

PROCESSO - A. I. Nº 206923.0035/20-3
RECORRENTE - ALEGRIA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0101-02/22-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/08/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0233-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigência de imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, diante da constatação de ter recebido mercadoria de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Apuração realizada mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP e Portaria 445/98, conforme registro fiscal no LMC/Registro 1300 da EFD. O contribuinte não conseguiu elidir a infração, a qual subsiste. **2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO.** É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada, inseridos a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte no Registro 1300 da EFD, espelho do LMC. O sujeito passivo não consegue justificar as diferenças apuradas. Impossibilidade de retificação da EFD neste momento processual. Infração mantida. Não acolhidas as questões preliminares suscitadas. Negada a realização de perícia/diligência. Mantida a Decisão recorrida. De ofício, adequada a multa da infração 2. Recurso **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, exarada através de Acórdão JJF nº 0101-02/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/09/2020, composto por duas infrações, pelas constatações a seguir:

Infração 01 – 04.07.01: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Enquadramento Legal: art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23-A, inciso II da Lei 7.014/96; e Art. 10º, § único da Portaria 445/98. **Multa** prevista no art. 42, inciso III, alínea d, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – 04.07.02: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, 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 verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Enquadramento Legal: art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23, § 6º, inciso II, alínea “b” da Lei 7.014/96; e Art. 10º, § único da Portaria 445/98. **Multa** prevista no art. 42, inciso II, alínea d, da Lei nº 7.014/96.

Em sede de defesa, a empresa autuada apresentou peça impugnatória às fls. 10 a 32. Informação fiscal às fls. 35 a 52, na qual conclui pela manutenção integral do Auto de Infração.

A referida JJF exarou decisão pela Procedência da autuação, às fls. 146 a 191, a seguir transcrita:

VOTO

O presente lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi cientificado acerca da lavratura do Auto de Infração através da transmissão de Cientificação de Lavratura de Auto de Infração, encaminhado pelo Domicílio Tributário Eletrônico, cuja ciência se deu por leitura ocorrida em 07/10/2020 (fl. 05).

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, 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, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade do lançamento.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de objetiva peça de impugnação.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo a atividade principal de “Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores”, CNAE 47.31-8-00, estabelecido no município de Salvador.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual passo neste momento à sua análise.

Em primeiro lugar, antes de qualquer análise, quanto a menção defensiva de que o Auto de Infração foi lavrado em “19/05/2020”, atribuo se tratar de equívoco, uma vez que conforme anteriormente relatado, a data de autuação é 28/09/2020, e sua ciência ocorreu em 07/10/2020.

Inicialmente, quanto ao argumento de nulidade, diante do entendimento do contribuinte de que o autuante não teria comprovado, sequer provado a ocorrência dos fatos geradores que dariam ensejo ao crédito tributário constituído pela autuação impugnada, não posso acolher.

E justifico: as infrações se encontram estribadas em levantamentos e demonstrativos que as atestam, de forma analítica, os quais indicam e precisam todos os elementos necessários para a perfeita indicação das mesmas, inclusive listam, documento a documento com suas respectivas chaves de acesso, aqueles que serviram de base para a autuação, bem como os resume de forma sintética, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente às acusações postas.

Quanto a indicação defensiva de fatos ocorridos em 2020, tal assertiva é equivocada, uma vez que sendo os fatos geradores ocorridos ao final de cada período de apuração, o recolhimento dos valores de imposto apurados se dá no dia nove do mês subsequente.

Desta forma, para os fatos lançados em 21/12/2019, o vencimento do imposto ocorrerá em 09/01/2020, o que concorreu para a equivocada interpretação da defesa.

Da mesma forma, não há que se falar em sustentação do lançamento baseada em legislação revogada, uma vez que o artigo 23, § 6º da Lei 7.014/96, permanece em pleno vigor, produzindo efeitos jurídicos.

Ocorre que tal artigo possui desde 13/12/2019 a seguinte redação, por força da Lei 14.183, de 12/12/2019, publicada no Diário Oficial do Estado em 13/13/2019:

“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

(...)

§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por ato da Secretaria da Fazenda, observados os critérios definidos no § 4º deste artigo”.

Até a data acima indicada, vigorava a seguinte redação, decorrente da Lei 12.605, de 14/12/12, Diário Oficial do Estado de 15/12/12, mantida a redação dos seus incisos, efeitos de 15/12/12 a 12/12/19:

“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

(...)

§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:

I - de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver;

II - em função dos preços a seguir indicados, se as mercadorias estiverem desacompanhadas de documento fiscal idôneo:

a) preço de pauta fiscal no atacado, se houver, ou o preço corrente das mercadorias ou de sua similar no mercado atacadista do local da ocorrência, aquele ou este acrescido da margem de lucro correspondente;

b) preço de pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo no local da ocorrência”.

Ou seja: a defesa confundiu a nova redação com a revogação, institutos diferentes, o que desconstrói seu argumento apresentado.

No tocante ao levantamento quantitativo efetuado, da mesma forma, foram enumerados os documentos e registros fiscais considerados para tal, e os resultados matemáticos obtidos, como listas de notas fiscais individualizadas, de forma a tornar possível ao contribuinte a verificação e conferência dos dados do lançamento, o que afasta, de igual modo, a tese defensiva, a qual não pode ser aceita.

Assim, as acusações, diferentemente do entendimento da defesa, foram sim, provadas, e se encontram devidamente embasadas em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte, além de sua EFD, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carregou documentos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente as acusações postas, e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir as acusações inseridas no corpo do Auto de Infração.

A hipótese de haver reparos ou ajustes a serem feitos no lançamento não o conduzem, necessariamente a nulidade, vez que corrigíveis, mas sim, em nome da justiça fiscal, na redução ou mesmo exclusão, em nada prejudicando o contribuinte autuado.

Além disso, diferentemente da arguição defensiva, o fato gerador está perfeitamente delineado, se tratando de volumes de produtos detectados nos tanques de combustíveis e devidamente registrados pela empresa em sua escrituração fiscal, em parâmetros anormais, que não decorrem de variação volumétrica, mas sim, de adição de produtos nos tanques, fazendo com que o volume de produtos ali existentes aumente em muito acima dos parâmetros normativos estabelecidos.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do Estado da Bahia.

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de

resposta ou de reação.

- Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;
2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;
3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;
4- direito de apresentar defesa escrita”.*

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para todas as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: “O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.

Em relação ao argumento de que não foram requisitados elementos do contribuinte, nem exercido o contraditório antes da lavratura do Auto de Infração, esclareço que os levantamentos foram efetuados com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD), de responsabilidade quanto a consistência e higidez dos dados ali previstos unicamente do sujeito passivo, da qual a Secretaria da Fazenda tem pleno conhecimento, e acaso “inconsistências” houvessem, como alegado na peça de impugnação, houve tempo suficiente para a sua identificação, desde quando existem fatos geradores do ano de 2016, sendo a autuação do ano de 2020, sem que a peça apresentada identificasse ou apontasse que “inconsistências” seriam essas, apenas trazendo nova escrituração para o livro LMC, que denomina “LMC real”, sem, entretanto, transladar os novos valores apurados, e que representariam, segundo a autuada, mais de 85% de anotações erradas para a escrituração fiscal (EFD) oficial e constante da base de dados da Secretaria da Fazenda e da Receita Federal, utilizada pelo autuante para respaldar a autuação.

Com tais considerações, se constata que a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é de forma exclusiva do sujeito passivo, e ainda que ocorressem erros na sua transmissão, ou qualquer outro procedimento que implicasse em modificação, a legislação estipula prazo para as devidas correções, entretanto não as aceita quando da realização de auditoria, a menos mediante intimação específica do Fisco, do que não se tem notícia nos autos.

Assim, cabe unicamente ao contribuinte, sob sua inteira responsabilidade, reitero, escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los ao ambiente SPED, conforme já visto acima, sendo de sua exclusiva responsabilidade a ocorrência de erros e equívocos, acaso existentes, vez que não indicados expressamente na impugnação, o que desfavorece o argumento posto.

Além disso, com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica e o Conhecimento de Transporte Eletrônico, as Secretarias de Fazenda monitoram e conhecem todas as operações realizadas por e para os contribuintes, o que dispensaria a apresentação de qualquer outro elemento.

Em relação a arguição de nulidade quanto a falta de contato entre o autuante e a empresa, para esclarecimento de eventuais dúvidas, o que implicaria, na visão da defesa, a nulidade do lançamento, esclareço que tal contato não se mostra essencial, desde quando os livros e documentos fiscais, por serem eletrônicos se encontram nos arquivos da SEFAZ, eis que transmitidos pelo próprio contribuinte autuado, sendo de seu pleno conhecimento o conteúdo dos mesmos, o que torna, reitero, desnecessário tal contato.

Caso existisse alguma falha ou erro de escrituração de livros fiscais, como alegado, tendo os fatos geradores ocorrido a partir de 2016, e a autuação datar de setembro de 2020, houve tempo suficiente para que tais retificações na escrituração fossem realizadas, reitero, não podendo prevalecer agora, após o lançamento, tal argumento, até em respeito ao artigo 251 do RICMS/12:

“Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

§ 1º A solicitação do contribuinte para retificação da EFD fora do prazo previsto na cláusula décima-terceira do Ajuste SINIEF 02/09 será encaminhado por meio do sistema informatizado da SEFAZ no endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>.

§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”.

Todos os argumentos postos, pois, servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares.

Em relação ao pleito defensivo para a realização de perícia técnica/diligência no estabelecimento do

contribuinte, indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) **o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;**

b) *for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

II - de perícia fiscal, quando:

a) *a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

c) *a verificação for impraticável.*

§ 1º *A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo” (grifei).*

A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e sobretudo livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da perícia/diligência, senão avaliar livro fiscal (LMC) com dados diversos daquele transmitido pela EFD, não tempestivamente retificada, e que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

Além do mais, o autuante quando da informação fiscal, efetivou o exame das questões postas para as infrações arroladas na autuação, em atenção ao pleito defensivo.

Considero ainda a impraticabilidade de se efetuar qualquer verificação junto ao estabelecimento do contribuinte, tendo em vista o fato de que em se tratando de fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2016 a 2019, baseados em medições de combustíveis, que há muito não mais se encontram fisicamente nos tanques da empresa

Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar, que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

A jurisprudência administrativa já tem como pacificada tal questão, levando em consideração o princípio do livre convencimento do julgador, uma vez que se o colegiado fundamentou e decidiu de determinado modo, não há qualquer cerceamento de defesa.

É o que nos diz a Súmula 163 do CARF:

“O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.

Da mesma forma entendem os Tribunais Superiores, e como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015, na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1.887.326/RS, datada de 25/03/2021, caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

No mérito, na infração 01, a acusação é a de que teria deixado de recolher ICMS pela falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Já a infração 02, diz respeito falta de recolhimento do imposto, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EF.

Informa o autuante, ter extraído os dados apurados a partir do Registro 1300 da EFD, o qual se refere à movimentação diária de combustíveis (Portaria DNC nº 26/1992, que instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo (ANP), havendo apenas único registro por tipo de combustível e por data do fechamento da movimentação (campo “COD_ITEM” e campo “DT_FECH”), independente de ocorrerem intervenções, não podendo haver mais de um registro com o mesmo código de combustível e mesma data de fechamento.

Os campos a serem preenchidos em tal Registro 1300 são:

Campo 01 (REG): Valor Válido: [1300].

Campo 02 (COD_ITEM): Validação: o valor informado no campo deve existir no campo “COD_ITEM” do Registro 0200.

Campo 03 (DT_FECH): Preenchimento: informar a data da movimentação no formato “ddmmaaaa”, sem separadores de formatação.

Validação: o valor informado no campo deve ser uma data válida. A data informada deve ser maior ou igual ao campo “DT_INI” do Registro 0000 e menor ou igual ao valor no campo “DT_FIN” do Registro 0000.

Campo 04 (ESTQ_ABERT): Preenchimento: informar o estoque do início do dia, mesmo que tenha ocorrido intervenção posterior.

Campo 05 (VOL_ENTR): Preenchimento: informar o volume de combustível recebido no dia da movimentação (Registro C171).

Campo 06 (VOL_DISP): Preenchimento: informar o volume disponível, que corresponde à soma dos campos “ESTQ_ABERT” e “VOL_ENTR”.

Campo 07 (VOL_SAIDAS): Preenchimento: informar o volume (em litros) total das saídas, que corresponde à soma dos registros de volume de vendas.

Campo 08 (ESTQ_ESCR): Preenchimento: informar o estoque escritural, que corresponde ao valor constante no campo "VOL_DISP" menos o valor constante no campo "VOL_SAIDAS".

Campo 11 (FECH_FISICO): Preenchimento: informar o estoque do fim do dia.

Lembrando que os dados ali apresentados foram capturados e escriturados pelo contribuinte, a saber, o posto de combustível, a quem cabe coletar, indicar e registrar os dados relativos às medições diárias realizadas dos combustíveis existentes em seus tanques, através de seus funcionários, transportando os dados apurados para o livro LMC, espelhado em seus dados pelo Registro 1300 da EFD.

A apuração do débito lançado, ocorreu com base nos registros realizados pela empresa em seu Livro Fiscal de Movimentação de Combustíveis (LMC), cuja escrituração é exigida desde 1992 por imposição do AJUSTE SINIEF 01/92, publicado no Diário Oficial da União de 17/12/92, e que dispõe sobre a adoção do Livro de Movimentação de Combustíveis:

"Cláusula primeira Fica adotado como livro fiscal, para registro diário pelo Posto Revendedor, o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis - DNC, conforme modelo por ele fixado.

Cláusula segunda Este Ajuste entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União".

A escrituração fiscal do LMC impõe a atividade exercida pelos postos de combustíveis uma apuração diária dos seus estoques, escrituração diária dos seguintes dados fiscais: Produto; Data; Estoque de Abertura (Medição no início do dia); Volume Recebido no dia (em litros); Volume Vendido no dia (em litros); Estoque Escritural; Estoque de Fechamento; Perdas + Ganhos", e Fechamento físico", sendo que este último, bem como o do campo Estoque de Abertura (Medição no início do dia)", são alimentados pela constatação direta da medição nos tanques dos volumes apurados em tempo real, realizadas pelo contribuinte.

De acordo com informação contida no endereço eletrônico https://adaptive.com.br/livro-de-movimentacao-de-combustiveis-lmc/#Principais_previsoes_da_Portaria_DNC_N_2692, são os seguintes procedimentos corretos para o preenchimento do livro LMC:

- Antes da abertura do posto, deverá ser feita a medição dos tanques para lançamento no LMC, com registro de perdas ou ganhos. Informar o valor do fechamento.*
- Conferência diária dos encerrantes das bombas de fornecimento e confronto com os registros dos encerrantes impressos nos cupons fiscais e os lançados no LMC.*
- O lançamento das notas devem ser feitas rigorosamente na data em que o combustível entrou no tanque. Este lançamento deve ser feito antes de gerar o LMC.*
- Todos os combustíveis em um só livro. A encadernação obrigatoriamente deve ser mensal de no mínimo 100 folhas e no máximo 500, no máximo até no dia 10 do mês seguinte. Os livros devem ser encadernados e com o número em ordem de sequência. Deve-se informar o NIRE (Número de Iniciação de Registro de Empresa).*
- A escrituração deve ser diária.*
- O resultado nunca poderá ser negativo.*
- As alterações de estoque para o LMC devem ser feitas diretamente no próprio LMC.*
- O período do LMC deve ser do 1º ao último dia do mês, com Termo de Abertura no dia 1º e Termo de Encerramento no último dia do mês.*
- O LMC deve ser o mais próximo do real possível, pois um fiscal pode pedir o livro impresso para conferência.*
- Os Livros deverão ser autenticados após encerrado o exercício – até 30/04 do ano seguinte, na Junta Comercial.*

De acordo com a digitalização realizada pelo sujeito passivo dos livros LMC, que tem como corrigidos os equívocos que garante terem sido cometidos, não constam as páginas inicial e final, nem o registro na Junta Comercial acaso realizado.

Sendo combustíveis substâncias que podem apresentar variação volumétrica em função da temperatura do meio ambiente, aumentando o volume ou diminuindo caso a temperatura aumente ou diminua respectivamente, para se evitar que se chegassem a conclusões erradas acerca da constatação de resultado de estoque acima da apuração aritmética esperada na aferição diária dos estoques, a ANP estabeleceu que como possível e aceitável, variação volumétrica até 0,06% para mais ou para menos sem que implicassem em qualquer irregularidade por parte do estabelecimento.

A resolução da lide, em tal situação, pois, depende apenas e tão somente de análise da verdade material,

princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito, ainda que em sentido contrário se posicione a empresa autuada.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

Já o doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.

José dos Santos Carvalho Filho (Manual de direito administrativo. 12ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 891) sustenta que tal princípio “autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram”.

Para Paulo de Barros Carvalho (A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 34, 1998. p. 105.), o fato de o direito tributário ser regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, implica que a obrigação tributária tem nascimento, tão somente, se verificado o fato descrito na regra-matriz de incidência. A prova, pois, assume, relevância no tocante ao processo administrativo fiscal, vez que, sem ela, resta infirmada a aplicação normativa e a constituição do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, por via de consequência.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Como já observado, não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: **o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente**, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-

las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como no caso presente, diante do fato de, na informação fiscal, o autuante ter revisado o lançamento em sua inteireza, em relação às infrações contestadas, o que prejudica o pedido feito, como já visto.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, os levantamentos elaborados foram entregues para a empresa autuada, estando em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê tal metodologia no seu artigo 10º, respeitando seu direito a ampla defesa e ao exercício do contraditório.

Relativamente ao argumento de ter sido arbitrado o valor do imposto, não posso acolher, uma vez que tal possibilidade encontra-se no artigo 148 do CTN, ao abordar as modalidades de lançamento:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

Por outro lado, o artigo 22 da Lei 7.014/96 em consonância com a Lei Complementar, dispõe acerca de tal figura.

“Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:

I - operação ou prestação sem emissão de documento fiscal ou com documentação fiscal inidônea;

II - falta de apresentação dos documentos fiscais e contábeis relativos às atividades da empresa, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos;

III - utilização irregular de sistema eletrônico de processamento de dados, equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) ou terminal ponto de venda (PDV), de que resulte redução ou omissão do imposto devido, inclusive no caso de falta de apresentação do equipamento;

IV - qualquer outro caso em que se comprove a sonegação do imposto.

§ 1º O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir: (...).”

De fato, o arbitramento é realizado antes do lançamento, permitindo que a autoridade administrativa não leve em consideração os valores declarados pelo sujeito passivo, em razão de inidoneidade ou da omissão documental, para então valer-se do lançamento de ofício com suporte em bases presuntivas (e alternativas) na fixação do valor tributário.

Essa técnica só deve ser adotada pelo Fisco em situações muito específicas, onde ele fica autorizado a adotar para o bem a ser tributado (serviço, direito ou ato) um valor de base de cálculo compatível com a prática do mercado, prestigiando a verdade material.

Saliente-se que a técnica existe para se atingir um valor arbitrado e não arbitrário. Assim, após a ciência do interessado, ficam resguardados o contraditório e ampla defesa, nas esferas administrativa e judicial, pois o arbitramento é forma de estabelecimento de presunção relativa, e, portanto, passível de prova em contrário, limitando a discricionariedade da autoridade fiscal.

A adoção do mecanismo do arbitramento, segundo a Doutrina e a Jurisprudência, somente cabe, pois, quando se torna impossível ao Fisco verificar a documentação fiscal do contribuinte, o que no caso não ocorreu, até pelo fato de que foram coligidos ao feito cópias dos registros fiscais do mesmo (EFD).

Isso equivale a se dizer que, existindo elementos suficientes para que a verdade material seja apurada, descabe a sua adoção, diante do fato dele se apresentar como regra de exceção, que somente em circunstâncias extremas e especiais deve ser adotado, já que a base de cálculo originária, que pode ser levantada, diante do acesso à documentação do sujeito passivo, é a que deve ser utilizada, como o foi, frente à previsão na regra-matriz de incidência tributária, e diante da relação direta com o texto constitucional.

O entendimento do Poder Judiciário, a respeito, se expressa em decisões como a do ministro Castro Meira, do Superior Tribunal de Justiça, no RMS 26964 GO 2008/0114933-4, julgado em 19 de agosto de 2008:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. ICMS. ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO. 1. A pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo. Não se pode confundi-la com o arbitramento de valores previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, que é modalidade de lançamento, regularmente prevista na

legislação tributária. 2. O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato imponible, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa. 3. Ao final do procedimento previsto no art. 148 do CTN, nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados como base de cálculo para a incidência do tributo. 4. Caso se entenda pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal irá arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação. 5. No caso, havendo indícios de subfaturamento, os fiscais identificaram o sujeito passivo, colheram os documentos necessários à comprovação da suposta infração e abriram processo administrativo para apurar os fatos e determinar a base de cálculo do imposto a ser pago, liberando na sequência as mercadorias. Não se trata, portanto, de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos do que autoriza o art. 148 do CTN. 6. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido. Acórdão: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso ordinário nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Humberto Martins”.

Ou seja: inexistiu qualquer ato da fiscalização que possa ser interpretado como arbitramento da base de cálculo, vez que, como já exaustivamente firmado ao longo do presente voto, os dados da autuação foram retirados da escrituração fiscal elaborada e transmitida pelo contribuinte autuado.

Quanto a alegação de que a Portaria 159/19, que acrescentou o parágrafo único ao artigo 10 da Portaria 445/98 implicaria que a aplicabilidade do referido dispositivo só seria possível apenas a partir da data de sua publicação, o mesmo apenas regulou, em benefício do contribuinte, o método de apuração que já era pertinente e operacional, haja vista que o referido dispositivo estabeleceu o índice mínimo para além do qual se determinaria a conclusão pela omissão de entradas de mercadorias, repita-se: em benefício do contribuinte.

Ainda que o dispositivo em tela não existisse a infração seria constatada, a partir do volume escriturado de mercadorias, sem a comprovação documental de sua aquisição, o que implica na constatação de omissão de entradas de mercadorias, não tendo o mesmo criado ou inovado fato gerador diverso da Lei. Logo, não se pode falar em criação de novo fato gerador, vez ter a mesma regulado a forma correta de se quantificar o valor devido, diante de fato anteriormente fora previsto pela lei, (aquisição de mercadoria sem documentação fiscal).

Por este motivo, a base de cálculo se encontra devidamente explicitada, não havendo motivação para decretação de nulidade quanto a tal fato, como requerido.

Ainda assim, por cautela e prevenção, esta Junta de Julgamento Fiscal diligenciou junto a Procuradoria Geral do Estado, através da Procuradoria Fiscal, indagando a respeito de tal fato, em processo de igual teor, e com a mesma tese defensiva, tendo o posicionamento externado por aquele órgão constado de Parecer, do qual destaco os seguintes trechos:

“Pois bem, se observa que da dicção do artigo 10 da Portaria 445/98, norma interna orientadora dos agentes da Administração Tributária na realização do levantamento quantitativo de estoques, que a infração objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, de presunção.

O que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300), que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.

A presunção prescinde do concurso de três circunstâncias: um fato conhecido, um fato desconhecido e uma relação de causalidade.

(...)

Assim, entendemos que não existe no caso em epígrafe nenhuma presunção, mas isto sim, um fato conhecido declarado pelo próprio contribuinte em seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), conforme norma definida na Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992.

(...)

*A Portaria 445/98 regulamenta o alcance dos **procedimentos** de fiscalização na metodologia dos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.*

(...)

Neste ponto, tendo como certo se tratar o levantamento quantitativo de estoques dum método de fiscalização, ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental ou adjetiva.

Assim sendo, tratando-se de método de apuração ou fiscalização, entendemos aplicável o quanto disposto no art. 144, § 1º, do CTN, cuja redação cabe transcrever:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, **tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização**, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

(...)

Doutro giro, acresça-se aos fundamentos acima expendidos, que a retroação da norma se impõe, tendo em vista que as novas orientações internas objeto da presente discussão são benéficas ao contribuinte, na medida em que possibilitam a aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte, como perdas iminentes ao processo.

Desta forma, na mesma toada, a retroação se justificaria pela norma esculpida no art. 106, II, do CTN”.

Ou seja: o órgão reconhece a possibilidade de retroação da norma, ao mesmo tempo em que afasta a tese de ser a presente autuação uma presunção tributária, sendo desnecessário qualquer outro comentário adicional.

Do mesmo modo, não posso concordar com a tese defensiva de que houve desconsideração da sua escrita fiscal, pelo fato de ter o autuante, unicamente tomado como base a escrituração fiscal digital (EFD) oficial escriturada e transmitida na forma regulamentar para a Secretaria da Fazenda, não se pautando em documentos sem a devida e necessária validade jurídica (livros fiscais emitidos por processamento de dados), sem qualquer retificação tempestiva e regular de tais arquivos.

Também refuto a afirmativa defensiva de existência de divergências constantes no registro magnético encaminhado à SEFAZ e o quanto escriturado nos livros fiscais, diante do fato de estarmos tratando da EFD que vem a se constituir nos próprios livros fiscais, de acordo com o ajuste SINIEF 02/09, cláusulas primeira e segunda:

“Cláusula primeira. Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, para uso pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

§ 1º A Escrituração Fiscal Digital - EFD compõe-se da totalidade das informações, em meio digital, necessárias à apuração dos impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como outras de interesse das administrações tributárias das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

§ 2º Para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica da EFD, as informações a que se refere o § 1º serão prestadas em arquivo digital com assinatura digital do contribuinte ou seu representante legal, certificada por entidade credenciada pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil.

§ 3º O contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração do:

- I - Livro Registro de Entradas;
- II - Livro Registro de Saídas;
- III - Livro Registro de Inventário;
- IV - Livro Registro de Apuração do IPI;
- V - Livro Registro de Apuração do ICMS;
- VI - Documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP.
- VII - Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Cláusula segunda. Fica vedada ao contribuinte obrigado à EFD a escrituração dos livros e do documento mencionados no § 3º da cláusula primeira em discordância com o disposto neste ajuste”.

Para apuração das infrações 01 e 02, ainda que se trate de ocorrência de omissão de apenas um fato econômico, qual seja, a aquisição de mercadorias, sobre este incidem dois fatos geradores que repercutem, por conseguinte em duas exigências tributárias distintas, que seriam o ICMS normal e o ICMS substituição tributária, ambas por solidariedade, conforme previsão contida na Lei 7.014/96:

“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

(...)

IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea”.

Tal disposição deve ser associada àquela contida no artigo 8º do mesmo diploma legal:

“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembaraço aduaneiro, tratando-se de:

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária”.

Com isso, afasta-se qualquer argumento de ter havido duplicidade na cobrança ora realizada, tal como pretende aduzir o contribuinte.

No caso em tela, o autuante realizou o lançamento lastreado no artigo 10, parágrafo único, da Portaria 445/98:

“Art. 10. 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:

(...)

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)”.

Como visto, as variações positivas ocorridas e não comprovadas superaram em muito a previsão normativa, denotando entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a respectiva documentação fiscal, o que corresponde a ocorrência de fato gerador do ICMS, e frente a não comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Não há de prevalecer o argumento defensivo de compensação dos ganhos de um dia com as perdas dos dias seguintes ou anteriores, pelo simples fato de que o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito diariamente, o que resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores., sendo errado se afirmar que quando há um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, como poderia parecer à primeira vista e sem maiores observações quanto a forma de apuração dos valores devidos.

As infrações, estão, pois, devidamente comprovadas, a partir dos próprios dados fornecidos e levantados pelo autuado, descabendo qualquer arguição em sentido contrário, como feito pela impugnante.

A propósito, e tendo em vista a veemência defensiva quanto a consideração do livro LMC em substituição aos registros apurados e transmitidos da EFD, notício estar em tramitação no Congresso Nacional, em caráter conclusivo, o Projeto de Lei 956/2021, o qual possui a seguinte Ementa:

“Dispõe sobre a utilização da escrituração fiscal digital exigida dos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI pelo revendedor varejista de combustíveis automotivos para comprovar estoques e movimentação desses produtos perante as autoridades competentes”.

A justificativa apresentada pelo autor do mesmo, foi a de que “Salta aos olhos que as mesmas informações podem ser obtidas na Escrituração Fiscal Digital, sendo desnecessário manter essa duplicidade de registros, o que somente representa ônus para os revendedores varejistas”.

Isso reforça o entendimento da prevalência das informações contidas na EFD, inclusive quanto a outros documentos ainda emitidos de forma física e manual, o que reforça o procedimento do autuante em se valer das informações contidas na escrituração feita e transmitida pelo contribuinte, ainda que este venha a alegar equívocos, somente descobertos posteriormente, e que ensejaram a retificação dos livros LMC, ainda que as respectivas EFD não tenham sido ajustadas, procedimento que dependia unicamente da ação do contribuinte, ao qual não é permitido alegar desconhecimento da lei, quanto a regulação da matéria.

De igual modo, neste momento processual há de se aplicar o teor do Ajuste SINIEF 02/2009, em sua cláusula

décima terceira, § 7º, absorvido em sua totalidade na norma regulamentar da Bahia (RICMS/12):

“§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:

I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;

II - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;

III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula”.

Ou seja: o contribuinte tem o direito de encaminhar a retificação, mas ela será registrada, porém com a observação de não ter qualquer valor jurídico, e assim, probante.

Diante do fato de os valores levantados pelo autuante serem aqueles medidos, apurados e indicados na escrituração fiscal pelo contribuinte, indicados no Registro 1300 da EFD, motivo e razão pela qual não posso albergar o livro LMC acostado pelo contribuinte, uma vez ser a EFD a única forma legal e válida de escrituração fiscal, e ante a ausência de elementos de prova em sentido contrário ao da acusação, tenho as infrações 01 e 02 como subsistentes.

Neste sentido, trago a colação decisão do STJ, quando da apreciação do RECURSO ESPECIAL 1.833.748/SE (2018/0285259-0), da lavra da Ministra Regina Helena Costa, publicada em 11/03/2020, a qual possui a seguinte Ementa:

“APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA - ICMS - RECOLHIMENTO A MENOR - HOMOLOGAÇÃO DO IMPOSTO DE OFÍCIO - EXERCÍCIO SEGUINTE AO FATO GERADOR - EXAÇÃO REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL DE 05 (CINCO) ANOS - APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I, DO CTN - QUESTÃO PREJUDICIAL REJEITADA - ARGUMENTO DO FISCO ESTADUAL DE QUE HOUVE RECOLHIMENTO A MENOR DO TRIBUTO - ENTRADA DE MERCADORIAS (COMBUSTÍVEIS) NO ESTABELECIMENTO, SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SEM A COBERTURA DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL EXIGÍVEL - ALEGAÇÃO DA EMBARGANTE/RECORRENTE DE QUE HOUVE DILATAÇÃO DO VOLUME DO PRODUTO E NÃO, AQUISIÇÃO DE MERCADORIA, POR CAUSA DA OSCILAÇÃO DE TEMPERATURA - RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE EM ANOTAR TAIS DIFERENÇAS DE QUANTIDADE DE COMBUSTÍVEL E COMPROVAR TAL ASSERTIVA - EXECUTADA/APELANTE QUE NÃO SE DESINCUMBIU DO SEU ÔNUS PROBATÓRIO - INCIDÊNCIA DO ARTIGO 373, I, DO NCPC - REGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA CDA CORRELATA - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO - COMPROVAÇÃO DE QUE NÃO HOUVE O PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO SOBRE O EXCESSO ENCONTRADO - MULTA APLICADA NO PERCENTUAL DE 50% SOBRE O IMPOSTO - INEXISTÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO - PRECEDENTES DESTES TRIBUNAL DE JUSTIÇA E DO STF - PLEITO DE TUTELA ANTECIPADA RECURSAL NO SENTIDO DE SER SUSPensa A EXECUÇÃO FISCAL - AUSÊNCIA DE RELEVÂNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO FUMUS BONI IURIS) - REQUISITO NÃO PRESENTE - INDEFERIMENTO - SENTENÇA PUBLICADA APÓS A VIGÊNCIA DO NCPC E MANTIDA - INCIDÊNCIA DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RECURSAIS - INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 85, § 11, DO CPC/2015 - RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO”.

Dele, destaco os seguintes trechos:

“Quanto à questão relativa à cobrança do ICMS em relação à diferença volumétrica do combustível, o tribunal de origem manifestou-se nos seguintes termos (fls. 415/416e):

No entanto, encontra-se notório que as distribuidoras, ao realizarem vendas de combustíveis, oferecem aos seus clientes pelo mesmo preço praticado, um produto com volume comercializado a maior, locupletando-se, assim, dessa circunstância, em razão de auferirem ganhos financeiros nessas operações. O Magistrado singular, ao analisar a questão de mérito, assim fundamentou seu decísum:

“(…) Todavia, o que o Estado executa a título de ICMS foi o excesso encontrado sem documentação fiscal, indicativo da existência de combustível sem o devido recolhimento do imposto, sujeito, neste caso, ao regime da substituição tributária, que antecipa o pagamento do imposto referente às etapas subsequentes. A previsão genérica da substituição encontra-se expressa no Art. 150, § 7º, da Constituição Federal (…)

A substituição tributária é uma forma diferenciada de recolhimento do imposto sobre circulação de mercadoria, cuja responsabilidade tributária consiste em transferir, total ou parcial, a obrigação de pagar o tributo para outrem que não o contribuinte direto. Sua decorrência está em garantir ao fisco o recolhimento do tributo de forma mais ágil, antecipando a carga tributária para o momento anterior da ocorrência do fato gerador. Desta forma, o tributo que de forma normal é recolhido pelo responsável pela comercialização, após a ocorrência do fato gerador, passa a ser devido pelo fabricante ou pelo importador. Assim, a incidência do imposto se verifica por ter a distribuidora, em seus estoques, volume de combustíveis maior do que o contabilizado, sendo forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem

a antecipação tributária do ICMS, agindo corretamente o Estado de Sergipe no procedimento fiscal, não compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa.

(...) O fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária, esta deve ser repassada pela distribuidora à Fazenda Pública.(...)” Sendo assim, importante destacar que não foi a falta de documentação fiscal que ocasionou o fato gerador do ICMS, mas sim, o não recolhimento do imposto sobre o excesso encontrado, sujeito ao regime da substituição tributária. Outrossim, apesar da Embargante alegar que a autuação fiscal não observou que a diferença indicada na autuação é decorrente da variação volumétrica, ela não negou as diferenças encontradas pelo Agente Fiscal, ou seja, apenas a Recorrente entendeu que as diferenças são meras transformações químicas da matéria e que a prática encontra-se amparada pelo ordenamento jurídico.

Importante registrar, também, que existem atos normativos que autorizam a diferença em estoque no caso de combustíveis líquidos, entretanto, tais normas exigem que as “perdas ou ganhos” sejam anotadas em livro próprio, o que não ocorreu in casu. Em verdade, não foi adunada aos autos pela Embargante qualquer documentação no sentido de comprovar as diferenças de volume alegadas em sua exordial, cujo ônus probatório lhe competia, nos termos do artigo 373, I, do NCPC, tanto acompanhando a inicial, quanto na instrução do processo, pois quando perguntada acerca da produção de novas provas, a Recorrente asseverou não ter interesse em produzi-las, o que implica o não afastamento da presunção de legitimidade da CDA em apreço.

Na realidade, extrai-se do feito que, em não havendo a comprovação pela própria Embargante das temperaturas de saída dos combustíveis, evidente que o Fisco não possuía informações suficientes para considerar a possível dilatação volumétrica. (...). Assim sendo, entendo que houve entradas de mercadorias (combustíveis) sem a correspondente documentação fiscal.

A jurisprudência pátria, em casos semelhantes, assim se manifesta acerca do tema: (...). Nesse passo, comprovada a entrada de mercadoria e não tendo a Embargante alegado pagamento da diferença, é de se concluir que o recolhimento do ICMS sobre as diferenças é impositiva, de acordo com a tipificação exposta pelo Fisco Estatal na CDA em questão. (...)’ (destaquei). Entretanto, a parte recorrente deixou de impugnar fundamento suficiente do acórdão recorrido, **alegando, tão somente, que a Fazenda Pública Estadual agiu ilegalmente ao cobrar a diferença volumétrica do combustível**, tributando a forma e não o fato econômico.

(...) CONHEÇO EM PARTE do Recurso Especial e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para, reformando o acórdão recorrido, reconhecer a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário no período de 01/01/2005 até 31/05/2005, devendo a execução prosseguir após o decote do excesso executado.

Mantenho a condenação em honorários advocatícios fixada na instância ordinária, distribuída na proporção da sucumbência de cada parte.

Publique-se e intimem-se”. (Grifei).

Desta forma, sendo decisão de Tribunal Superior, que seguramente apreciará questões relacionadas com a autuação ora em discussão, não posso acolher a decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, trazido como paradigma pela defesa.

Tal prática, qual seja, a de constatação de entradas de combustíveis em valores superiores aos informados pelos contribuintes, sem documentação fiscal, não é estranha ao setor, a se verificar o site da Agência Nacional do Petróleo (ANP), órgão regulador e fiscalizador, encontrado no endereço eletrônico www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/fiscalizacao/fiscalizacao-do-abastecimento/painel-dinamico-da-fiscalizacao-do-abastecimento, segundo o qual nos dois primeiros meses do ano corrente, 2,6% das autuações realizadas pela órgão foram relativas a “adquirir ou comercializar produtos sem cobertura fiscal”.

De igual modo, também se constata no setor, ainda segundo a ANP, a prática de chamada “bomba baixa”, que nada mais é do que do que mecanismo instalado no escritório do posto de combustíveis, com implantação de um microchip que adultera a informação nas bombas e é acionado por controle remoto ou celular, e que altera a quantidade de combustível injetada pela bomba no abastecimento. Quando chega a fiscalização para verificar se o volume fornecido está correto, os funcionários acionam este controle remoto, e a bomba passa a fornecer a quantidade certa de combustível.

Também o cliente, ao exercer o seu direito de pedir para conferir o volume de combustível naquele camburão oficial do Inmetro, com vinte litros, também vai parecer que está tudo certinho, porque se volta o equipamento para funcionar corretamente, sem qualquer distorção.

A diferença do que é mostrado no visor da bomba e o que efetivamente entra no tanque pode ser de 10% do volume, ou seja, há casos em que o litro injetado no veículo, equivale a 900 ml, quando a margem de erro, conforme define a Portaria Inmetro 23/1988, seria de 0,05% para mais ou para menos.

Também tem sido constatado pela ANP excesso de etanol adicionado a gasolina, em volume superior ao

permitido, vez que pela norma atual o teor de etanol deve ser de 27% quando misturado à gasolina comum, e de 25% no caso da gasolina premium, bem como a adição de solventes, prática igualmente vedada.

Tais fatos, **talvez**, venham a justificar entradas e saídas serem compatíveis, ao se verificar a movimentação anual de combustíveis, embora em momento algum se esteja a insinuar ser esta a prática do contribuinte, mas prática do setor.

O mesmo site noticia, ainda, a exigência instituída pela ANP para que todos os postos do país, dentro de cinco anos, tenham uma nova bomba instalada, mais moderna, que não permite nenhum esquema fraudulento, por ser lacrada eletronicamente, não tendo jeito de interferir no volume entregue.

Isso em momento algum, e é bom ficar bem claro, repito, não atinge nem acusa o contribuinte autuado de tais práticas, o que seria procedimento inadequado e leviano, mas apenas e tão somente relata e demonstra os problemas e alguns procedimentos inerentes ao setor, inclusive quanto a vendas de combustíveis sem documentação fiscal, constatado e mencionado pelo órgão de controle, a ANP, o que vai de encontro a um dos argumentos defensivos utilizados pela defesa de ser impossível a saída de combustível da distribuidora sem documento fiscal.

Lembrando que tais fiscalizações são realizadas in loco e os atos acima descritos, constatados no momento da ocorrência.

Podem existir, ainda, outras situações que causariam distorções nas medições: não é excepcional ou incomum que os postos aproveitem para comprar combustível antes de um aumento anunciado e o deixem estocado nos seus caminhões tanque, que podem armazenar até 50.000 litros de combustível em seus tanques. Quando esse volume é levado em consideração na movimentação dos estoques do posto revendedor, surge um falso registro irregular volumes por serem esses maiores do que a tancagem do posto.

Outro fato também comumente presente nas operações dos postos é alguns operarem como verdadeiras TRR vendendo combustível diretamente a empresas transportadoras, produtores rurais etc., sem que esses combustíveis passem pelos seus tanques e saiam pelos seus bicos de abastecimento.

Aborda, também que ocorrendo vendas nos bicos após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH_FISICO será maior que o ESTQ_ABERT. Anotando-se o valor da leitura dos contadores dos bicos no início do dia, somente as saídas do dia serão levadas em consideração nesse dia. Já, ocorrendo entradas nos tanques após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH_FISICO será menor do que o ESTQ_ABERT. Novamente, não haverá repercussão do erro do dia anterior nesse controle de estoques.

Em nome do princípio da legalidade, a aplicação das multas não se reveste de caráter discricionário, mas de cunho obrigatório, nos percentuais e situações delimitadas e estabelecidas por Lei em vigor.

Quanto ao pleito defensivo para afastamento ou redução das penalidades aplicadas, esclareço que não pode ser atendido, diante da ausência de previsão legal na legislação, além do que, diferentemente do entendido pela defesa, se trata a penalidade aplicada relativa a descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento do imposto), e não de penalidade decorrente de descumprimento de obrigação tributária de natureza acessória.

Outrossim, igualmente descabe a aplicação do artigo 112 do CTN, invocado pela defesa, vez inexistir qualquer dúvida do julgador frente ao cometimento da infração apontada e nos documentos constantes nos autos, o que invalida tal argumento.

Por fim, quanto ao requerimento para que as comunicações e intimações fossem feitas via Aviso de Recebimento, por carta, na pessoa de seu advogado, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo na forma e no endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico, instrumento inclusive utilizado para a ciência do início da ação fiscal, consoante relatado e encerramento dos trabalhos de auditoria, com ciência do lançamento ao autuado, a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato de o processo judicial eletrônico já ser corriqueiramente adotado por diversos órgãos do Poder Judiciário.

Recomenda-se que as comunicações a serem encaminhadas ao contribuinte, sejam através do Domicílio Tributário Eletrônico, e atendendo a requerimento do advogado, não sejam enviadas para o mesmo.

Inconformado com a decisão acima proferida, o sujeito passivo protocolou o Recurso Voluntário às fls. 201 a 223.

Inicia alegando tempestividade do Recurso Voluntário e faz uma síntese do desenrolar do Processo Administrativo Fiscal.

Traz as razões recursais, que faremos análise a seguir:

PRELIMINAR

1. Violação do princípio da ampla defesa. Não compreensão sobre o pedido de apresentação dos livros físicos, escriturados antes da ação fiscal. Necessidade de buscar a verdade material

Alega o sujeito passivo que, desde a primeira impugnação, alegou e comprovou que após ter enviado o LMC junto com a EFD percebeu diversos erros e corrigiu a documentação, porém, por um equívoco não fez o envio da retificadora. Diz que os livros foram impressos nos seus respectivos anos e armazenados.

Aduz que a fiscalização se conteve em analisar apenas a Escrita Fiscal Digital, a qual continha diversas informações equivocadas e, conseqüentemente, a lavratura do Auto de Infração também fora equivocada. Afirma o autuado que em sessão de Primeira Instância foi requerido perícia para análise do livro físico e fora negado. Complementa que a negação do requerimento é, fatalmente, negar a busca pela verdade material.

Finaliza requerendo perícia para comprovar que as impressões dos livros ocorreram anteriormente ao início da fiscalização e a partir daí seja feita análise baseado no livro fiscal apresentado na forma física. Traz o Auto de Infração de nº 2691380115/19-3 onde a 1ª JJF acatou a apresentação dos livros físicos.

2. Nulidade do auto de infração. Do princípio da legalidade. Impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 como caracterizador de fato gerador. Impossibilidade de efeito retroativo.

Alega o sujeito passivo que o art. 10º, § único da Portaria nº 445/98, somente veio ao mundo jurídico através da Portaria nº 159/19 de 24/10/2019. Afirma que “*Não há como aceitar que um texto trazido em uma portaria venha a dizer que há caracterização de omissão de registro de entrada com o simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido*”. Aponta que a infração não pode prosperar através de previsão trazida por portaria, pois é subverter o regramento tributário, dando à portaria efeito de Lei, para possibilitar criação de fato gerador.

Diz que, o parágrafo único da referida portaria, teria efeitos a partir de 25/10/2019 e o que está se acatando é a retroatividade da norma de direito material tributário. Cita a declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade proferida pela 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador de Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001.

Ante o exposto, pede a declaração de nulidade do auto de infração.

3. Nulidade do auto de infração. Apuração diária. Imposto de apuração mensal. Inexistência de regime especial de fiscalização.

Suscita o autuado que há no Auto de Infração, bem como no julgamento realizado, que a fiscalização tomou como base a verificação diária da variação do estoque do contribuinte, com base na EFD, porém o imposto (ICMS) é de apuração mensal. Complementa que a apuração diária somente seria permitida em Regime Especial de Fiscalização, o que não é o caso.

Afirma ter ocorrido um equívoco no método de fiscalização realizada contrária à legislação do ICMS. Requer nulidade do Auto de Infração.

DO MÉRITO**4. Ausência de omissão de entrada. Erros de medição e de inserção de notas. Comprovação de ausência de venda em volume superior à compra. Não certeza do cometimento da infração. Provimento do recurso.**

Alega o sujeito passivo que a JJF analisou de forma genérica e, entendeu pela procedência do Auto de Infração. Diz que há existência de um software que extrai as informações diárias do LMC, através da EFD do contribuinte, somente o campo de eventual ganho ao final do dia, com subtração do índice de variação volumétrica. Aduz que não há nenhuma outra análise do LMC nem por parte do software, tampouco do Autuante, tais como entrada de mercadorias e vendas de produtos.

Acrescenta que é notório quando analisado a sobra de combustível em diferentes dias e a falta igual ou aproximada no dia seguinte ou anterior. Diz que não tem como um empresário suportar tais valores de perda de combustível se não como sendo caracterizada de sobra por erro na medição. Diz não ser aceito essa forma de fiscalização analisando apenas o estoque no final do dia, caso houvesse eventual sobra acima do limite estadual.

5. Da redução das multas. Não confisco. Precedentes judiciais do Supremo Tribunal Federal

Aponta que as multas aplicadas (100% e 60%) figura efeito de confisco, sob a ótica do art. 150, IV da Constituição Federal. Traz entendimento do Supremo Tribunal Federal onde aplica-se multas de 20% e 30%. Pede que sejam reduzidas para 20% as multas aplicadas.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, proferida pela 2ª JJF - Acórdão JJF nº 0101-02/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, em valor histórico de R\$ 33.442,51.

O sujeito passivo traz argumentos preliminares e de mérito, os quais faremos as devidas análises.

1. Violação do princípio da ampla defesa. Não compreensão sobre o pedido de apresentação dos livros físicos, escriturados antes da ação fiscal. Necessidade de buscar a verdade material

A escrituração fiscal digital (EFD) é uma obrigação acessória enviada pelo próprio contribuinte, contendo elementos fiscais a respeito da escrita fiscal, apuração do ICMS, estoque, dentre outras informações. Para o envio desta informação faz-se necessário a assinatura digital através do certificado digital válido. Entende-se que estes dados são de exclusiva prestação pelos contribuintes, devendo refletir os lançamentos fiscais de forma fidedigna. A retificação é permitida, desde que obedecendo o que trata o artigo 251 do RICMS/12:

“Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

§ 1º A solicitação do contribuinte para retificação da EFD fora do prazo previsto na cláusula décima-terceira do Ajuste SINIEF 02/09 será encaminhado por meio do sistema informatizado da SEFAZ no endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>.

§ 2º Será considerada de plano sem validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos em que o contribuinte esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.

§ 3º A retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, quando resultar em alteração de informações que vise a reduzir ou a excluir o imposto ou multa, não acarretará anulação, alteração ou improcedência do lançamento.”

No caso onde é afirmado pelo sujeito passivo que “Desde a defesa o contribuinte alegou e comprovou (juntou-se o LMC integral) que, após ter enviado seu LMC para a EFD percebeu

diversos erros, corrigindo a documentação, porém, por equívoco, não fez o envio da retificadora” não há possibilidade de análise de documentos físicos “impressos, nos seus respectivos anos, e armazenados”. O contribuinte teve tempo suficiente para perceber as divergências constantes nas EFD e retificá-las.

Motivo e razão pela qual não posso acolher o livro LMC indicado pelo contribuinte, uma vez ser a EFD a única forma legal e válida de escrituração fiscal.

2. Nulidade do auto de infração. Do princípio da legalidade. Impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 como caracterizador de fato gerador. Impossibilidade de efeito retroativo.

Suscita a recorrente a nulidade do presente lançamento por ter a Autoridade Fazendária utilizado o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, que somente veio ao mundo jurídico através da Portaria nº 159 de 24/10/2019. Salienta a recorrente que não há como se aceitar que um texto trazido em uma portaria venha a dizer que há caracterização de omissão de registro de entrada com o simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido. Menciona ainda a recorrente que o Auto foi lavrado analisando o período de 2016 a 2019, porém o citado parágrafo único somente veio ao mundo jurídico em 25/10/2019, data de publicação do Diário Oficial do Estado da Bahia. Conclui ser nulo todo o enquadramento legal, com base no parágrafo único do art. 10, para fatos ocorridos anteriormente ao dia 25/10/2019, pois é inviável a retroatividade da norma de direito material tributário, que é o caso da nula previsão aqui atacado.

A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “*mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no IMC/registro 1300 da EFD*”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido/responsabilidade própria. Em verdade, o que se constata é que o lançamento ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época e que o método aplicado, apesar de ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96. Ou seja, a fiscalização concluiu com base nos ganhos declarados junto ao Registro 1300, que foram realizados ingressos de mercadorias sem documentos fiscais, o que, de fato, nos faz concluir que há, de certa forma, uma aferição presumida.

Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir da data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos. Este, inclusive, foi o posicionamento do Ilustre Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21-VD, trazido pela autuada em seu Recurso Voluntário.

Quanto à análise do mérito, fica insubsistente, pois torna-se prejudicado toda a análise devido a nulidade do procedimento.

Diante do exposto, voto pela NULIDADE das Infrações 01 e 02 e, conseqüentemente, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR

Com a devida *venia*, divirjo parcialmente da decisão do Relator, que proveu o Recurso Voluntário e julgou Nulo o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir o imposto no valor de R\$ 33.442,51, relativo as exigências do ICMS na condição de responsável solidário e por antecipação tributária, nos valores de R\$ 27.251,87 e R\$ 6.190,64, acrescidos da multa de 100%, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC / Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2016 a 2019.

A fundamentação do voto condutor é de que “*Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir da data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos.*”

Sobre tal nulidade do Auto de Infração, a fundamentação de que “*Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de na data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos*”, vai de encontro à resposta da PGE à diligência solicitada pela 2ª CJF, às fls. 210 e 211 do PAF tombado sob nº **269138.0114/19-7**, que através do **Parecer Jurídico PGE nº 2021074132-0**, às fls. 216 a 224v daquele PAF, de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, com anuência do Procurador Chefe PGE/PROFIS, consigna em relação à:

- Desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, duma presunção, pois o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300), que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- Alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridicidizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- Possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/2020, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, opina que, por se tratar dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (art. 106, II do CTN).

Por fim, a PGE concluiu que não se trata de consideração de variação volumétrica como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica, sem qualquer lastro documental.

Válido salientar as exações estão embasadas em demonstrativos, cujos dados foram obtidos do próprio arquivo magnético (Registros 1310, 1320 e 1300) enviado pelo contribuinte à SEFAZ/BA, que, nos termos do art. 247 do Decreto nº 3.780/12 (RICMS/BA), se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Convênio ICMS 143/06), logo, única escrita válida **e de exclusiva responsabilidade do contribuinte**, conforme art. 215 do RICMS, não devendo ser afrontada por escrituração paralela de livros fiscais com dados diversos e sem valor legal.

No caso presente, trata-se de levantamento quantitativo do estoque a partir do Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (S c/ NF), que deverá ser igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - S/NF = EF$ ”.

Esta quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do período pelo contribuinte de referência (escriturada no Registro de Inventário/LMC) e se:

- i) iguais, conclui-se que o estoque está correto;
- ii) o estoque final apurado na equação **for maior** do que a quantidade física apurada e lançada no Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado ou no LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis) no final do dia, conclui-se que faltam quantidades físicas **e que houve saídas sem notas fiscais**, e se
- iii) o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário ou no LMC, no final do período, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, conseqüentemente, **entradas deste produto sem notas fiscais**.

Portanto, **tais conclusões são óbvias, exatas e científicas**, pois, se de certa quantidade **disponíveis** se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais.

Registre-se, ainda, que o fato narrado na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do **excessivo “ganho”** de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, cujo livro destina-se ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo ínsito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual, por produto, se apura:

$$\text{ESTOQUE DE ABERTURA} + \text{VOLUME RECEBIDO NO DIA} - \text{VOLUME VENDIDO NO DIA} = \text{ESTOQUE ESCRITURAL}$$

Do referido estoque escritural (resultado de uma apuração aritmética) é confrontado com o estoque de fechamento (resultado de uma apuração física pelo próprio contribuinte, no final do dia), aferindo-se: **perdas ou ganhos**, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte. Até porque se trata de uma **contagem física e pretérita**, logo, impossível de ser reavaliada, não podendo, neste momento, se atribuir à justificativa de “erro” ou “falhas técnicas e humanas”, por falta de qualquer meio de comprovação do quanto medido e apurado à época.

Esclareça-se, ainda, que por se tratar de levantamentos diários a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio contribuinte no início de cada dia, como também de mercadorias com **fase de tributação encerrada**, há de convir que no dia que se constata “**perdas**” (em índice superior ao admitido pela ANP) não acarreta exigência do ICMS e **muito menos compensação com supostos “ganhos”** do dia posterior, pois, **repita-se, tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, a partir do insofismável estoque físico de abertura apurado pelo próprio contribuinte**, o qual é acrescido do volume recebido no dia, menos o volume vendido no dia, que é igual ao estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque *físico* de fechamento, **a cada dia**.

Ademais, o contribuinte sequer prova existência de escrituração de nota fiscal de aquisição de combustíveis em datas equivocadas, de modo a justificar sobras apuradas acima do limite legal.

Logo, exige ao recorrente o imposto devido pelo fornecedor, na condição de responsável solidário, e por antecipação tributária, de sua própria responsabilidade, por ter adquirido combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhados de documentação fiscal, pois, por **conclusão**, o excedente, diante de tais montas, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, sendo inadmissível a ilação recursal de “falhas”, em respeito ao princípio da razoabilidade.

Enfatizo que a exação **decorre da diferença** entre as quantidades **do estoque físico**, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, **com o estoque escriturado** no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas, mesmo já deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, configurando-se entradas sem documentação fiscal, exigindo-se ao adquirente, na condição de responsável solidário, o imposto devido pelo fornecedor, como também o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, nos termos dos artigos 6º, IV e 8º, II da Lei nº 7.014/96.

Portanto, detectadas entradas de mercadorias sem documentação fiscal, apuradas através da auditoria de estoques, **simultaneamente**, permite concluir, através **do mesmo fato existencial**

(entradas sem documentação fiscal), **os seguintes fatos geradores de ICMS:**

- O primeiro, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, as quais sequer se tem conhecimento de quais mercadorias se tratam, porém, por determinação legal, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto.
- Portanto, **nesta hipótese**, os fatos geradores decorrem da presunção legal de **operação anterior do próprio sujeito passivo**, não oferecida à tributação, cuja receita serviu de aporte às compras não registradas, independentemente de tratarem de mercadorias tributadas ou não, pois o que se exige, por presunção legal, é o imposto em decorrência do suporte financeiro utilizado para tais aquisições não registradas. Tal exação não é objeto do Auto de Infração.
- O segundo fato gerador **do mesmo fato existencial** (entradas sem documentação fiscal), objeto deste Auto de Infração, decorre da condição de responsável solidário do autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que o art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96 estabelece que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que *detiver* para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Portanto, diferente do fato gerador anterior, de responsabilidade do próprio autuado, esta exação decorre do **imposto devido pelo fornecedor** das mercadorias, exigido ao autuado **na condição de contribuinte solidário**, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais.

- O terceiro fato gerador (mesmo fato existencial), também objeto deste Auto de Infração, decorre da constatação de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária, na condição de sujeito passivo por substituição, apurado em função do valor acrescido, de acordo os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, objeto do item anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, como previsto no art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Assim, diferente dos fatos geradores anteriores, esta exação decorre do encerramento da fase de tributação de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, quanto às operações subsequentes.

Diante de tais considerações, apesar da existência de único evento (entradas de mercadorias sem documentação fiscal), tal constatação repercute em fatos geradores diversos e independentes.

Contudo, no caso em análise, não exige ICMS por presunção e muito menos por presunção legal de saídas anteriores, até porque tal presunção só é válida às atividades comerciais que comercializem mercadorias tributadas pelo regime normal do imposto, o que não é caso do contribuinte varejista de combustíveis, razão de se exigir apenas o ICMS por solidariedade e por antecipação tributária, sendo, portanto, descabida e impertinente qualquer alegação sobre presunção, por não se aplicar ao caso em análise, como bem consignado no aludido Parecer da PGE nº 2021074132-0.

Por fim, significativo ressaltar que o recorrente não apresenta qualquer objeção aos números apurados e sequer comprova a alegada existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repita, se lastreia em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, constatação fática e pretérita de impossível verificação, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo contribuinte enviados à SEFAZ via SPED/EFD.

Diante de tais considerações, vislumbro que as razões recursais são incapazes à reforma da Decisão recorrida, visto que a acusação fiscal não trata de presunção legal e nem de variação

volumétrica, temas abordados na jurisprudência trazida pelo recorrente, as quais não condizem com a matéria sob análise.

Contudo, **de ofício**, destaco que a multa de 100%, aplicada à infração 02 na peça vestibular e mantida na Decisão da JJF, deve ser adequada para a penalidade de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, quando o imposto não for recolhido por antecipação e, portanto, assim deverá ser considerada.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, **de ofício**, adequo a multa de 60% sobre o valor de R\$ 6.190,64, relativo à infração 2.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206923.0035/20-3**, lavrado contra **ALEGRIA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 33.442,51**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 6.190,64 e 100% sobre R\$ 27.251,87, previstas no artigo 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Gabriel Henrique Lino Mota e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS