverso da primeira.

Cientificado da informação do autuante em 06/08/2021, através do Domicílio Tributário Eletrônico, com prazo para manifestação de dez dias, o contribuinte não se manifestou.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador para instrução e julgamento em 24/08/2021 sendo recebido pelo CONSEF em 26/08/2021 (fl. 662), e encaminhado para este relator em 30/08/2021 (fl. 662-v).

## VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada, decorrentes da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

A ação fiscal se iniciou mediante a lavratura de Intimação para Apresentação de Livros Fiscais de Documentos, em 04/04/2016, entregue pessoalmente a preposto do contribuinte (fls. 08 a 10).

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN 39 e do RPAF/99.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Quanto a sugestão para submeter o levantamento a apreciação da ASTEC, não acolho, pelo fato de que os dados e elementos constantes nos autos serem suficientes para a sua apreciação e a decisão do relator.

Além disso, durante a instrução do processo foram realizadas três diligências, bem como inúmeras informações fiscais, o que demonstra ter sido o feito exaustivamente discutido.

Aprecio, neste momento as questões preliminares postas, iniciando não haver razão nem motivo para se falar ser o levantamento quantitativo medida extrema, e presuntiva, como feito, pois o mesmo está devidamente previsto na legislação como procedimento rotineiro de auditoria, inclusive com orientação quanto aos procedimentos a serem obedecidos pela Fiscalização.

No levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, como se verá adiante, caso superadas as preliminares, vem a ser técnica ou roteiro de auditoria empregado para avaliar a veracidade das declarações do contribuinte em relação aos seus estoques, e apuração de mercadorias eventualmente entradas ou saídas sem a emissão de nota fiscal.

Sua definição pode ser aquela indicada no Acórdão 216/2017, de 02/06/2017, prolatado pelo Conselho de Recursos Fiscais do estado da Paraíba, que entendo didática e esclarecedora:

*“O Levantamento Quantitativo Por Espécie é uma técnica absolutamente legítima de que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo”.*

Nos mesmos moldes, assim entende a Receita Federal, através de julgamento da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, através do Acórdão 12-21520, de 23/10/2008, cuja Ementa reza:

*“OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. Para que se apure omissão de receitas baseada em auditoria de estoque, com base no artigo 286 do RIR/99, é necessário que, durante determinado período, a quantidade de mercadorias no estoque inicial somada à quantidade de entradas seja confrontada com a quantidade de saídas somada à quantidade no estoque final. A simples diferença entre o total de entradas e o total de saídas nada significa, se não consideradas as quantidades existentes nos inventários inicial e final. OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. PREÇO MÉDIO. A diferença de quantidade de produtos, eventualmente constatada por meio da auditoria de estoques, deve ser multiplicada pelo preço médio do produto e não pelo preço mais alto no período. CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA. Uma vez julgada a matéria contida no lançamento principal, igual sorte colhem os autos de infração lavrados por decorrência do mesmo fato que ensejou aquele”.*

Também o Poder Judiciário entende acerca da legalidade de realização do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, como se vê na decisão do Tribunal de Justiça do estado de Minas Gerais na Apelação Cível AC 0042545.12.2010.8.13.0515, julgamento realizado em 29/09/2016, 5ª Câmara, assim tratado na Ementa:

*“APELAÇÃO CIVEL. EMBRAGOS A EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. REVENDA DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO. FISCALIZAÇÃO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. TÉCNICA IDÔNEA. ENTRADAS E SAÍDAS DESACOBERTADAS. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO NÃO VALIDAMENTE INFIRMADA. PENALIDADES. MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA. PROPORCIONALIDADE. PREVISÃO LEGAL. EFEITO CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA”.*

Do mesmo modo, decisão do Tribunal de Justiça do estado da Bahia, publicada no Diário Oficial da Justiça na página 532, Caderno 2, Entrância Final, em 18/02/2021, em grau de Embargos, cujo trecho destaco, e que trata de julgamento acerca de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, que segundo a decisão “...constitui modalidade de procedimento fiscal regular, consistindo em operação matemática de soma e subtração, permitindo apurar que, na data da medição, foi constatada a efetiva ocorrência de omissão de entrada ou de saída de mercadorias tributáveis.

*Com efeito, as alegações da Embargante de que não lhe foi fornecido o cálculo das diferenças apuradas, ou seja, de que a atuação foi levada a cabo sem prova de materialidade das*

*acusações, não restaram demonstradas, cabendo o registro de que o levantamento realizado pela fiscalização levou em conta dados fornecidos pela própria contribuinte, que ensejaram a caracterização da infração, sendo disponibilizado no PAF, contendo os nomes dos produtos, relação das notas fiscais de entradas e saídas, valores (vide docs. 07 a 17 juntados com a inicial), dados que demonstram a ocorrência das infrações apontadas, havendo, portanto, prova documental suficiente adunada pelo Fisco que não foi confrontada pela Embargante por prova documental ou pericial capaz de revertê-la, salvo, frise-se, por meio de meras alegações.*

*Ademais, é cediço que a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída, nos termos do artigo 204 do Código Tributário Nacional. Destarte, ante a ausência de nulidade demonstrada e considerando-se que o lançamento tomou por base os arquivos magnéticos produzidos e entregues pela própria Embargante, como por ela dito na inicial, cuja relação de mercadorias e planilhas de cálculos constam do PAF não há suporte de juridicidade na arguição de cerceamento de direito de defesa por ausência de dados informativos, de modo que a rejeito”.*

*E mais adiante prossegue: “A possibilidade aventada pela Postulante, de ocorrência de uma série de equívocos que poderiam ter contribuído para eventuais erros no lançamento do débito quando da realização da auditoria pela Fazenda Estadual, são infundadas e desprovidas de qualquer amparo probatório, incapazes, logo, de infirmar a legalidade de que goza o levantamento realizado, com o agravante de que a responsabilidade pela veracidade das informações constantes em seus arquivos magnéticos é dela própria, como acentuado pelo Embargado.*

*Reafirma-se, por oportuno, que à Embargante foi oportunizado, no curso do Processo Administrativo Fiscal, a eventual demonstração da efetiva ocorrência dos mencionados equívocos, o que não foi feito, bem como não o fez quando da oposição destes Embargos, desistindo da prova pericial, limitando-se a suscitar hipóteses desprovidas de qualquer elemento probatório.*

*Não existe dúvida plausível (e demonstrada cabalmente) quanto à segurança da autuação fiscal, quanto aos valores constantes dos demonstrativos fiscais e que dão lastro à exigência fiscal, resultado do levantamento contábil com a existência de omissão de entradas (e saídas) de mercadorias”.*

*E por fim, arremata: “Como acima afirmado, os levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias - procedimento fiscal rotineiro e normatizado pela Portaria 445/98 – utilizado pela fiscalização, com adoção do valor da omissão de maior expressão monetária, bem como utilização dos arquivos magnéticos elaborados e fornecidos pela própria Embargante, é método legal, não sendo passível de ser nulificado sem prova que revele se encontrar ele viciado.*

*O TJBA, aliás, já reconheceu a legalidade da presunção e da realização de levantamento quantitativo de estoques com base em registro contábeis dos contribuintes”.*

Ou seja: o levantamento quantitativo, tal como realizado e lançado nas infrações do Auto de Infração, se apresenta como técnica fiscal de apuração de regularidade das atividades do contribuinte, com aspecto legal e não como medida extremada ou extraordinária de que venha a se valer a Fiscalização, independentemente do produto a ser auditado.

Ademais, como se tratam de operações cujas entradas foram omitidas, com fornecedores, origem e valores desconhecidos, a legislação estipulou critérios para a apuração de tais valores omitidos, motivo pelo qual o raciocínio da autuada quanto a duplicidade de cobrança (*bis in idem*), e cobrança de ICMS sobre ICMS não pode ser aplicado.

Também foi devidamente respeitado o princípio da não cumulatividade, uma vez que não havendo emissão de nota fiscal na operação de venda ao estabelecimento autuado, não houve qualquer destaque ou recolhimento de imposto, não havendo o que se abater de tal operação cuja entrada foi omitida.

De igual maneira, deve ser repelido argumento defensivo pautado em legislação já derogada, como ocorrido em argumentação apresentada pela empresa, quanto a base de cálculo do álcool e óleo diesel, uma vez que o RICMS/97 tomado pela defesa como base normativa a amparar seu argumento, vigorou até 31/03/2012, sendo os fatos geradores correspondentes a 31/12/2012, quando vigia o RICMS/12, aprovado pelo Decreto 13.780, de 01/04/2012, o qual em seu artigo 494, assim prevê:

*“Art. 494. Revogam-se as disposições em contrário, especialmente o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997”.*

Pelas expostas razões, não acolho as questões preliminares postas.

Passo, pois, à análise do mérito, não sem antes pontuar que o fato arguido pela defesa de não ser o autuante bacharel em direito, em nada invalida ou prejudica o seu trabalho, tendo em vista o fato de a atribuição para a realização de trabalhos de auditoria na SEFAZ não está afeita exclusivamente aos profissionais com formação em direito.

Aliás, a atividade de auditoria estaria muito mais aproximada dos bacharéis em contabilidade do que em direito, mas isso não impede a realização de trabalho com competência, profissionalismo e esmero, de forma que não acolho tal argumento.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98. Tem como objetivo *“conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”*.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O exame em questão, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Antes, entretanto, abordo a questão defensiva, relativa ao entendimento do sujeito passivo de que não teria qualquer responsabilidade em relação às omissões, especialmente em relação à infração 01, diante do fato de a mesma ser da distribuidora de combustível, à vista da figura da substituição tributária, sendo que tal fato (solidariedade) também está prevista inclusive no artigo 10 da Portaria 445/98:

*“No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I – se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal”.*

De igual modo, a Lei 7.014/96, em seu artigo prevê a figura da responsabilidade solidária:

Logo, plenamente possível se efetivar lançamento contra o sujeito passivo. Já na infração 02, a responsabilidade é do próprio contribuinte autuado, o que não merece maiores considerações.

Na sua peça defensiva, o contribuinte apontou equívocos que teriam sido cometidos pelo autuante, trazendo, inclusive, discrepâncias entre os dados de abertura e fechamento dos bicos, o que implicaria em falhas no levantamento. Tal fato, motivou, inclusive, a realização de diligências, dirigidas ao autuante, a fim de que o mesmo esclarecesse os fatos devidamente, tendo, naquela oportunidade, sido mencionadas as diferenças verificadas nos dados e elementos utilizados pelo autuante, para a consecução do levantamento, e os dados trazidos pelo sujeito passivo, como se vê abaixo:

*“Chama atenção para o fato do livro LMC do produto gasolina comum apensado na fl. 55, apresentado pelo contribuinte autuado, relativo ao movimento do dia 22 de setembro de 2012 difere em valores daquele apensado na fl. 119 pelo sujeito passivo, relativo ao mesmo dia e produto, como, de igual modo se verifica que para o dia 30 de outubro de 2012, o LMC acostado pelo autuante e que serviu de base para o lançamento (fl. 57), também difere daquele apresentado pelo contribuinte à fl. 132, para o produto gasolina comum.*

*Verifica-se, também que os livros acostados pelo sujeito passivo às fls. 115 a 165 e 167 a 170 estão assinados de forma original, como se denota às fls. 115, 120, 124, 128, 132, 140, 144, 148, 152, 156 e 160”.*

Ao prestar a devida informação fiscal, o autuante atestou que os livros que lhe foram apresentados eram diferentes dos originais em que se baseou a lavratura do Auto de Infração. Naqueles outros observa que os bicos abriam e fechavam, conforme descrito às fls. 28 a 31.

Disse ainda, que nos novos livros apresentados, não constam nenhum fechamento e abertura de bicos, continuando as mesmas omissões de entradas, estando acostando os mesmos, juntamente com os demonstrativos das omissões apuradas, o que significa dizer que os livros apresentados foram refeitos após a ação fiscal, como objetivo de adequar-se aos dados da autuação, sem que tal prática fosse autorizada ou comunicada pela autoridade competente, de acordo com os elementos dos autos.

Cientificado do fato, o contribuinte se manteve silente, o que vem a depor contra si, em relação à validade jurídica do livro apresentado pelo mesmo para desconstituir a autuação. Logo, não os posso aceitar como prova válida.

No que se refere a eventuais diferenças ocorridas no momento da descarga dos produtos, se trata de fato possível de ocorrer, ou seja, a quantidade constante na nota fiscal de compra pode não ser descarregada na sua totalidade. Entretanto, no momento da apuração do estoque final (que é o inicial do exercício seguinte) caso constatada diferença entre o estoque físico e o contábil (escriturado) a autuada poderia realizar os ajustes dos estoques e promover a sua escrituração mediante emissão de documento fiscal, o que não foi comprovado no caso presente.

Em relação a tese defensiva de que diversas Notas Fiscais não foram consideradas pelo autuante no levantamento realizado, caberia a indicação de quais documentos não teriam sido incluídos nos demonstrativos, visto que, como já observado anteriormente, os mesmos devem abranger todas as operações, quer de compra, quer de vendas, até mesmo de remessas de mercadorias realizadas no período auditado, de forma a propiciar ao preposto fiscal o pleno conhecimento da movimentação da empresa, bem como efetuar o devido registro no livro LMC, o que segundo se noticia nos autos, não foi feito.

Falar se tratar de presunção, e como tal, cabe o ônus da prova ao contribuinte

Ademais, constato que o lançamento foi realizado pelo Fisco embasado na hipótese que se configura naquela constante na Lei 7.014/96, em seu artigo 4º, § 4º, o qual estabelece os elementos motivadores de presunção, para efeitos de ocorrência de fato gerador do ICMS e sua consequente cobrança.

É sabido é que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário.

Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se buscam para deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta.

Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.

Dessa forma, não posso acolher a argumentação defensiva, diante do fato de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, frente ao resultado do levantamento realizado, não importando o trabalho fiscal em qualquer violação a princípios básicos do processo administrativo fiscal que tenham causado prejuízo ao contribuinte, além de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, diante do resultado do levantamento realizado.

Por outro lado, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade. Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Lembro ser a presunção uma das poucas hipóteses em que ocorre inversão do ônus probatório, e neste caso, o contribuinte deveria, por meios de provas lícitos e com base fática e/ou jurídica, o que não correu no presente caso.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova. Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Como já dito linhas atrás, o tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma inofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele. Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte. Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente não ocorreu.

A legislação estadual do ICMS, em especial o 4º, § 4º da Lei 7.014/96 anteriormente citada, determina que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Quanto aquilo que a autuada na sua peça de defesa diz ser “*defeitos de escrituração para cobrar novo imposto*”, apesar de tal assertiva, sequer indicou ou nomeou quais seriam tais “defeitos”, o que me impede de qualquer apreciação a respeito.

Assim, incorreu a autuada nas hipóteses previstas nos artigos 142: a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária e 143 do RPAF/99: a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal. Da mesma forma, ao alegar a existência de “*falhas no levantamento*”, o sujeito passivo as deixou de apontar.

Também não posso acolher o argumento de que não foram consideradas as perdas, vez ter sido aplicada a redução nos estoques pelo autuante, de acordo com a normatização existente e aplicável ao caso.

Frente ao argumento de que a fiscalização aplicou as normas da ANP somente em parte, naquilo que lhe prejudicaria, desprezando aquelas que acobertariam a indicação a falta de recolhimento e falta de antecipação tributária, impede se afirmar que diante do arcabouço jurídico estabelecido, tal agência se constitui no órgão regulador das atividades que integram as indústrias de petróleo e gás natural e de biocombustíveis no país, estando vinculada ao Ministério das Minas e Energia, sendo a autarquia federal responsável pela execução da política nacional para o setor, tendo por objetivo institucional estabelecer regras por meio de Portarias, Resoluções e Instruções Normativas, promover licitações e celebrar contratos em nome da União com os concessionários em atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural, bem como de transporte e estocagem de gás natural, além de zelar pelo cumprimento das normas nas atividades das indústrias reguladas, diretamente ou mediante convênios com outros órgãos públicos, além de realizar monitoramento da qualidade dos combustíveis.

Logo, não se encontra na sua competência qualquer normatização tributária, que por força da Constituição Federal, a qual estipula que em relação ao ICMS a atribuição legislativa é de cada estado membro da União, e neste exercício de competência, a legislação aplicável diante da constatação de infração à legislação tributária é de cada estado. Desta forma, este argumento não pode ser acolhido.

Ademais, sem qualquer esclarecimento ou justificativa, a defesa não conseguiu explicar o motivo e a razão da apresentação de dois livros LMC para o mesmo período, com dados divergentes, conforme amplamente demonstrado pelo autuante em suas diversas intervenções processuais, não sendo, de qualquer forma, o modo mais correto e ético de procedimento, por parte da autuada que se diz empresa tradicional no ramo.

Esclareço, por pertinência que tal livro se constitui em documento de preenchimento obrigatório e diário, devendo conter os dados do registro de entradas (combustível oriundo dos fornecedores) e registro de saídas dos combustíveis comercializados no posto, assim como do estoque remanescente a cada dia, sendo tal registro também utilizado para fins de arrecadação e controle do ICMS.

Tal livro está sujeito a diversas regras, dentre as quais posso enumerar: ser de preenchimento obrigatório e diário, devem permanecer no posto dos registros LMC dos últimos seis meses à

disposição da fiscalização, bem como a obrigatoriedade de se manter o arquivo dos registros LMC dos últimos cinco anos.

Também deve ser indicada a apuração das causas de perdas de combustível (diferença entre o registro de estoque e o conteúdo dos tanques), além da responsabilidade de reparo dos equipamentos na ocorrência de vazamentos.

Seu preenchimento, ocorre antes da abertura do posto, quando deverá ser feita a medição dos tanques para lançamento no mesmo, com registro de perdas ou ganhos, bem como informar o valor do fechamento, constando, ainda, a conferência diária dos “encerrantes” das bombas de fornecimento e confronto com os registros dos “encerrantes” impressos nos cupons fiscais e os lançados no livro LMC.

As notas fiscais devem ser lançadas rigorosamente na data em que o combustível entrou no tanque, sendo que tal lançamento deve ser feito antes de ser gerado o livro LMC, e todos os combustíveis devem constar num só livro, sendo que a escrituração deve ser diária, e o resultado nunca poderá ser negativo, sendo que as alterações de estoque para o LMC devem ser feitas diretamente no próprio livro.

O período de apuração deve ser mensal, com Termo de Abertura no dia 1º e Termo de Encerramento no último dia do mês, possuindo campo próprio para o preenchimento das notas fiscais de entrada e produto, leitura dos “encerrantes” (o que gera o estoque contábil) e para a leitura do estoque físico diário de cada tanque, sendo importante se ressaltar que a diferença entre o estoque físico e o contábil (perdas e sobras de produto) não pode ser superior a 0,6%.

Assim, revisado o levantamento pelo autuante, o que mais uma vez, dispensa e prejudica o pedido defensivo de realização de diligência, conforme demonstrativos, em cumprimento ao quanto requerido por esta Junta de Julgamento Fiscal, o autuante apresentou resultado, por exemplo, na planilha de fl. 615 indica para o ano de 2012, omissão de entradas, com imposto devido no montante de R\$ 61.332,19, ao passo que as omissões de saídas apuradas totalizaram para o mesmo período, R\$ 16.307,77, valores superiores aos apurados inicialmente no lançamento.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como ilegal e confiscatório da multa aplicada na autuação (60% e 100%), observo, inicialmente, somente ser possível de ser aplicada sobre parcela de imposto exigível, vez estarmos diante de acusação de descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento de imposto).

Dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

Os Agentes Fiscais, no momento do lançamento tributário, devem, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, não se pode arguir qualquer arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja, inclusive de seu aplicador.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, e em contraposição ao posicionamento ali posto, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

*“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.*

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018 assim se pronunciou:

*“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:*

*[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de*

forma inexata (atual §1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária'.

7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, 'embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal' (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmam-se os julgados:

'TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral'. (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).

'AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFESA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III Agravo regimental improvido'. (RE 748.257-AgR, Relator Ministro Ricardo Lewandowski)".

Esclareço que a multa percentual aplicada na presente autuação foi de 60% e 100%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido, rejeitando o argumento posto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, sequer reenquadramento da mesma por se apresentar correta, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente revogado desse diploma legal, através da Lei 12.605/12, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Quanto ao pedido da autuada para que se descaracterize a multa aplicada, diante de seu entendimento de que o correto seria a aplicação do disposto do RICMS, que prevê a multa assessoria pela emissão de nota, quando teria que ser o cupom fiscal, por ser de direito, da mesma forma, não posso acolher, tendo e, vista que as infrações apuradas se reportam a descumprimento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de imposto, e não por qualquer obrigação acessória, diante do fato que em qualquer momento do processo se cogitou o fato ou hipótese de emissão de nota fiscal em lugar do cupom fiscal, não sendo tal fato, objeto do escopo do lançamento.

Ao alegar ter agido de boa fé e não ter contribuído para a ocorrência das infrações, o contribuinte deixou de atentar para o disposto no artigo 136 do CTN:

"Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato".

Quando o preceito em questão diz que "independe da intenção do agente" significa que independe da vontade consciente e livre de praticar a conduta antijurídica, ou seja, independe do dolo. A responsabilidade tributária só pode ser imputada a quem voluntariamente praticou o ato

antijurídico, ou seja, pressupõe a culpa subjetiva do contribuinte ou do responsável, por ação ou omissão.

Para efeito de tal artigo, se englobam as infrações tributárias substanciais (relativas à obrigação principal) e as formais (ao cumprimento de obrigações acessórias), não se aplicando às tipificadas como crimes ou contravenções (infrações delituosas). Assim, carece de base legal a observação da defesa.

Também incabível se falar em aplicação do artigo 112 do CTN, visto que não se trata de questão que careça de qualquer interpretação, e sim, de constatação matemática, como visto anteriormente, de diferenças de mercadorias cujo imposto deveria ser recolhido.

Desta forma, diante dos argumentos acima expostos, e da falta de elementos concretos e com validade jurídica que possam se contrapor aos dados e elementos apontados na autuação, julgo o Auto de Infração procedente.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **022073.0118/16-6** lavrado contra **CCS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.**, devendo o contribuinte ser intimado a recolher imposto no montante de **R\$132.273,81** sendo R\$30.491,76 com multa de 60% e R\$101.782,05 mais a multa de 100%, previstas na Lei 7.014/96, artigo 42, incisos II, alínea “d” e III e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 30 de novembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR