

PROCESSO	- A. I. Nº 022073.0118/16-6
RECORRENTE	- CCS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0233-02/21-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFAS VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19/09/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0249-11/23-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA **b)** RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. FALTA DE CERTEZA DAS INFRAÇÕES. Há uma incerteza no procedimento fiscal, pois nas infrações o demonstrativo indica ocorrências que não refletem um levantamento quantitativo em exercício fechado, desacompanhados dos demonstrativos pertinentes, impossibilitando a realização de diligência para aplicação de critério de apuração superveniente (parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98). Consequentemente, torna-se inafastável o reconhecimento de que o lançamento de ofício não ostenta os requisitos suficientes para determinar com segurança, especialmente pela dificuldade de se determinar o valor lançado corresponde efetivamente a imposto devido pelo sujeito passivo. Decretada, de ofício, a nulidade da autuação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Auto de Infração *Nulo*. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo autuado em razão da decisão contida no Acórdão 2ª JJF 0233-02/21-VD relativo ao Auto de Infração em tela, lavrado em 17/06/2016, exige crédito tributário no valor de R\$ 132.273,81, bem como multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

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

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

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

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 30/11/2021 e julgou o Auto de Infração Procedente por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

VOTO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Do mesmo modo, decisão do Tribunal de Justiça do estado da Bahia, publicada no Diário Oficial da Justiça na página 532, Caderno 2, Entrância Final, em 18/02/2021, em grau de Embargos, cujo trecho destaco, e que trata

de julgamento acerca de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, que segundo a decisão "...constitui modalidade de procedimento fiscal regular, consistindo em operação matemática de soma e subtração, permitindo apurar que, na data da medição, foi constatada a efetiva ocorrência de omissão de entrada ou de saída de mercadorias tributáveis.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pelas expostas razões, não acolho as questões preliminares postas.

Passo, pois, à análise do mérito, não sem antes pontuar que o fato arguido pela defesa de não ser o autuante

bacharel em direito, em nada invalida ou prejudica o seu trabalho, tendo em vista o fato de a atribuição para a realização de trabalhos de auditoria na SEFAZ não está afeita exclusivamente aos profissionais com formação em direito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como já dito linhas atrás, o tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se

torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tal livro está sujeito a diversas regras, dentre as quais posso enumerar: ser de preenchimento obrigatório e diário, devem permanecer no posto dos registros LMC dos últimos seis meses à disposição da fiscalização, bem como a obrigatoriedade de se manter o arquivo dos registros LMC dos últimos cinco anos.

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

Seu preenchimento, ocorre antes da abertura do posto, quando deverá ser feita a medição dos tanques para

lançamento no mesmo, com registro de perdas ou ganhos, bem como informar o valor do fechamento, constando, ainda, a conferência diária dos “encerrantes” das bombas de fornecimento e confronto com os registros dos “encerrantes” impressos nos cupons fiscais e os lançados no livro LMC.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, e em contraposição ao posicionamento ali posto, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

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

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

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

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

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

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

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

[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Quanto ao pedido da autuada para que se descaracterize a multa aplicada, diante de seu entendimento de que o correto seria a aplicação do disposto do RICMS, que prevê a multa assessoria pela emissão de nota, quando teria que ser o cupom fiscal, por ser de direito, da mesma forma, não posso acolher, tendo e, vista que as infrações apuradas se reportam a descumprimento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de

imposto, e não por qualquer obrigação acessória, diante do fato que em qualquer momento do processo se cogitou o fato ou hipótese de emissão de nota fiscal em lugar do cupom fiscal, não sendo tal fato, objeto do escopo do lançamento.

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

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

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

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

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

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

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário,

O Recorrente preliminar de nulidade do julgamento exarado pela 2ª JJF, por ausência de apreciação da preliminar de nulidade para a busca da verdade material dos fatos considerados indevidamente como infração a legislação tributária, pois que o Autuante não aplicou os princípios gerais do Direito

No mérito afirma que houve no lançamento fiscal.

Ressalta que *"Para apuração da base de cálculo relativo ao ICMS próprio e para o ICMS devido por substituição tributária o autuante considerou os preços médios de aquisição dos combustíveis pelo autuado junto às Distribuidoras e sobre os referidos preços aplicou uma MVA (Margem de Valor Agregado). Entretanto tais preços já estão contaminados com o ICMS tendo em vista que o intermediário da cadeia (Distribuidoras) ter adquirido os combustíveis da Refinaria de Petróleo, com fase de tributação encerrada, ou seja, o ICMS foi retido pela refinaria até o final da cadeia pelo preço cobrado ao consumidor final."*

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

Afirma ainda que as regras orientativas estão contidas no Convênio ICMS 03/99 e artigo 512 do RICMS-BA Aduz que *"é inaceitável que sobre os preços praticados pelos Postos revendedores possa existir aplicação de MVA. É inconcebível também que as disposições da Portaria 445/98 sejam aplicadas para efeito de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias".*

Assevera que por não ter considerado diversas notas fiscais de entrada concernentes aos produtos gasolina comum, gasolina supra, gasolina premium, diesel e etanol (doc.02), nas quais o ICMS de toda a cadeia já fora pago, demonstra que a omissão de entrada esculpida no presente Auto de infração não retratam a verdade material dos fatos, *"ou seja, a ocorrência do ICMS sobre os combustíveis, uma vez que o tributo de toda a cadeia de comercialização já fora pago pela Refinaria (Gasolina e Diesel) ou pela Usina (Álcool)"*

Argumenta ainda que é indiscutível a insubsistência e insustentabilidade da atuação fiscal, pois

não é possível aceitar lançamento tributário desconexo. E sendo o lançamento fiscal um ato solene e vinculado à lei, nos quais existem requisitos formais e essenciais que não poderão ser flexíveis ou ter variabilidade, como pretende o Auditor fiscal, quando imputa ao Autuado o cometimento de infração tributária de omissão de entrada.

Afirma que o imposto exigido no Auto em epígrafe tanto por responsabilidade solidária quanto por responsabilidade por substituição tributária não pode incidir sobre os preços médios de aquisição disciplinados na Portaria nº 445/98.

Expõe que os preços já estão inflados com o ICMS retido pelas Refinarias de Petróleo ou antecipados pelas Distribuidoras de combustíveis nas aquisições oriundas das Usinas de Álcool. E, que houve equívoco na apuração da base de cálculo do óleo diesel e afirma que o auditor fiscal não atentou para as alterações na legislação do ICMS que alteraram a forma de apurar a base de cálculo para as operações com óleo diesel e cita o Decreto Estadual nº 8648/03, de 29/09/2003 que modificou o art. 87, inciso XIX do RICMS-BA, que determina que fosse aplicada a redução da base de cálculo para o diesel em 40%, de forma que a carga tributária incidente correspondesse ao percentual de 15% e faz a citação do inciso. Complementa dizendo que os cálculos efetuados para compor as Infrações 01 e 02 não observaram as alterações da norma, por conseguinte, oneraram, de forma injustificada, o contribuinte.

Defende que os valores do auto são indevidos, e que devem ser corrigidos, por uma revisão fiscal. Acrescenta ainda, que há equívoco na apuração da base de cálculo do álcool hidratado pois não foi considerando a redução da alíquota de 19% adotada pelo fisco estadual em 01/10/2005 e transcreve o inciso I do artigo 51-A.

Aborda também sobre a erro da base cálculo do ICMS por substituição **preço médio das aquisições do contribuinte para apuração da base de cálculo, previsto na Portaria 445/98, já vem carregado pelo valor do ICMS recolhido pela Refinaria calculado até o preço estimado para venda ao consumidor final**. E coloca que “*cobrar ICMS sobre ICMS caracteriza, materialmente, ilegalidade e inconstitucionalidade, não pelo fato de ser o imposto sujeito à regra da não-cumulatividade, e, desta forma, se estar cobrando imposto em cascata, mas porque os valores tomados como base de cálculo para as supostas entradas omissões, por estimativa, em nada se assemelham ou se comunicam com o valor tributável da operação que se quer estimar (antecipação na Refinaria)*”. E ao final, sustenta ter o caráter confiscatório a multa cobrada, afrontando as garantias constitucionais.

VOTO

Observo que a decisão da 2ª JJF (Acórdão JJF Nº 0233-02/21-VD) julgou Procedente o Auto de Infração, refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 132.273,81. O Auto de Infração tem como objeto 02 infrações, decorrentes da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

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

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

O recorrente aponta preliminar de nulidade do julgamento da 2ª JJF, por não apreciação da sua preliminar de nulidade do Auto de Infração, por falta de buscar a verdade material dos fatos considerados indevidamente como infração a legislação tributária.

De logo, afasto a preliminar de nulidade de julgamento, pois, o voto da JJF abordou sim a

efetivação da verdade material dos fatos, bem como sob o argumento de que o autuante não tem formação em direito veja-se:

"O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN 39 e do RPAF/99. Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório. Quanto a sugestão para submeter o levantamento a apreciação da ASTEC, não acolho, pelo fato de que os dados e elementos constantes nos autos serem suficientes para a sua apreciação e a decisão do relator. Além disso, durante a instrução do processo foram realizadas três diligências, bem como inúmeras informações fiscais, o que demonstra ter sido o feito exaustivamente discutido.

(...)

Passo, pois, à análise do mérito, não sem antes pontuar que o fato arguido pela defesa de não ser o autuante bacharel em direito, em nada invalida ou prejudica o seu trabalho, tendo em vista o fato de a atribuição para a realização de trabalhos de auditoria na SEFAZ não está afeita exclusivamente aos profissionais com formação em direito. Aliás, a atividade de auditoria estaria muito mais aproximada dos bacharéis em contabilidade do que em direito, mas isso não impede a realização de trabalho com competência, profissionalismo e esmero, de forma que não acolho tal argumento"

De igual forma, afasto a solicitação de revisão fiscal para apurar os valores indevidos, porque já foram realizadas três diligências, várias informações fiscais, no presente PAF, o que me faz considerar que nos autos existem dados e elementos suficientes para a sua apreciação e julgamento.

Acrescento que não procede a alegação de duplicidade de cobrança de ICMS sobre ICMS, porque se trata de operações com entradas omitidas, com fornecedores, origem e valores desconhecidos, e a legislação estipulou critérios para a apuração de tais valores omitidos.

Da mesma forma foi devidamente aplicado o princípio da não cumulatividade, considerado em não havendo emissão de nota fiscal na operação de venda ao estabelecimento autuado, não houve qualquer destaque ou recolhimento de imposto, não havendo o que se abater de tal operação cuja entrada foi omitida.

Outrossim, quanto a base de cálculo do álcool e do óleo diesel, afasto o argumento de que a legislação aplicada já derrogada, porque o RICMS/97 colocado no recurso (*Decreto Estadual nº 8648/03, de 29/09/2003 que modificou o art. 87, inciso XIX, do RICMS-BA, que determina que fosse aplicada a redução da base de cálculo para o diesel em 40%, de forma que a carga tributária incidente corresponde ao percentual de 15% e faz a citação do inciso*) como base normativa a amparar seu argumento, vigorou até 31/03/2012, sendo os fatos geradores correspondentes a 31/12/2012, quando vigia o RICMS/12, aprovado pelo Decreto nº 13.780, de 01/04/2012, o qual em seu artigo 494, assim prevê:

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

Do argumento do recorrente de ausência de responsabilidade em relação às omissões, em relação a infração 01, por ser a revendedora de combustível, com relação à substituição tributária, a autuada tem responsabilidade solidária, conforme Lei nº 7.014/96.

E no que toca a infração 02, como a responsabilidade é do próprio autuado/Recorrente, não necessita mais abordagem nesse julgado.

O recurso trata de duas infrações, que se referem à cobrança de imposto por responsabilidade solidária e por antecipação, pertinentes a omissão de entrada de combustíveis apurada por meio de levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechados.

De logo coloco que, há uma incerteza no procedimento fiscal, pois nas duas infrações o demonstrativo indica ocorrências que não refletem um levantamento quantitativo *em exercício fechado*.

Ressalto ainda que tanto a autuação como a informação fiscal se encontram desacompanhadas dos demonstrativos pertinentes, impossibilitando a realização de diligência para aplicação de critério de apuração superveniente (parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98).

Consequentemente, torna-se inafastável o reconhecimento de que o lançamento de ofício não ostenta os requisitos suficientes para determinar com segurança as infrações 01 e 02, especialmente pela dificuldade de se determinar se o valor lançado corresponde efetivamente a imposto devido pelo sujeito passivo. Nem mesmo após a informação fiscal prestada e diligência realizada nos autos se tornou possível sustentar a presunção de certeza indispensável ao crédito tributário, conduzindo à necessidade de reconhecer a presença de vícios insanáveis no lançamento.

Neste sentido, a jurisprudência deste Conselho traz alguns exemplos de que Autos de Infração como o que iniciou o presente PAF não possuem condição de prosperar, conforme ementas que destaco abaixo:

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0084-11.23

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatadas inconsistências e vícios insanáveis na autuação quanto às infrações 02 e 03, a nulidade do lançamento se impõe, diante da insegurança do crédito tributário constituído. Recurso voluntário **PROVIDO EM PARTE**. Decisão unânime.

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0141-02/18

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIO FECHADO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. a) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NORMAL. b) RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. Falta de certeza e liquidez do lançamento. Incongruências entre a acusação fiscal para com os papéis de trabalho, bem como incorreções e carências dos autos implicam em insegurança quanto à presunção de legitimidade do crédito tributário. Decretada, de ofício, a **NULIDADE** do procedimento fiscal. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0076-01/19

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. OMISSÃO DE ENTRADAS. Falhas detectadas na constituição do lançamento, trouxe incerteza da apuração do montante do débito tributário. As inconsistências relatadas prejudicaram o exercício do contraditório e provocaram o cerceamento do direito de defesa do autuado, conforme o art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso e, de ofício, decreto a NULIDADE do lançamento em face da impossibilidade de determinar com segurança a infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **022073.0118/16-6**, lavrado contra **CCS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de agosto de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIM TOMÉ ARRUTY – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS