

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0006/18-1
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- POSTO KALILÂNDIA LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0186-02/19
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 23/05/2024

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0173-11/24-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES DE ENTRADA NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Levantamento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Não comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal e sem registro nos Livros Fiscais. É necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva de sua ocorrência. A fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, IV, “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração. Recomendada a renovação da ação, a salvo de erros. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício (art. 169, I, “a” do RPAF) em relação à Decisão recorrida proferida pela 2ª JJF no presente Auto de Infração em lide, lavrado em 28/06/2018, refere-se à exigência de R\$ 434.597,69 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

**INFRAÇÃO 01 – 02.01.02** – *Deixou de recolher nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. GASOLINA ADITIVADA (MVA). Valor do ICMS exigido: R\$ 114.947,24.*

**Período:** dezembro de 2013, janeiro, março a junho, agosto a novembro de 2014 e abril a julho de 2015. Multa tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

**Enquadramento legal:** art. 2º, inc. I e art. 32 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 332, inc. I, § 6º do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 02 – 02.01.02** – *Deixou de recolher nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. GASOLINA ADITIVADA (PMPP). Valor do ICMS exigido: R\$ 319.650,45.*

**Período:** agosto, setembro, novembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, fevereiro a dezembro de 2017, janeiro e fevereiro de 2018. Multa tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

**Enquadramento legal:** art. 2º, inc. I e art. 32 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 332, inc. I, § 6º do RICMS/2012.

O Autuado apresentou **impugnação** às fls. 54 a 69 do PAF. Registra a tempestividade da defesa e solicita que todas as comunicações referentes ao caso sejam enviadas ao advogado designado,

cujo endereço para correspondência foi indicado. Contesta a validade do lançamento com base na alegação de que está contaminado de vícios, devido à violação do princípio do contraditório e à falta de observância do devido processo legal. Isso ocorreu porque o autuante emitiu a notificação de infração sem examinar os Livros de Movimentação de Combustíveis (LMC), baseando-se exclusivamente nos dados do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), os quais continham erros que foram ignorados pelo autuante. Argumenta que o prazo dado para apresentar os livros à fiscalização foi demasiadamente curto, citando e reproduzindo o parágrafo 4º do artigo 247 do RICMS/2012 para destacar que 30 dias é o prazo razoável para requerer os documentos, com a possibilidade de prorrogação conforme os parágrafos 4 e 5 do artigo 261 do mesmo regulamento. Cita e reproduz os Acórdãos CJF nº 0156-11/15 e Acórdão CJF nº 0158-11/15, do CONSEF, os quais, segundo sua interpretação, destacam a importância do respeito ao contraditório e ao devido processo legal. Declara que a descrição da suposta irregularidade não corresponde à tipificação nem aos cálculos da multa adotados pelo oficial, o que torna o lançamento inconsistente.

A multa aplicada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, estipula um percentual de 70%, enquanto na planilha de cálculo foi indicado 100%, quando deveria ser 60% conforme o art. 42, inc. II, alínea “b” da mesma lei. Alega que essa disparidade evidencia a falta de correspondência entre a conduta considerada infração, a norma violada e a penalidade aplicada, fazendo referência aos Acórdãos CJF nº 0266-12/08 e JJF nº 0184-05/06, do CONSEF. Destaca que a apuração conduzida pelo autuante foi realizada sem considerar o LMC, o que compromete a precisão do lançamento, e por isso requer a aplicação do art. 155, parágrafo único do RPAF/99. Enfatiza que todas as transações registradas nos documentos foram tributadas de acordo com o regime de antecipação tributária, e a autuação ocorreu apenas pela falta de análise do LMC, sem qualquer irregularidade no pagamento de impostos. Refere-se novamente aos erros nos arquivos do SPED, identificados pelo fisco, que estão sendo corrigidos, solicitando um prazo para a entrega dessas correções.

Assegura que uma simples comparação entre as notas de compra de combustíveis e as vendas aos clientes comprovará a falta de discrepâncias, e que o autuante, ao ignorar os estoques iniciais, causou distorções nos estoques finais dia após dia, além de não considerar as omissões de saída, contabilizando apenas as supostas omissões de entrada. Aponta como inconsistência na contagem o registro 1300 e outros presentes na EFD, correspondentes aos registros do LMC. Esses registros apresentaram omissões de entrada devido à ausência de saldo nos estoques finais, mesmo nos dias sem vendas, como por exemplo em 08/11/2013, o primeiro dia de operação do estabelecimento, o que afetou os dias subsequentes.

Explica que tais inconsistências podem ocorrer devido a falhas no sistema automatizado de medição do tanque em determinados dias. Como a medição do volume de combustíveis é feita automaticamente, com relatórios emitidos para os registros contábeis, qualquer erro na medição em um dia específico resultará em erro no estoque no dia seguinte, explicando assim as diferenças encontradas. Menciona que em alguns dias o estoque final foi calculado sem considerar a quantidade de entrada, como ocorreu em 03/12/2013, onde houve um lançamento de valores no campo de estoque final com uma diferença de 20 mil litros em 04/12/2013. Afirma que o CONSEF já analisou situação semelhante, conforme consta nos Acórdãos CJF nº 0071-12/15, CJF nº 0035-11/16 e CJF nº 0035-11/15. Argumenta sobre o caráter excessivamente punitivo das multas, que neste caso específico levará à falência da empresa, visto que os valores excedem muito seu capital e seu valor de mercado.

O autuante presta a **informação fiscal** às fls. 129 a 134-v, onde afirma que os combustíveis automotivos estão sujeitos a variações de volume pela variação da temperatura do ambiente. Desta forma há possibilidade de surgirem variações nos volumes dos estoques físicos dos produtos, em desacordo com as movimentações documentais efetuadas pela empresa. Diz que essas variações devem ser registradas no registro 1300 da EFD. Acrescenta que ao examinar a Escrituração Fiscal Digital do sujeito passivo, encontrou inúmeros casos em que a divisão do “ganho” ou “perda” pelo “volume” foram muito superiores ao limite aceitável de 0,6%. Adiciona

ainda que:

*“Isso posto, ausente qualquer justificativa que apontasse para casos fortuitos ou de força maior, concluímos que, no caso dos valores excedentes aos limites construídos com base na legislação pertinente, não houve fatos naturais, mas fatos humanos (adulteração com outros produtos, fraude na medição, etc.) e, por isso, sobre eles caberia autuação: no caso das perdas, como vendas sem documentação fiscal, e, no caso dos ganhos, como entradas sem documentação fiscal. Esse raciocínio levou a lavratura do auto de infração”*

Sobre o pedido de nulidade por ter havido violação do princípio do contraditório e do processo legal, rebate o autuante que o prazo concedido de 10 dias, na verdade, poderia ser 48 horas, segundo o art. 42, XX da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao pedido de nulidade pela inadequada capitulação e tipificação da multa, aduz o autuante que esse argumento não está correto. Pois argumenta que a legislação tributária estadual no seu art. 42, III da Lei nº 7.014/96 possui multa de 100% durante o período fiscalizado e não de 70%, que teve vigência até 30/03/2010). Sobre o enquadramento no inciso II do mesmo diploma legal, diz não poder se enquadrar pois a referida infração trata de “entradas de mercadorias ou bens não registrados”.

No que tange os argumentos de pedido de improcedência quanto ao LMC, diz que deve ser “rechaçado com veemência”, uma vez que não foi possível analisar o LMC porque o próprio autuado não os entregou durante a fiscalização. Mas que não houve prejuízo ao trabalho realizado, pois todas as informações do LMC constam nos registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360 e 1370.

Com relação ao argumento do recorrente de que “é simplesmente impossível que os supostos ganhos apontados pelo fiscal tenham se concretizado, uma vez que os bicos de venda dos produtos estão submetidos à automação e todas as negociações de saída são registradas com emissão de cupons fiscais e atualmente cupons não fiscais de volume”. Argumenta o autuante que no trabalho elaborado é possível demonstrar existência de um limite físico possível para esses ganhos, de acordo com a legislação do setor. O que ultrapassar a margem de segurança, será considerado excessivo e passível de cobrança como entrada sem documentação fiscal. Em cima desse excesso foi baseada a autuação.

Quanto a alegação do sujeito passivo de que “foram desprezados pelo agente de fiscalização os estoques de abertura, fato que conduziu a alterações dos estoques de fechamento dia após dia, gerando as inconsistências apuradas” é rebatida pelo autuante que acrescenta “Na verdade, cada valor de ganho e perda registrado é o resultado da diferença do estoque inicial (medido diariamente no final do dia) com o estoque final escritural, que seria o resultado da soma do estoque inicial (medido todo dia no início do dia) com as entradas (notas fiscais de entradas registradas) menos os volumes de saídas registrados nos bicos (estoque inicial + entradas – saídas). Portanto, não há como um erro se propagar como sugere o autuado (...)”.

Finalizada pela procedência do auto de infração, afirmando que a penalidade aplicada é totalmente cabível.

A 3<sup>a</sup> JF, tendo sido pautado para julgamento em 22/11/2018. Entretanto, a autuada através de seus Advogados, em 14/11/2018, havia protocolizado requerimento dirigido ao julgador José Franklin Fontes Reis, fl. 140, solicitando o mesmo tratamento dado aos outros processos administrativos também da autuada, referente a mesma matéria (autos de infração nº 269138.0005/18-5, 269138.0010/18-9 e 269118.0011/18-5), que estando em fase de instrução, foi deferida diligência, em todos os casos, para oportunizar a autuada conhecer o teor da informação fiscal prestada pelo autuante, em virtude de constar na citada informação dados que merecem apreciação por parte da defesa.

Na assentada de julgamento, em sessão realizada em 22/11/2018, os membros na 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiram converter o processo em **diligência** à INFRAZ DE ORIGEM, fl. 174, para entregar a autuada cópia de todos os elementos elaborados pela fiscalização assim como reabrir o prazo de defesa de 60 dias.

O recorrente se **manifesta** às fls. 181 a 188, reafirmando os seus pedidos de nulidade ou improcedência. Anexa diversas DMA, LMC e recibos das EFD.

**Nova informação fiscal** do autuante, às fls. 998 a 1000 (frete e verso), na qual rebate todos os argumentos do autuado e finaliza pela manutenção da infração e acrescenta que “*Aponta para o cometimento de fraude e deve ser tratado com rigor*”.

Em 04/09/2019, estando pautado para julgamento na 3ª JJF, o patrono da autuada, protocolizou pedido para que o processo fosse retirado de pauta e remetido à 2ª JJF, onde outros processos sobre a mesma matéria contra a mesma empresa, estavam em fase de instrução.

Em atendimento ao requerimento, os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, após discussão conduzida pelo Presidente da junta, decidiram em consideração a uniformização de procedimentos, adotar o mesmo entendimento da 1ª JJF, ou seja, retirar o PAF de pauta e encaminhar a Coordenação Administrativa do CONSEF para deliberação.

Em ato contínuo a Coordenação Administrativa, redistribuiu o processo, encaminhado para a 2ª JJF para julgamento junto aos demais autos de infração citados.

Após as instruções processuais, a JJF proferiu decisão pela nulidade, conforme o voto condutor abaixo:

### **VOTO**

*O presente lançamento imputa ao sujeito passivo a acusação de descumprimento de obrigação tributária principal decorrente de operações não escrituradas em Livros Fiscais próprios, mediante apuração da movimentação diária dos estoques de GASOLINA ADITIVADA (MVA e PMPF), conforme já relatado.*

*O autuante explicita os parâmetros técnicos utilizados nos levantamentos dos quantitativos do produto examinado, adotando tais critérios para efetuar os cálculos que culminaram com a presente autuação, anexando aos autos, fls. 18 a 22-v, documento sob o título “DETERMINAÇÃO DOS LIMITES ACEITÁVEIS PARA A VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA DOS ESTOQUES DE COMBUSTÍVEIS NO POSTO REVENDEDOR E TRIBUTAÇÃO DOS EXCESSOS REGISTRADOS NA ESCRITA FISCAL” de onde foram extraídos dados que serviram de parâmetros utilizados nos cálculos, sem contudo, indicar o autor, tampouco a origem do mesmo.*

*Constatou do exame dos demonstrativos, assim como os arquivos gravados em mídia – CD, fl. 31, que os valores de ICMS exigidos na autuação, calculados na planilha cujo título é VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA, fls. 25 a 30-v, teve como base os valores extraídos, segundo informa o autuante, da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, constantes no REGISTRO 1300, de onde se obteve os valores correspondentes ao Volume Disponível – VOL\_DISP (A), Volume de Saídas – VOL\_SAIDAS (B) e Volume de Ganhos – VOL\_AJ\_GANHO (C).*

*A coluna da planilha VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA, está dividida em três colunas cujos títulos são:*

- I. DILATAÇÃO:  $D=1,114\% \times VOL\_DISP$ ;
- II. ERRO NA MEDIDAÇÃO:  $E=0,5\% \times VOL\_SAIDAS$ ;
- III. TOTAL ACEITÁVEL:  $F=DILATAÇÃO + ERRO NA MEDIDAÇÃO$ .

*Com os valores dos três itens acima calculados, obteve-se ao valor denominado GANHO EXCESSIVO que corresponde exatamente a diferença: VAL\_AJ\_GANHO menos TOTAL ACEITÁVEL.*

*O valor correspondente ao GANHO EXCESSIVO, serviu de base para o cálculo do imposto exigido.*

*Importante registrar que estes cálculos foram efetuados diariamente, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do combustível no dia, abrangendo apenas os dias quando foram detectados os ganhos.*

*O autuante destaca na informação fiscal, fl. 129-v, referindo-se aos valores identificados como ganhos ou perdas, que “Essas variações devem ser anotadas no registro 1300 da Escrituração Fiscal Digital – EFD dos postos revendedores de combustíveis nos campos VAL\_AJ\_GANHO, valor de ganho, e VAL\_AJ\_PERDA, valor da perda. Enquanto a razão entre os ganhos ou perdas e o volume disponível em estoque (registro 1300, campo VOL\_DISP, da EFD) for superior a 0,6% (seis décimos por cento), esses ganhos e perdas precisam ser devidamente justificados no campo 13 do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, item VII, 13, “f”, da Portaria NDC nº 26, de 13 de novembro de 1992.”*

*Relata que ao examinar a EFD do contribuinte, constatou inúmeros casos onde a divisão VAL\_AJ\_GANHO ou do valor VAL\_AJ\_PERDA pelo volume disponível, é muito superior a 0,6%. Contudo, afirma que não teve oportunidade de examinar se houve ou não justificativas plausíveis para a ocorrência desses valores de ganhos e perdas em virtude da não apresentação do LMC pelo contribuinte, apesar de intimado a fazê-lo.*

*Sem as justificativas da empresa e constatada a existência do que denominou de “valores estapafúrdios de ganhos e perdas registrados repetidas vezes”, com base na legislação que regula o setor, o autuante afirma que buscou justificativas na ocorrência de fenômeno ou fato natural para explicar os ganhos.*

*Não encontrando justificativas que indicasse ocorrências de “casos fortuitos” ou de “força maior” concluiu que “... no caso dos valores excedentes aos limites constituídos com base na legislação pertinente, não houve fatos naturais, mas fatos humanos (adulteração com outros produtos, fraude na medição, etc.) e, por isso, sobre eles caberia autuação: no caso de perdas, como vendas sem documentação fiscal e, no caso de ganhos, como entradas sem documentação fiscal. Esse raciocínio levou a lavratura do auto de infração.”*

*A autuada foi intimada a apresentar o LMC pela primeira vez em 20/04/2018, sendo concedido o prazo de 10 dias para atendimento, conforme cópia da intimação à fl. 17.*

*Oportuno consignar que o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, instituído pela Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992, Resolução ANP nº 23, de 24/11/2004 é destinado ao registro obrigatório e diário, pelo Posto Revendedor – PR, dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolina, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina.*

*O LMC deve ser escriturado diariamente, conforme dispõe a citada portaria no seu art. 2º “O registro no LMC deverá ser efetuado diariamente pelo PR, tornando-se obrigatório a partir de 1º de fevereiro de 1993”.*

*No LMC o Posto Revendedor deverá também registrar obrigatoriamente no campo 13 as variações superiores a 0,6% do estoque físico, com justificativa, para fins de análise e avaliação do antigo Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, hoje ANP, conforme item VII, letra “f” da Instrução Normativa, associada a citada portaria.*

*Assim, as justificativas para os valores referentes a ganhos superiores ao percentual estabelecido, deveria constar no LMC, que não foi apresentado pelo contribuinte.*

*Em sede de defesa, a autuada informa que sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, utilizada na ação fiscal, contém equívocos, para corrigi-la, entregou a EFD retificada em 31/08/2018, conforme recibos às fls. 65 a 116, portanto, antes do autuante prestar sua informação fiscal apensada aos autos em setembro do mesmo ano.*

*Inicialmente verifico que a infração decorreu de uma presunção: entradas de mercadorias ou bens não registrados, fato que levou o autuante a supor a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto.*

*É viável a aplicação das presunções legais em matéria tributária, desde que esteja contemplada no ordenamento jurídico.*

*A utilização da presunção para caracterizar a ocorrência da hipótese de incidência tributária, é admitida no Direito Tributário, autorizada pela Constituição Federal em seu artigo 150, § 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 03/93, que outorgou competência para a criação de regra presuntiva ao autorizar que os entes políticos cobrem impostos e contribuições com base em fatos jurídicos indiciários de eventos de provável ocorrência futura.*

*A presunção pode ser entendida como o resultado do processo lógico mediante o qual, do fato conhecido cuja existência é certa, denominado fato base, infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável, fato presumido.*

*Não deve ser descuidada a verificação da efetiva ocorrência do fato conhecido, pois é deste que depende a validade da presunção, cuja comprovação ocorre de forma indireta.*

*A solidez de uma acusação, prescinde de observância aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal que proporcionem a requerida segurança jurídica ao sujeito passivo.*

*Relembro que a acusação trata da falta de recolhimento do ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, observadas a partir de possíveis entradas de mercadorias sem documento fiscal.*

*Neste caso específico, a Lei nº 7.014/96, no art. 4º, § 4º, autoriza a presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que se verificar dentre outras possibilidades, a prevista no inciso IV – entradas de mercadorias ou bens não registrados, ressalvada ao sujeito passivo a prova da improcedência da presunção.*

*Os valores computados como entradas de mercadorias – GASOLINA ADITIVADA, calculados nos levantamentos foram assim considerados, diante da justificativa elaborada pelo autuante para explicar a existência de registros na EFD do contribuinte, relativo aos ganhos excessivos os quais denominou de “ganhos estapafúrdios”, que, por não encontrar explicações na ocorrência de fatos naturais, atribuiu estes ganhos a interferências de natureza humana na produção de adulterações, fraudes e outros.*

*A estas conclusões que levaram o autuante a presumir a ocorrência de entradas de mercadorias no estabelecimento sem documento fiscal, não se fizeram acompanhar nos autos uma prova sequer das graves*

ocorrências aventadas, caracterizando tais hipóteses como possíveis ocorrências de fraude ou adulterações.

Ademais, o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não consta previsto em nenhum normativo legal ou administrativo de Secretaria da Fazenda.

Dessa forma, observo que a presunção adotada como base para a autuação não encontra suporte em fatos que comprovadamente ocorreram, e, portanto, não foi corretamente aplicada, importando o trabalho fiscal em visível violação aos princípios básicos do processo administrativo fiscal.

É cediço que os fatos geradores do ICMS só podem ser constatados após a verificação da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, posto que as relações jurídico-tributárias devem observar os critérios de segurança e certeza, sendo ilegítimo os lançamentos tributários fundamentados em suposições. Ou, seja, devem ser sempre homenageados os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Friso, por julgar de suma importância na análise do presente processo que somente há incidência do tributo sobre fatos reais, sendo necessária a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual a fiscalização tem obrigatoriamente que demonstrar de forma irrefutável a ocorrência dos fatos tributáveis, em observância ao princípio da verdade material.

A presunção, mesmo prevista na legislação, requisito indispensável para sustentar a exigência fiscal, requer que o chamado fato conhecido ou fato base, seja de comprovada ocorrência consubstanciado em prova, de modo a presumir a existência do fato provável ou fato presumido.

No auto de infração em lide, o autuante não apresenta prova que sustente o fato base, posto que apesar de constatada a ocorrência dos ganhos de combustível, de não ter sido apresentado o LMC pela autuada, justificando tais ocorrências, a entrada no estabelecimento de mercadorias sem documento fiscal, que seria o fato presumido, está baseada em suposições e não em fatos que comprovadamente tenham ocorrido.

Para o deslinde da questão, interessa sobremaneira estabelecer a verdade material, que se fundamenta na existência de provas.

Sobre o tema, peço licença para transcrever trecho do voto de lavra do i. julgador Valtércio Serpa Júnior, no julgamento do auto de infração nº 207103.0001/14-5 – Acórdão JJF nº 0214-04/15.

“Sabido é que a ampla possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário alicerça e ratifica a legitimidade de tal princípio, sendo que sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários.

Isto decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos. De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados.

Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma decisão justa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intimamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte, observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos deparamos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam examinadas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir um julgamento justo.”

Em resumo, verifico que a infração imputada ao sujeito passivo não está caracterizada, pois não há prova das ocorrências aduzidas pelo autuante que possa concluir que efetivamente ocorreu a entrada de mercadorias no estabelecimento, muito menos, que tenham ocorrido fraudes ou adulterações.

Ademais, não há como negar que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, pois ao cobrar o imposto por presunção, não ficou comprovado nos autos os fatos que poderiam sustentar a presunção, contaminando todo o processo por vício insanável, levando a autuação para o terreno de insegurança quanto ao valor a ser cobrado, caracterizando, pois, hipótese de nulidade contemplada no RPAF/99 no art. 18, inc. IV, alínea “a”.

O autuante, nas duas oportunidades que lhe foi oferecida para prestar os esclarecimentos, no primeiro momento na informação fiscal, e num segundo, quando da reiteração dos argumentos defensivos, por parte da empresa, este optou em abordar aspectos puramente teóricos sem contudo, demonstrar provas concretas das suas conclusões que o levaram a proceder a lavratura do auto de infração.

O demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS de forma diária, com vencimento também diário.

O ICMS é um imposto cuja apuração ocorre por períodos, conforme previsto nos artigos 24 e 25 da Lei nº 7.016/96, sendo que o art. 24 delega ao regulamento dispor a forma de apuração e o art. 25 determina que as obrigações consideram-se vencidas na data em que termine o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro, tudo em consonância com o artigo 24 da Lei Complementar nº 87/96 que determina:

*Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.*

O Regulamento do ICMS, atualmente vigente, estipula no art. 305 as regras a serem observadas na apuração do imposto em períodos mensais. Portanto, a regra geral é que a apuração do ICMS seja procedida mensalmente.

Entretanto, a Lei nº 7.014/96 prevê exceções à regra. Trata-se do regime especial de fiscalização e pagamento, onde o contribuinte sujeito a tal sistemática, terá obrigatoriamente que efetuar pagamento do ICMS, diariamente ou no momento da saída das mercadorias do estabelecimento.

Tal regime, impõe-se como penalidade, art. 41, a ser aplicado sem prejuízo das multas e demais penalidades, ao contribuinte que preencher os requisitos previstos no art. 46 e incisos, necessitando, para ser aplicado, de ato do Titular da Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, conforme art. 47, da citada lei.

O RPAF/99 no § 2º do art. 39 autoriza apenas duas formas de lançamento: mensal ou no último mês do período fiscalizado.

Destarte, resta concluir que o auto de infração não atende ao que estabelece a legislação tributária e, por conseguinte, ao lançar o ICMS exigido diariamente, contraria a legislação.

Ante o exposto, com base no inciso IV, alínea “a”, do artigo 18 do RPAF/99, que preceitua a nulidade nos casos em que auto de infração não contiver elementos suficientes para determinar com segurança a infração, voto pela nulidade do Auto de Infração.

Represento à autoridade competente, que determine a renovação do procedimento, para verificação de créditos favoráveis a Fazenda Pública Estadual, a salvo das falhas apontadas. Quanto a nova Escrituração Fiscal Digital apresentada, analisar a possibilidade de convalidação da EFD nos termos do art. 251 do RICMS/2012, caso contrário, verificada a imprestabilidade da EFD original, que seja avaliada a possibilidade de adotar o arbitramento da base de cálculo do ICMS, para constituir o crédito tributário, objetivando resguardar os interesses do Estado, como determina o artigo 21 do RPAF/99.

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, devido a desoneração ter atingido o valor regulamentar.

Registrada a presença do advogado Fernando Marques Villa Flor e fiscal autuante Sr. Jefferson Martins Carvalho, na sessão de videoconferência, que exerceram o direito de fala.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto devido à desoneração total do Auto de Infração realizado pela 2ª JJF, através do Acórdão nº 0186-02/19, no valor histórico de R\$ 434.597,69, julgando pela sua Nulidade.

É possível extrair do voto do julgamento de piso que se trata de descumprimento de obrigações tributárias decorrentes de operações não escrituradas em livros fiscais próprios, especialmente no que diz respeito à movimentação diária de estoques de gasolina aditivada. O autuante baseou-se em critérios técnicos para calcular os valores do imposto exigido, utilizando dados da Escrituração Fiscal Digital do contribuinte. No entanto, a defesa contesta a presunção de

ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, destacando a ausência de provas concretas e a inadequação do roteiro de fiscalização utilizado. O processo destaca a importância da verificação da verdade material e da observância dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada no direito tributário. Por fim, o voto sugere a nulidade do auto de infração e a renovação do procedimento, visando à proteção dos interesses do Estado e a análise da possibilidade de convalidação ou arbitramento da base de cálculo do ICMS.

Em análise à nulidade, esta foi originada devido à falta de elementos suficientes no auto de infração para determinar com segurança a infração, conforme preceitua o inciso IV, alínea “a”, do artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99). O auto de infração não apresentou provas concretas das ocorrências aduzidas pelo autuante, baseando-se em presunções sem respaldo em fatos comprovadamente ocorridos. Além disso, houve contrariedade à legislação tributária ao lançar o ICMS exigido diariamente, o que não está previsto nas formas de lançamento autorizadas pelo RPAF/99.

Transcrevo parte do voto de piso, em sua conclusão, o qual julgou pela nulidade do auto de infração:

*“Destarte, resta concluir que o auto de infração não atende ao que estabelece a legislação tributária e, por conseguinte, ao lançar o ICMS exigido diariamente, contraria a legislação.”*

*“Ante o exposto, com base no inciso IV, alínea “a”, do artigo 18 do RPAF/99, que preceitua a nulidade nos casos em que auto de infração não contiver elementos suficientes para determinar com segurança a infração, voto pela nulidade do Auto de Infração.”*

Adicionalmente, está em andamento a recomendação de fiscalização feito pela JJF, referente ao período constante no auto de infração em lide, com os números de PAF's a seguir: 2691380141/19-4 e 2691380142/19-0.

Diante de todo o exposto, corroboro com o voto da 2<sup>a</sup> JJF, mantendo a nulidade do auto de infração.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **269138.0006/18-1**, lavrado contra o **POSTO KALILÂNDIA LTDA**. Representa-se à autoridade competente, que determine a renovação do procedimento, para verificação de créditos favoráveis a Fazenda Pública Estadual, a salvo das falhas apontadas. Quanto a nova Escrituração Fiscal Digital apresentada, analisar a possibilidade de convalidação da EFD nos termos do art. 251 do RICMS/2012, caso contrário, verificada a imprestabilidade da EFD original, que seja avaliada a possibilidade de adotar o arbitramento da base de cálculo do ICMS, para constituir o crédito tributário, objetivando resguardar os interesses do Estado, como determina o artigo 21 do RPAF/99.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de abril de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS