

A. I. Nº - 269138.0044/21-0
AUTUADO - POSTO KALILÂNDIA LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/02/2025

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0012-06/25-VD**

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. CONSTATAÇÃO DE ESTOQUE NÃO JUSTIFICÁVEL PELA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. ESCOLHA DA VIA JUDICIAL. ESGOTADA A DISCUSSÃO NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. Exigido o imposto na condição de sujeito passivo por substituição tributária, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. 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 dos dados contidos no LMC e para a qual são transportados, não se tratando de mera variação volumétrica por aumento de temperatura. Entretanto, o ajuizamento da discussão pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto, no processo administrativo fiscal, estando a impugnação quanto a ela prejudicada, com extinção do contencioso administrativo. Não acolhidas as questões preliminares apresentadas. Negado o pedido de nova diligência. Rejeitada a arguição de decadência parcial. Mantida a imposição de multa pela impossibilidade legal de dispensa ou redução. Considerar prejudicada a defesa administrativa na parte da renúncia. Auto de Infração **PROCEDENTE** na parte de que não tem conexão com a matéria. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 16 de março de 2021 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 863.190,02 além de multa de 100% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 004.007.001. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018, dezembro de 2019 e dezembro de 2020.

A autuada, por intermédio de seu advogado, constituído através do instrumento de fls. 102-v a 104-v, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 17 a 27-v, onde, primeiramente, pede que, doravante, todas as intimações e notificações sejam encaminhadas para o endereço do profissional que subscreve a presente defesa, legítimo representante legal da autuada na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Considerando que a apuração, embora irregular, foi realizada “diariamente”, suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação aos supostos ganhos, na medida em que foi intimado do lançamento em 29/03/2021.

Alega que de acordo com informação constante no corpo do Auto de Infração, a ação fiscal teve como base a Ordem de Serviço nº 506.345/20, que também foi utilizada para suportar ações fiscais em vários estabelecimentos, devendo a mesma ser juntada ao processo, objetivando esclarecer se ampara a fiscalização contra o estabelecimento autuado.

Aduz que se na referida Ordem de Serviço, que possui regulação a partir do artigo 196 do CTN, não constar a devida autorização, é nula a ação fiscal e, por via conexa, o Auto de Infração, como conduzido pela Douta PGE/PROFIS, e julgado pelo CONSEF, através do Acórdão CJF nº 0308-11/09 copiado em sua Ementa e trecho da aludida decisão.

Afirma que no caso em tela, mencionado como paradigma, se tratava de estabelecimento da mesma empresa e, mesmo assim, prevaleceu a autonomia dos estabelecimentos, sendo que no caso em lide, tal circunstância deve ser esclarecida e, sendo idêntica, deve ser o vício reconhecido e igual solução, pela nulidade.

Justifica que o estabelecimento autuado, sem que lhe fosse direcionada “ordem de serviço específica”, não poderia ficar à mercê do “livre arbítrio” da Autoridade Fiscal, sendo ilegítima para figurar no polo passivo da relação e, consequentemente, se aplica o artigo 18, inciso I do RPAF-BA, sendo o Agente Fiscal incapaz e incompetente para praticar ato, sem a devida autorização.

Sem cobertura pela Ordem de Serviço, a Autoridade Fiscal sequer pode acessar os dados dos estabelecimentos, que dirá exercer o ato fiscalizatório, diz.

Arremata no sentido de que caso não contenha Ordem de Serviço direcionada ao estabelecimento, a infração deve ser declarada nula.

Indica que o enquadramento legal inserido no Auto de Infração, se reporta aos artigos 4º, § 4º, inciso VI, e 6º, inciso IV, combinado com o artigo 23-A, inciso II, ambos da Lei nº 7.014/96, copiados.

Afirma que, diante do referido enquadramento legal, são inafastáveis as seguintes conclusões:

- A Lei nº 7.014/96 só autoriza a cobrança do ICMS, por ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, ou seja, mediante presunção;
- A fundamentação do lançamento é a presunção, seja quanto à própria essência do pedido, seja quanto à forma adotada para a apuração da base de cálculo;
- O disposto no artigo 6º, inciso IV, apesar de somente ser aplicável nos casos de flagrante da posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, embora absurda de se imaginar, de que essa “posse” presumidamente existiu, de 2016 a 2020;
- Se afastada tal constatação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção” o lançamento estará contaminado, diante da alteração da causa do pedido.

Destaca que a 2ª CJF do CONSEF, em situações exatamente iguais, em que firmou o entendimento de que a cobrança feita com base apenas nos dados lançados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), é “presunção” e a Portaria nº 159/19 não retira esse condão, ao contrário, o enquadramento legal lançado no Auto de Infração deixa clara essa constatação.

Menciona que nessa mesma linha decidiu a 1ª JJF no Acórdão JJF nº 0052-01/20-VD, reconhecendo que a apuração trata da presunção prevista no artigo 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, sendo que a alteração feita pela Junta de Julgamento Fiscal afeta todo o processo, evitada que se encontra de vícios insanáveis.

Argui que, sendo embasada a autuação na presunção prevista no artigo 4º, § 4º, inciso IV, e artigo

6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, com base de cálculo dimensionada no artigo 23-A, inciso II da mesma Lei, necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa nº 56/07, itens 1 a 4, reproduzidos.

Prevê que nas hipóteses de “fato gerador presumido”, situação que tem como aqui inafastável, deve ser cobrado o imposto sobre a proporção dos valores relativos às operações sujeitas ao regime normal de tributação, afastada a imposição sobre importâncias pertinentes a operações sujeitas à isenção, não-incidência e substituição tributária.

Fala que para que tal regra não seja seguida, a Instrução Normativa exige que as circunstâncias determinantes da exceção sejam devidamente registradas no termo de encerramento da ação fiscal, sob pena de “não registro do Auto de Infração”.

Indaga, se um dos combustíveis fosse sujeito ao regime normal, não se aplicaria a cobrança por presunção, apenas sobre os valores a ele correspondentes, e responde ser a resposta óbvia, e se encontra nos muitos julgados do CONSEF, entendendo que a inobservância da Instrução Normativa nº 56/07 implica nulidade do lançamento.

Assinala que não se reconheça a nulidade, Instrução Normativa nº 56/07, por si só, elide a acusação de “omissão de entradas”, sendo que a Portaria nº 445/98, tratando da “omissão de entradas”, a aborda nos artigos 6º e 7º, transcritos.

Comenta que a Portaria nº 445/98, sem fazer qualquer distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, orienta que a “falta de contabilização de entradas/omissão de entradas” significa, na forma da Lei nº 7.014/96, presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais e sem pagamento do imposto.

Fala concluir a Instrução Normativa nº 56/07 que nesses casos não se aplicam os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, pois essa aplicação redonda na inexistência de imposto a pagar, pela necessidade de se fazer a proporcionalidade que a mesma determina.

Entende que a fiscalização deveria ser levada a efeito mediante outros roteiros usuais, previstos na Instrução Normativa nº 310/90, notadamente contábeis.

Reproduz o teor do artigo 8º, inciso IV, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, para concluir que a mesma seguiu a competência que lhe foi concedida pelo artigo 128 do CTN (copiado), atribuindo responsabilidade ao industrial.

Argumenta, ainda, ser o artigo 10, inciso I, alíneas “a” e “b” da Portaria nº 445/98, que versa sobre a responsabilidade solidária flagrantemente ilegal, eis que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal.

Acrescenta que a Lei nº 7.014/96, no artigo 8º não atribui, sequer a distribuidor, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição que dirá ao varejista, e a concepção que norteou o lançamento é inteiramente dissociada da disposição legal vigente.

Transcreve o artigo 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, para esclarecer que tal dispositivo legal não trata de responsabilidade solidária por substituição tributária e em qualquer caso de presunção, e sim da responsabilidade “comum” atribuída a qualquer pessoa física ou jurídica, que for flagrada na posse de mercadorias, para revenda, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea.

Argumenta não poder se admitir que a empresa autuada, entre 2016 e 2020, fato constatado em 2021, se enquadre nessa situação, vez que, no máximo, se poderia presumir que no passado essa hipótese teve lugar, caracterizando como sendo presunção de entradas não registradas, aplicando-se todas as consequências advindas do artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, inclusive a

proporcionalidade zero, motivo pelo qual o lançamento é nulo de pleno direito.

Aborda, em seguida, não existir na Portaria 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado), conforme artigos 1º, 2º e 3º.

Após transcrição dos artigos 6º e 7º, I e II da mencionada Portaria, garante que até esse ponto, se encontra em consonância com a Lei nº 7.014/96, ou seja, acolhe os conceitos únicos e legais da presunção e da apuração por exercício, não contemplando a apuração do fato gerador diário.

Argumenta ter a ilegal Portaria nº 159/19, no artigo 3º, incisos I a XII, trazido algum benefício aos contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização de “omissão de entradas”, sendo a exceção feita justamente para o segmento varejista de combustíveis, em relação ao qual a aludida Portaria, no artigo 10, criou o parágrafo único, instituindo não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, fato gerador do imposto.

Informa que em 2018 um dos estabelecimentos do Autuado (CNPJ Nº 015.151.046/0024-75) foi alvo de quatro autuações fundamentadas no mesmo método ora combatido, tendo o CONSEF rejeitado, como se pode aferir das ementas dos Acórdãos CJFs Nós 0309-12/20-VD e 0097-12/20-VD, reproduzidas.

Afirma que as apurações rejeitadas pelo CONSEF foram feitas através do mesmo método ora atacado sem o exame de qualquer outro documento ou informação fiscal ou contábil, sendo a única diferença foi a edição, em 2019, da Portaria nº 159/19, que transformou as informações do LMC, já existentes, em fato gerador do ICMS.

Tais informações poderiam ser usadas, a teor do artigo 144, § 1º do CTN, como um dos componentes de uma regular apuração, porém nunca e tão somente, como fato gerador da obrigação, finaliza, podendo servir como indício da existência de alguma irregularidade, que deve ser investigada e comprovada pelos meios legais e convencionais.

Comenta sobre apuração diária, percebendo que apenas nas hipóteses de “regime especial de fiscalização”, atendidos os requisitos legais para a imposição, inclusive autorização da autoridade competente, se pode admitir a apuração do fato gerador diário e o simples deslocamento da data de ocorrência para o último dia de cada exercício, não é suficiente para suplantar a necessidade do regular regime especial instaurado, pois não afasta a forma de apuração, apenas se a apuração for diária, a regra não se aplica como excludente do vício indicado.

Assevera a inexistência nos autos de demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças diárias entre os estoques escriturais e das medições, pois nas planilhas apresentadas constam apenas os dados das disponibilidades e dos ganhos, além do que as medições não foram efetivamente utilizadas na apuração, sequer os LMC utilizados na ação fiscal lhe foram apresentados pelo autuante, colocando em dúvida os ganhos eleitos e erigidos à condição de fato gerador.

Aponta que o autuante vem se manifestando oralmente nas sessões do CONSEF, afirmando que fez as apurações, mas, por entender que não seriam necessárias, não juntou nada aos autos.

Consoante teor do artigo 46, do RPAF/BA/99, argumenta que todos os elementos deveriam compor o processo e o autuado teria direito a recebê-los com a intimação para a defesa e a juntada das medições e demais dados inerentes à ação fiscal demonstraria, inclusive, a existência de divergência ora discutida, em especial no que tange aos saldos finais escriturados e medições diárias, comprovando também que quando as medições não eram lançadas, o saldo se tornava negativo e, no dia seguinte, a abertura era registrada como positiva, dentre outras situações e deduções equivocadas.

Nota outros pontos que constam nos demonstrativos sintéticos, únicos ofertados ao Autuado para o exercício do direito de defesa, em especial uma enormidade de datas em quais os ganhos

superam e muito as disponibilidades ou delas se aproximam, evidenciando a inconsistência dos dados carreados aos autos.

Registra que a planilha sintética lista datas não sequenciais, sempre valorando apenas os supostos e irreais ganhos. Revela que a existência de erros de lançamentos provoca efeito cascata nos dias subsequentes, nos quais o sistema, também por falha, faz ajustes automáticos, visando as compensações, aparecendo, por isso, dias com “sobras expressivas” e outros com “ganhos expressivos”. Sustenta que uma apuração baseada nos estoques e nas totalizações das vendas, todas registradas e declaradas, comprovará que não existiram compras sem documentação fiscal.

Entende que essa apuração pode ser feita em quantidades e valores, nas escritas fiscal e contábil, e que no momento, tudo indica que apenas informações de supostos ganhos foram usadas, sem que fossem observadas perdas, estoques, escritural e medições, entradas e saídas, sendo que a origem das quantidades indicadas no Auto de Infração também não foi comprovada.

Pugna pela posterior juntada de demonstrativos e documentos, listando erros cometidos nos levantamentos, o que poderá ser levado a efeitos quando da necessária reabertura do prazo de defesa, manifestando a existência de dificuldades momentâneas para a análise de cada fato apontado, em decorrência das restrições causadas pela “crise sanitária”, inclusive falta de atendimento presencial nas repartições públicas, diminuição do quadro funcional e no horário de trabalho, dentre outros fatos que interferem nas atividades fins e administrativas dos contribuintes.

Pondera que se a Portaria nº 159/2019 tivesse feito apenas a “instituição de limites de tolerância” seria benéfica aos contribuintes, pois se aplicaria ao segmento de varejo de combustíveis 1,38% contra 0,6%, previsto por normas da Agência Nacional de Petróleo (ANP), entretanto, o dispositivo (inciso XII) excetua justamente o comércio varejista de combustíveis, criando o parágrafo único do artigo 10, devidamente copiado.

Afirma que se constata, através da redação da Portaria nº 159/19, a criação de nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios, sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo artigo 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, ou mesmo com o artigo 6º, inciso IV da mesma Lei, mais uma vez reproduzidos.

Assevera que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de indício de alguma irregularidade, quando apresentassem quantidades “excessivas” e tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do contribuinte, como determina a Instrução Normativa nº 56/07.

Registra o fato do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia ter firmado entendimento no sentido de impossibilidade da utilização de norma infralegal, em desrespeito ao artigo 97, IV do CTN, aplicando-se igual interpretação ao inciso III, do mesmo artigo, no julgamento dos Embargos de Declaração nº 0513561-60.2016.8.05.0001/50000, transscrito em Ementa e trecho da decisão.

Ainda em relação à Portaria nº 159/19, publicada em 25/10/2019, revela que, em atenção ao disposto no inciso III, do art. 167 do RPAF-BA/99, no máximo se poderia aplicar o parágrafo único do art. 10, a partir desta data. Cita os artigos 100, 103, I e 144 e seu § 1º do CTN. Diz que a exceção prevista no § 1º, do art. 144 não se aplica ao caso presente. Sustenta que interpretação fazendo alcançar a norma infralegal implica ofensa ao quanto estatuído pelo caput do artigo.

Prossegue apontando que a Portaria caracteriza o próprio fato gerador e, por consequência, não se poderia olvidar em sua aplicação, posteriormente à ocorrência do fato gerador, não tendo vindo, tão-somente, instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização com simples ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas, e se a pretensão é conceder ao crédito tributário maiores garantias ou privilégios, o próprio dispositivo afasta a exceção em relação a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

Defende que, mesmo se as quantidades apresentadas nos demonstrativos que acompanham o

Auto de Infração tivessem sido levantadas por meio legal e representassem ganhos decorrentes de variações volumétricas, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS, conforme decidido pelo STJ, que inadmitiu a variação volumétrica, conforme excerto do voto proferido no Recurso Especial 1884431/PB, julgado pela 1ª Turma, tendo como relator o Ministro Benedito Gonçalves, em trecho copiado.

Fala acerca de solicitação de autorização para retificação do seu SPED, com base nas notas fiscais, medições e demais elementos pertinentes, com o que não restará sequer indício de dúvida quanto ao equívoco da autuação, justificando tal pleito pelo exemplo numérico posto.

No que diz respeito à verdade material, firma que, se o desejo do julgador é realmente alcançá-la como externado em sessões de julgamento de casos análogos, deve ao menos, antes de prolatar a decisão final, investir de forma isenta na instrução, determinando diligência com o desiderato de apurar se os dados apresentados são suficientes para o exercício do direito de defesa e se as quantidades tidas como omitidas possuem respaldo nos estoques iniciais de 2016, nas compras e vendas e na contabilidade, mencionando acerca do princípio da verdade material, decisão do CONSEF, no Acórdão CJF nº 0268-11/16.

Renova o pedido de posterior juntada dos documentos que enumera, reafirmando a existência nos autos demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, o que leva a ser inafastável a conclusão de que não comprou produtos sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS.

Lembra acerca da sustentação oral do autuante nas sessões de julgamento, quanto a não juntada de elementos cruciais para a demonstração da infração, invocando a seu favor o artigo 46 do RPAF/99, negando, peremptoriamente a compra de produtos sem documentos fiscais, e, consequentemente, sem a retenção do ICMS, além do que o fato do CONSEF vir diligenciando neste sentido, rogando ao autuante que ao prestar a sua informação fiscal já adote tal medida, com a reabertura do prazo de defesa.

Defende a busca da verdade material, colocando todos os elementos que o Autuante e o CONSEF entenderem necessários, quer fiscais, quer contábeis, devendo o julgador se preocupar com a proteção do Erário, o que o fará, acredita, no caso presente, evitando o ônus de futura sucumbência judicial.

Requer também, por cautela, na improvável hipótese de manutenção da autuação e a condenação da empresa, a dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com sustentação no artigo 100, incisos I e III, combinado com o parágrafo único do CTN, copiado.

Ressalta, depois de tecer comentário sobre o LMC e sua instituição, que as informações de perdas e ganhos nunca foram consideradas para fins de cobrança do imposto como feito a partir da edição da Portaria nº 159/19.

Fala que observada essa prática reiterada, o parágrafo único do artigo 100 do CTN é impositivo determinando a exclusão de penalidades e dos acréscimos legais.

Traz como precedentes do CONSEF os Acórdãos CJF nºs 0256-11/18 e 0260-11/18, reproduzidos em suas Ementas.

Solicita tratamento isonômico, pelo atendimento ao requerimento de dispensa da multa por infração e dos acréscimos legais, caso seja mantido o lançamento. Se mantida a sanção, pede o reenquadramento para a alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, por entender que a alínea “d”, do inciso III do mesmo diploma legal, somente se aplica para as hipóteses alinhadas ao levantamento quantitativo/presunção.

Renova o pedido pela busca da verdade material, requerendo a revisão do lançamento e, uma vez devidamente instruído o processo, que seja declarada a nulidade ou improcedência da autuação, ou que, no máximo, depois de revisados os fatos, se mantidos aqueles ocorridos a partir de novembro de 2019, pela procedência parcial, com a dispensa da multa e dos acréscimos legais.

Protesta ainda, pela ouvida da PGE sobre toda a matéria de direito tratada na defesa.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 48 a 70-v, após elaborar um sumário com as páginas dos temas abordados, aduz, em relação a preliminar de nulidade acerca do registro do Auto de Infração, e depois de reproduzir a alegação defensiva e o artigo 45, do RPAF/99, que pode haver a apuração da responsabilidade administrativa do preposto incumbido desse registro, mas não há consequência processual, e nem o descumprimento do prazo acarreta nulidade ou sanção processual, apenas administrativa.

Explica, ao enfrentar o argumento defensivo sobre a existência de ordem de serviço prévia à fiscalização, que na SEFAZ-BA, a Ordem de Serviço é o ato administrativo que autoriza e orienta a fiscalização na realização dos seus trabalhos, podendo trazer um ou mais contribuintes e determinar um conteúdo mínimo de roteiros da auditoria a ser realizada no período que ela indica.

Indica que somente depois a emissão da Ordem de Serviço, ocorre a liberação administrativa dos arquivos SPED do contribuinte, que são criptografados com senha fornecida somente ao seu executante, ou seja, sem a Ordem de Serviço não se pode lavrar Auto de Infração no Sistema de Lavratura de Créditos Tributários (SLCT).

Afirma inexistir fundamento a suspeita defensiva de que teria sido fiscalizado sem Ordem de Serviço, que foi indicada na primeira folha do Auto de Infração e, ao contrário do argumento defensivo, de que o lançamento é vago ou impreciso, pois uma rápida leitura do mesmo, evidencia que todos os argumentos apresentados na defesa estão incorretos, uma vez que a infração tem o seu enquadramento legal e dispositivo de multa indicado, a descrição dos fatos que fundamentam a cobrança, os valores estão de acordo com os demonstrativos anexados, que se constituem em excertos do Registro 1300 da EFD da empresa autuada.

Diante do fato da mesma possuir e ter fornecido a EFD à fiscalização, diz não ser verdade desconhecer as medições, sendo completamente desnecessário apresentar a ela seus próprios livros.

Explica que somente é possível solicitar a retificação da EFD, enquanto o contribuinte não está sob ação fiscal, uma vez que após esse momento, depende da liberação do preposto fiscal responsável, caso contrário, os arquivos retificadores são recebidos, arquivados e rotulados como “sem valor legal”.

Registra que as alterações efetuadas devem ser fundamentadas em documentos apresentados à fiscalização e em nenhum momento isso ocorreu, nenhuma prova de erro nos registros da EFD foi apresentada neste ou em outro processo.

Repudia a sugestão da defesa de que impedimento à retificação do SPED com o “simples objetivo de manter autuações”, justificando que a retificação do SPED não foi aceita porque não foi apresentado nem ao menos um documento que provasse erro na EFD.

Destaca que o documento que apresentou na sessão de julgamento mencionada foi apenas uma planilha contendo o registro 1300 com os nomes dos combustíveis para que não precisasse ficar olhando o registro 0200 e com observações que faz para a construção do raciocínio. Como essa planilha era apenas um espelho de informações da EFD, entende que não faz sentido fornecer cópia ao Autuado que já as tem.

Explicita que, mesmo assim, naquela ocasião, forneceu a empresa, cópia da pasta de Excel com os dados que foram utilizados e foi concedido mais prazo para que o se analisasse o material recebido sendo essa busca pela verdade material fazendo aquilo que o próprio contribuinte deveria fazer, não parece coadunar com o simples desejo de manter autuações pois jamais um contribuinte seria prejudicado para manter autuações e a ação fiscal é pautada pela legalidade e pela busca constante da verdade material, finaliza.

Quanto a alegada decadência do direito de lançar, menciona lições de Ricardo Alexandre e diz

que mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra do inciso I, do artigo 173, do CTN, começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos.

A respeito dos princípios da legalidade e da verdade material, transcreve ensinamentos de José dos Santos Carvalho Filho, Celso Antônio Bandeira de Mello e Fernanda Del Padre Tomé, assinalando que a EFD faz prova contra o autuado (artigo 226 do Código Civil c/c art. 417 do Código de Processo Civil - CPC) e o LMC físico e seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (artigo 419 do CPC) não se pode utilizar uma parte de sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Apresenta entendimento de que isso não significa que o contribuinte não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados, cabendo, neste caso, demonstrar “*com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos*”, ou seja, o ônus de comprovar que a escrita está errada é do contribuinte.

Em relação à aplicação retroativa do parágrafo único do artigo 10, da Portaria 445/98, que no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, indica que os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD e diante da peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, é que foi acrescentado o parágrafo único, ao artigo 10 da Portaria nº 445/98.

Rememora que até a publicação da Portaria nº 159/2019, a SEFAZ restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário, tendo a inclusão do parágrafo único, ao artigo 10 da Portaria nº 445/98, alterou o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desse, são realizados inventários de cada combustível no início ao final de cada dia de operação. Com a nova redação da Portaria nº 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levam em consideração os valores anualmente anotados no Registro de Inventário.

Transcrevendo o § 1º, do artigo 144 do CTN assinala que não tem razão o contribuinte quando afirma que “*não existe na Portaria 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado)*” e que o artigo 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98 “*não apenas um roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador*”.

Acerca da inexistência de “*presunção de omissão de entradas*” no levantamento de fiscalização, comenta sobre o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/98 e diz que esse percentual é mais do que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92, com isso, se criou uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar de “*fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura*”.

Alega que, ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física e que todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia.

Menciona que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, não cria presunção alguma, mas, seguindo as leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante ser certo no mundo fenomênico.

Comenta acerca da frequência de realização dos inventários e do controle do estoque de combustíveis feito pelos postos revendedores, inclusive o registro efetuado no Livro de

Movimentação de Combustíveis (LMC) e da Escrituração Fiscal Digital (EFD), inclusive que naquele livro existe um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, considerando que os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas.

Ressalta que, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f” da instrução normativa anexa à Portaria DNP 26/92) e no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias se deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%

Revela que na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310, e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis. O registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque. O registro 1320 trata do volume de vendas no dia, citando os campos de cada um dos registros.

Informa que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas no registro 1300 e consolidadas no registro 1300.

Argui, pois, que o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores émeticulamente anotado a cada dia, bico por bico de abastecimento e também por tanque antes de ser consolidado no registro 1300, o que simplifica o trabalho da fiscalização, na medida em que os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos 1300.

Diz ser a prova da infração a própria anotação feita na EFD, não sendo necessário exigir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o contribuinte já a possui.

Discorda da afirmação defensiva de haver “ausência de demonstração da base de cálculo”, “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, sob a justificativa de que a modificação da Portaria nº 445/98 pela Portaria nº 159/19 apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD.

Explica o fundamento fático do percentual limite de 1,8387%, estabelecido pela SEFAZ-BA para os ganhos registrados na EFD, bem como foi efetuado o cálculo, inclusive a Tabela de Conversão de Densidade para 20 Graus Celsius, sendo que tal percentual trazido no parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/98 foi deduzido através da aplicação dessas tabelas de correção de densidade e volume, constantes na legislação que trata acerca dos combustíveis.

Conclui que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico. Além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Assevera ser apropriado que o parágrafo único do artigo 10 se encontre na Seção III da Portaria nº 445/98, que cuida especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamento quantitativo de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo, ao tempo em que ressalta que a lógica dos argumentos defensivos para justificar os erros alegados não pode ser contraditória em si mesma, mas sim, deve proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros aconteçam vez que se assim não for, o argumento estará obviamente errado, não havendo de prevalecer.

Em relação ao cancelamento e/ou compensação dos ganhos com as perdas, argui ter a defesa alegado que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes, anotados no registro 1300 da EFD, todavia, não deve prosperar, considerando que o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, o que resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dias anteriores e posteriores, considerando equivocada a afirmação de que quando há “*um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa*”.

Quanto aos erros de medição, a existência de limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que sendo mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros, contudo, na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6%, aponta.

Apresenta o entendimento de que, para sustentar minimamente a alegação de que houve erros de medição, o posto revendedor deve apresentar a tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua medidora ou informar a precisão do medidor automático do tanque para que a fiscalização possa avaliar a plausibilidade dos erros alegados estabelecendo limites para eles, trazendo exemplo a respeito.

Revela que um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustíveis nos tanques do posto sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente, o que traz como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, e nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda, e em ambos os casos, o ganho ou a perda terá o mesmo valor da nota fiscal originária.

Indica que a prova da ocorrência desse erro deve ser feita “*com base em documentos de origem externa ou de origem interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos*”. Conforme item 2.1.2 da norma NBC T 21, tendo sido conferidas as datas de cada entrada de combustíveis no registro 1300 com as datas das entradas das respectivas notas fiscais no registro C 100 sem que tenha encontrado qualquer erro.

Relata não ser incomum a movimentação de combustíveis entre postos, apesar de tal prática ser proibida pela ANP, sendo normalmente, feita entre postos da mesma empresa, mas nada impede que ocorra entre empresas distintas, e tais operações deveriam ser feitas com utilização de nota fiscal, mas pode ocorrer que ela não tenha sido emitida, fazendo com que o volume de entrada pareça um ganho volumétrico. Na devolução da mercadoria recebida sem nota fiscal, sendo feita também sem nota, aparecerá uma perda. Nesse caso, não haveria imposto a pagar, apenas infração de obrigação acessória, mas isso deve ser devidamente demonstrado pela defesa.

Pontua não ser incomum que os postos aproveitem para comprar combustível antes de um aumento anunciado e o deixem estocado nos seus caminhões tanque e um único caminhão tanque pode armazenar até 50.000 litros de combustível e quando esse volume é levado em consideração na movimentação dos estoques do posto revendedor, surge um falso registro irregular de volumes por serem esses maiores do que a tancagem do posto.

Revela que outro fato irregular, mas comumente presente nas operações dos postos é o fato de alguns operarem como verdadeiras TRR, vendendo combustível diretamente às transportadoras, produtores rurais etc., sem que esses combustíveis passem pelos seus tanques e saiam pelos seus bicos de abastecimento. Nesses casos, a análise do registro 1300 não é suficiente para detectar irregularidades fiscais, pois, operando de forma irregular, o posto não anota todas as suas entradas e saídas nesse registro.

Explica 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 e sendo anotados o valor da leitura dos contadores dos bicos no início do dia, somente as saídas do dia serão levadas em consideração nesse dia.

Indica que 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 e novamente, não haverá repercussão do erro do dia anterior nesse controle de estoque, devendo essas situações ser analisadas caso a caso e normalmente, na prática da fiscalização, indicam a ausência da informação da movimentação de combustíveis de um dia ou mais no registro 1300, entendendo que em ambos os casos, as entradas ou saídas feitas entre o fechamento de um dia e a abertura de outro não repercutem no cálculo das perdas ou ganhos.

Sustenta que na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD, e os erros de escrituração devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam.

Explica a utilização da EFD nos trabalhos de fiscalização, reproduzindo o artigo 247 do RICMS/2012, destaca o conceito de inconsistência e afirma que no caso da fiscalização efetuada, ao examinar os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou não haver qualquer inconsistência nos mesmos, ao contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Mostra que a Instrução Normativa nº 55/14, publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia de 23/10/2014, que veio orientar “*a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996*”, à primeira vista pode parecer atingir todas as fiscalizações com arquivos eletrônicos, mas a sua leitura revela que ele se dirige exclusivamente à utilização de arquivos no formato do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), sem tratar em momento algum dos arquivos EFD.

Revela ser obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus fazem prova conta ele mesmo e a fim de assegurar a verdade material, o Código de Processo Civil (CPC) permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem à verdade dos fatos.

Registra caber o ônus dessa prova ao empresário, e a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determina a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas.

Considera demonstrado que o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no artigo 6º, IV da Lei nº 7.014/96 e não no artigo 4º, § 4º da mesma Lei, pois quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, se percebe que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa nº 56/07, sendo errado pretender aplicar a proporcionalidade da Instrução Normativa nº 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

No que diz respeito ao pleito defensivo para dispensar a multa com a aplicação do artigo 100 do CTN (reproduzido em seu teor), diz que a Administração nunca deixou de aplicar a Portaria nº 445/98, sempre tendo fiscalizado os estoques dos postos, mas a metodologia sem aproveitar as peculiaridades do controle de estoques dos postos revendedores, o que não significa dizer que os postos estavam autorizados a omitir entradas e que somente seriam punidos se fossem pegas num levantamento de estoques anual sendo a prática administrativa sempre a cobrança, apenas, agora, alterou-se o procedimento para tornar essa cobrança eficaz.

Não há que se falar na aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN, finaliza.

Conclui sustentando a total procedência do lançamento.

Julgado em 04/07/2023, a Junta de Julgamento Fiscal, à vista da informação prestada pelo patrono da empresa, quanto a opção pela discussão em via judicial, considerou a defesa prejudicada, em decisão unânime, resultando no Acórdão JJF nº 0180/06-23-VD (fls. 79 a 92).

Cientificado da decisão, o sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário (fls. 102 a 114), no qual, antes de mais nada, reafirma ter ingressado com medida judicial contra o lançamento, o que importaria em “desistência da defesa ou acaso recurso interpuesto”.

Colaciona trechos da sentença de 1º Grau, prolatada pela 4ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador, a qual decidiu pela “ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98”.

Acrescenta que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, pela sua Quarta Câmara Cível, manteve a sentença proferida, não dando provimento ao Apelo interposto.

Entende a defesa que, ainda que tendo o contribuinte renunciado, o CONSEF pode e deve, de ofício, reconhecer que o lançamento padece de vícios e flagrantes ilegalidades, decretando a nulidade ou improcedência do lançamento, como, aliás, ainda que por razões diversas das reconhecidas pelo Poder Judiciário, já alcançou o Colegiado em autuações análogas.

Traz em suporte, Acórdãos, como o CJF nºs 0309-12/20-VD e 0097-12/20-VD.

Pontua ser a autuação correspondente a “responsabilidade solidária” já declarada pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia como “ato ilegal”.

Invoca, ainda, outra sentença proferida pela mesma 4ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador, igualmente referendada pela Segunda Câmara Cível, que considerou ilegais e inconstitucionais os dispositivos e as autuações com base na Portaria 159/19 frente aos “princípios da reserva legal e da irretroatividade de ato infralegal”, reproduzindo trecho das sentenças de Primeiro e Segundo Graus.

Frisa que apesar de entendimento do Tribunal de Justiça, se insiste em manter autuações similares, diante dessa ilação irreal.

Questiona se a “variação volumétrica” não pode ser considerada como “fato gerador do ICMS”, como admitir que “fora de determinado limite se faz qualquer distinção”? Responde ser evidente que variação volumétrica não é fato gerador, além do que a autuação não se reporta a “comprovação de variação volumétrica”, mas sim, a tributação sobre dados acessórios, a título de ganhos, lançados na EFD/LMC, mediante claras falhas técnicas e humanas, sem que se fizesse análise das demais informações e documentos que retratam a verdade, em sentido contrário ao da autuação, que reputa como “incabível e ilegal”.

Traz reprodução de trecho do RE 625.265, julgado em 18/06/2015, no STF, bem como Agravo no Recurso Especial 2.348.874/BA, julgado pelo STJ.

Invoca recente entendimento da PGE, externada em Representação ao CONSEF, quanto a necessidade de análise de argumentos que não fizeram parte da ação judicial, o que concorre para a nulidade da decisão de piso.

Passa a abordar a verdade material, trazendo como paradigma a decisão do Acórdão CJF nº 0268-11/16, para destacar ser possível se constatar pela EFD, que não adquiriu mercadorias sem documentação fiscal, não tendo sido feito pelo autuante qualquer levantamento, apenas tomando como base o campo 10 do Registro 1300, sem atentar para os demais registros da EFD, especialmente os registros 1310 e 1320.

Ressalva que os registros acima nominados não foram apresentados pelo autuante, mas se encontram em sua EFD, acessível ao Fisco, inexistindo demonstração que comprove as efetivas

diferenças diárias entre os estoques escriturais e das medições.

Apresenta tabela, a qual comprovaria que as quantidades vendidas e registradas em seus equipamentos, por tipo de combustível e bicos (Registros 1300, 1310 e 1320), encontram suporte nas suas compras registradas e estoques.

Consigna que tal demonstração tem cunho meramente exemplificativo, pois, sendo analisados todos os dados apresentados pelo autuante, se verá que em todos os exercícios autuados, se chegará à mesma conclusão de que as vendas realizadas pela autuada estão suportadas pelas suas compras e estoques, sendo impossível a ocorrência do fato descrito na acusação fiscal, razão pela qual a infração seria improcedente.

Ressalta que os lançamentos encontram suporte em valores, na contabilidade e DMA transmitidas ao Fisco, tendo a fiscalização desobedecido a Portaria nº 445/98 que aplicada corretamente chegaria a conclusão pela inexistência de qualquer débito, para isso disponibiliza qualquer documentação que se entenda necessária.

Resume que a discussão sobre a verdade material, os arquivos EFD demonstram com clareza que os totais vendidos em cada exercício e a inexistência de vendas não registradas e que as saídas encontram respaldo nos estoques e nas entradas/compras realizadas com Notas Fiscais e retenção do ICMS, sendo o lançamento improcedente.

Ante o exposto, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário e por via conexa, ainda que de ofício, seja decretada a nulidade ou improcedência da autuação, ou que seja determinada a nulidade da decisão, para apreciação das alegações defensivas que não foram objeto da ação judicial.

Quanto ao mérito, requer a determinação de diligência, visando restabelecer a verdade material.

Em 07/12/2023 a Câmara de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligência, no sentido de que fosse o feito encaminhado para apreciação pela PGE/PROFIS, a fim de que se pronunciasse acerca das matérias possíveis de apreciação pelo CONSEF (fl. 125).

Às fls. 127 e 128, constam requerimento da autuada, no sentido de apresentar a decisão do Acórdão CJF nº 0345-12/23-VD, para apontar que no caso em comento devem ser apreciados pela Junta de Julgamento Fiscal os demonstrativos apresentados pela empresa/verdade material, a ilegalidade da multa aplicada, e a dispensa de multa por infração e dos acréscimos legais, devendo ser decretada a nulidade da decisão recorrida.

Às fls. 139 a 140-v, consta o Parecer da PGE/PROFIS, devidamente referendado pela Procuradora Assistente (fl. 141), no sentido de dar guarida aos argumentos recursais quanto a análise dos pontos defensivos não abarcados pela medida judicial.

Retornando ao CONSEF, através do Acórdão CJF nº 0234-11/24-VD (fls. 143 a 148) decidiu anular a decisão de piso, e submeter o feito a novo julgamento.

Foram os autos recebidos por este julgador em 02/12/2024 (fl. 157-v), devidamente instruídos e considerados em condições para o seu julgamento.

Registrada a presença da advogada da empresa, Dra. Adriana Ribeiro de Santana, OAB/BA 65.371, que de forma expressa abriu mão da realização de sustentação oral, bem como a presença do autuante, o qual apenas reiterou os argumentos já apresentados ao longo do feito, requerendo que lhe fosse enviado cópia do Parecer do PGE/PROFIS.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a suportar o procedimento de

fiscalização foi emitida a Ordem de Serviço nº 501326/20 (fls. 08 e 09), tendo sido ainda emitidos os Termos de Intimação para Correção de Arquivos da EFD às fls. 10 a 16.

As planilhas analíticas e sintéticas que suportam a acusação se encontram às fls. 17 a 42 dos autos, bem como na mídia de fl. 43.

Já a ciência do lançamento ocorreu em 29/03/2021, tendo o contribuinte recebido todos os elementos que comprovaram e embasaram o lançamento.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, 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 sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, ainda que argumente em sentido contrário, prova disso é que abordou aspectos da infração impugnada que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação, e manifestação posterior.

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 Feira de Santana.

Como relatado, se trata de novo julgamento do presente processo, diante da decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal que anulou a decisão de primeiro grau, inicialmente prolatada, em atenção a representação da PGE/PROFIS.

Os Tribunais Superiores, inclusive o STJ, em decisões como a da sua Primeira Seção, datada de 08/06/2016, relatoria da Desembargadora convocada do TRF-3 Diva Malerbi, contida nos Embargos de Declaração em Mandado de Segurança nº 21315/DF, assim têm se posicionado:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. (Grifei).

Todavia, em atenção e respeito a determinação emanada de órgão superior, passo a apreciação da matéria, ainda que entenda que isso cria uma situação inusitada de estarmos julgando um processo administrativo, quando o Poder Judiciário, através do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia já decidiu o mérito da matéria, por uma de suas Câmaras Cíveis, conforme relatado pela própria defesa.

Tais observações, não devem soar, contudo, como irresignação ou rebeldia por parte do julgador, mas apenas observações pontuais sobre a matéria, inclusive com posicionamento do Poder Judiciário.

Quanto ao argumento relativo a decadência, a legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, § 4º, que “*o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida*

autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150, § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei nº 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante nº 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior da mesma, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de nº PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo:

“Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1:

“Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”.

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula nº 555 do STJ, a qual determina:

“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para este entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no § 4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Por outro lado, em se tratando de levantamento fiscal, não houve qualquer assertiva do próprio autuante indicando ter o sujeito passivo declarado e recolhido o imposto em todos os períodos autuados, ou seja, não houve de fato qualquer antecipação de pagamento.

Neste sentido, a 2ª Turma do STJ, ao decidir sobre o RESP 1.670.650/SP, julgamento ocorrido em 13/09/2017, tendo como Relator o Ministro Herman Benjamin, decidiu:

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DA REGRA CONTIDA NO ART. 173, I, DO CTN. TERMO INICIAL. EXERCÍCIO SEGUINTE AO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. RECURSO ESPECIAL PROVÍDIO. 1. Discute-se nos autos se já teria ocorrido decadência para a constituição dos créditos tributários referentes à competência de dezembro de 1997 com vencimento em 31.1.1998. 2. No tocante aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não havendo o recolhimento do tributo, o prazo decadencial deve ser contado a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN. 3. O STJ firmou entendimento de que o marco inicial do prazo previsto no art. 173, I, do CTN é o exercício seguinte à ocorrência do fato gerador. No julgamento do AgRg no Ag 1199147/SC, relatoria do Min. Luiz Fux, asseverou-se que o lançamento apenas poderia ser realizado após o vencimento da obrigação, devendo o prazo decadencial ser contado a partir do exercício seguinte. 4. Logo, para o fato gerador ocorrido em 12/1997, o vencimento do tributo deu-se em 1998, motivo pelo qual o prazo decadencial começaria a correr apenas em 1999. 5. Recurso Especial provido”.

Seguindo o mesmo entendimento, o Tema Repetitivo 163 do STJ, ao analisar matéria relativa ao termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo Fisco nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, a 1ª Seção daquele órgão, ao analisar o RESP 973.733/SC, firmou a tese de que “*O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito*”.

Na decisão que submeteu o mencionado processo ao rito do “recurso representativo da controvérsia”, sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC o Ministro Luís Fux, assim se manifestou: “*O presente recurso especial versa a questão referente ao termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo Fisco nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação (discussão acerca da possibilidade de aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN)*” (grifei), matéria que guarda estreita relação com a ora discutida.

Na decisão do RESP 973.733/SC supramencionado, o Ministro Relator destacou:

“Assim é que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão

legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

No mesmo diapasão, destacam-se as ementas dos seguintes julgados oriundos da Primeira Seção:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. (...)” (grifei).

Logo, diante de tais posicionamentos e julgados acima citados, não acolho a argumentação defensiva, por entender não estar presente a hipótese de decadência ainda que parcial, vez que o valor do imposto não foi lançado, escriturado, nem mesmo recolhido ainda que parcialmente, abarcando as ocorrências do período autuado (dezembro de 2016 a dezembro de 2020), havendo de ser aplicado o teor do 487, inciso II do Código de Processo Civil (CPC) em vigor, aplicável subsidiariamente ao RPAF/99, na forma do seu artigo 180,:

“Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

(...)

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição”.

Por tais razões, inexiste, ainda que parcialmente, decadência, reitero, uma vez que tendo sido o contribuinte legal e formalmente intimado da lavratura do Auto de Infração em 29/03/2021, conforme registrado na própria peça de impugnação (fl. 17), este é o prazo para a contagem do interregno temporal decadencial.

A reforçar tal entendimento, a Súmula nº 12 do CONSEF, determina que *“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”*.

No mesmo sentido, a Súmula nº 622 do STJ:

“A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial”.

Não posso acolher o argumento defensivo quanto a invalidade da intimação para ciência do Auto de Infração datada de 29/03/2021, diante, inclusive, do posicionamento adotado pelas Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, podendo citar, inclusive, a título ilustrativo, a decisão do Acórdão JJF nº 0212-02/21-VD, do qual fui relator, sendo a empresa então autuada representada pelo mesmo escritório que ora defende o contribuinte no presente caso, e me posicionei da seguinte maneira, quanto a decadência:

“A lavratura do Auto de Infração, como já dito, se deu em 20/06/2017, e a ciência válida do lançamento ao contribuinte ocorreu apenas em 19/02/2021, diante de inúmeros equívocos cometidos, quais sejam, a falta de entrega de demonstrativos analíticos, prejudicando o direito de defesa do contribuinte, a intimação feita pelo autuante sem indicação expressa do prazo concedido ao contribuinte para apresentar sua manifestação, quando deveria ser feita pelo órgão preparador, na forma do RPAF/99, ou seja, se observam fatos geradores com mais de cinco anos de ocorridos, o que, de plano, leva o julgador a um exame mais acurado dos mesmos”.

Ou seja: diante da falta de entrega dos demonstrativos analíticos (a exemplo do caso presente), não foi considerada a intimação para a lavratura, sendo apenas considerada a segunda intimação para ciência do lançamento, tida como válida.

Em relação ao argumento quanto a Ordem de Serviço, esclareço ser um documento interno, emitido pela Administração, para determinar quem deve ser objeto de ação fiscal, e os possíveis

roteiros de auditoria aplicáveis às peculiaridades e particularidades de cada empresa. Todavia, como ato administrativo, ele deve se sujeitar ao comando normativo, obedecer a critérios e elementos legais, vez que peça vestibular para a constituição do crédito tributário. Sendo um documento interno, a sua apresentação não se configura como obrigatória pelo preposto fiscal.

Abordando o aspecto normativo da Ordem de Serviço, Rui Barbosa Nogueira (Direito Financeiro, Curso de Direito Tributário. 3^a ed. José Bushatsky Editor, pág. 67), esclarece que sendo “*ramo autônomo do direito, nem por isso o direito tributário deixa de manter relações com outras disciplinas jurídicas, em especial com o direito administrativo, do qual o tributário se teria desgarrado*”. Assim, ambos caminham juntos, de braços dados, não se podendo desvincular um do outro.

A este respeito também ensina Helly Lopes Meireles (Direito Administrativo Brasileiro, 36^a ed., 2010, pág. 162):

“*A preterição de atos preparatórios ou a sua realização em desconformidade com a norma legal que disciplina o procedimento administrativo pode acarretar a nulidade do ato final, desde que se trate de operações substanciais ou de requisitos de legalidade do ato principal*”.

É de bom alvitre que se estabeleça que o Termo de Início de Fiscalização possui a finalidade jurídica de dar ao contribuinte a ciência de que ele está sendo fiscalizado.

No dicionário Aurélio, em sua edição eletrônica, o vocábulo “termo”, dentre outras acepções, significa “Limite, em relação ao tempo e ao espaço; fim” “*Declaração exarada em processo*”.

Tais Termos de Início e de Encerramento são, por conseguinte, as balizas ou postes de demarcação que indicam o momento em que se inicia e o dia em que tem por fim a fiscalização. Eles determinam, estabelecem, fixam o lapso temporal em que a empresa se encontrava sob ação fiscal.

O ato do lançamento tributário tem um rito, devidamente estabelecido pela legislação vigente. O lançamento tributário, acorde comando inserido no CTN, não pode ser praticado livremente pelo Fisco, sendo ato vinculado, sujeito à observância dos ditames da lei, tanto de natureza material quanto formal. Sob o aspecto material, ou de mérito, cabe verificar se o tributo é ou não devido, se há ou não provas do cometimento das infrações ali arroladas. Do ponto de vista formal, deve-se observar a forma, método ou critério a ser seguido na efetivação do lançamento, inexistindo hierarquia entre um ou outro aspecto.

De igual importância para a apuração em si é a forma como tal fato deve ser autuado. Se um aspecto formal deixa de ser observado, o procedimento fica viciado e sua eficácia comprometida, caso, tenha representado prejuízo para a parte.

Ele não se configura como mera formalidade, sem qualquer efeito prático ou jurídico. O referido Termo é elaborado para fazer parte do direito de defesa. O contribuinte não pode ser surpreendido com um Auto de Infração sem saber, antecipadamente, que está efetivamente sob ação fiscal, o que se insere no conceito do princípio da segurança jurídica, um dos mais importantes do Processo Administrativo Fiscal e vertente do princípio do devido processo legal.

Invoco a respeito do tema, trecho de voto em decisão prolatada pela 2^a Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0326-12/11, no qual destaco os seguintes excertos do voto condutor daquela decisão prolatada pela então Conselheira Mônica Maria Roters:

“....o início da uma ação fiscal marca o momento em que o Estado, por meio de seus agentes, interfere no comportamento tributário do contribuinte, podendo resultar deste ato a apuração de irregularidades e o consequente lançamento do crédito tributário. Por isto é que o ato administrativo da constituição desse crédito é ato vinculado à lei (art. 142, do CTN).

E, para o surgimento deste início é necessário que o contribuinte tenha conhecimento prévio da fiscalização, conhecimento este que se dá através de intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, entre outras modalidades (art. 26, do RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99, para ficarmos adstritos a norma legal do Estado da Bahia), intimação esta somente dispensada em casos especiais que a norma tributária indica (art.

29 da citada norma regulamentar). Esta intimação é imprescindível ao estabelecimento e desenvolvimento válido da relação processual. É pela intimação que se estabelece o contraditório, cientificando-se o acusado da imputação que sobre ele possa pesar e propiciar fazer sua defesa, mesmo quando da fiscalização e/ou posteriormente, da maneira mais ampla possível (art. 5º, LV, CF). E mais, ela, de igual forma, é marco inibidor da denúncia espontânea.

Portanto, deve ser indicado, formalmente e legalmente, o início de qualquer procedimento fiscal para que não haja desobediência aos requisitos do devido processo legal. É de fundamental importância que não haja qualquer mácula ao princípio constitucional da ampla defesa. Por estas razões é que o RPAF/BA (Dec. nº 7.629/99) determina no seu art. 28, entre outros procedimentos:

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrita diretamente em livro do próprio contribuinte;

II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;

E, não podendo o contribuinte quedar, sem qualquer segurança jurídica, a mercê do fisco, a norma tributária estabelece prazo de término para qualquer procedimento fiscal, conforme determinações contidas no art. 28, VII, do RPAF/BA, não podendo ser extrapolado os prazos nele indicados”.

No presente caso, o sujeito passivo não ficou à mercê de qualquer arbítrio do Fisco, ou de qualquer ato não condizente com o direito, a se verificar pelas informações do autuante, bem como documentos presentes no processo, especialmente por constar à fl. 03-v dos autos documento intitulado “Termo de Início de Fiscalização”, postada em 04/01/2021, científica em 11/01/2021 e lida em 12/01/2021, informando ao sujeito passivo acerca da realização de trabalho de auditoria no estabelecimento, tendo, pois, a ciência do início do procedimento fiscal atendido ao disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Desta forma, a empresa foi intimada através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), e como a ação fiscal se findou em 16/03/2021, com a lavratura do Auto de Infração, o interstício temporal entre o início e o término da ação fiscal durou exatos cinquenta dias, prazo inferior aos noventa dias previstos na legislação, sendo desnecessária a prática de qualquer outro ato por parte da fiscalização. Ademais, em contraposição dúvida ou incerteza quanto ao fato do autuante estar devidamente autorizado a realizar o procedimento de fiscalização na empresa, esclareço que o SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário) não permite a lavratura de Auto de Infração a quem não possua a devida Ordem de Serviço ativa para aquela empresa a ser autuada, o que impede que qualquer outra pessoa possa constituir crédito tributário contra ela, sem estar devidamente respaldado.

Nesta ótica, e diante dos fatos acima narrados, foi plenamente respeitado aspecto essencial, ainda que formal, do lançamento, que era justamente o conhecimento ao sujeito passivo de que ação fiscal foi desencadeada contra si, em função de determinação legal, consubstanciada em Ordem de Serviço, fato que, ao meu entender, concorre para a plenitude do lançamento, e afastamento de qualquer pecha de nulidade a respeito do mesmo quanto a tal aspecto.

Em relação aos argumentos de inexistirem demonstrativos analíticos do levantamento realizado, esclareço que nas fls. 04-v a 14, foram acostados demonstrativos pelo autuante, nos quais constam as datas do fechamento dos bicos, o item analisado, o código do combustível, volume disponível, valor dos ganhos, limite admitido pela SEFAZ determinado na Portaria nº 445/98 e as omissões de entradas apuradas.

De outro lado, o sujeito passivo apresentou na sua impugnação, de forma exemplificativa, como bem ali pontuado, cópia de demonstrativos de fls. 31 a 39-v, o que confirma ter recebido os demonstrativos confeccionados pelo autuante e que serviram de base para a lavratura do Auto de Infração, o que desmonta o argumento posto e sustenta a assertiva de ter sido garantido o pleno exercício de seu direito de defesa.

Quanto ao fato da apuração ser diária, o contribuinte, ao final de cada dia, já realiza tal apuração, a qual lança os dados de estoques em seu livro LMC.

Em direito, vigora a máxima de que “*o que não está juridicamente proibido, está juridicamente permitido*”, inserido no princípio da legalidade, o que enseja que o autuante, à vista da inexistência de qualquer regra legal que vede a apuração diária de estoques, uma vez disponível os dados no próprio livro LMC do contribuinte, que são inseridos na EFD, de que se valeu o autuante, descabendo a assertiva defensiva de que a mesma não se presta a de forma isolada fundamentar lançamento tributário, pois é a escrituração fiscal do contribuinte, com o registro de todas as suas operações, sendo de única responsabilidade do mesmo o envio, a consistência e veracidade dos dados nela contidos.

Relativamente a aplicação da Instrução Normativa 56/07, entendo descaber, pelo fato de que as mercadorias arroladas no levantamento se encontrarem na mesma situação tributária, pelo fato de não se basear a autuação na presunção prevista no artigo 4º, inciso 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, condição *sine qua* para que seja considerada.

Em relação a dispensa e/ou redução de multa, esclareço que na forma da alteração contida na Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 12.605/12, com efeitos a partir de 15/12/2012, momento anterior aos fatos geradores apurados, tal possibilidade deixou de existir, como se pode perceber da leitura do § 8º, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, revogado pela alteração legal supra indicada: “*§ 8º Poderá ser proposta ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) a dispensa ou redução de multa concernente a infração de obrigação principal, por equidade, conforme o disposto em regulamento*”

Como os fatos geradores são do período de 2016 a 2020, posteriores a alteração legal, inexiste qualquer possibilidade de acolhimento de tal pleito.

Também em relação ao pleito de reenquadramento do percentual de multa, não acolho, tendo em vista que a indicada pelo autuante, se enquadraria na situação fática descrita na autuação, estando perfeitamente adequada a conduta praticada pelo autuado.

Por fim, em relação ao requerimento para realização de diligência, questão prejudicial suscitada, indefiro, tendo em vista o 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”.

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 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 livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder da SEFAZ, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa

indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

Ainda 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.

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’”.

Decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1.887.326-RS, datada de 25/03/2021, 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”.

Em acréscimo a tal posição, posso, por sua pertinência e oportunidade, invocar decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em decisão da 2ª Vara de Fazenda Pública de Camaçari publicada em 10/08/2020, no Diário de Justiça do Estado da Bahia, fl. 1803, referente ao Processo nº 8019046-37.2019.8.05.0039, onde figuram como partes, de um lado, PETRÓLEO BRASILEIRO S/A, Petrobrás, e do outro o estado da Bahia, no seguinte sentido:

“No que pertine à alegação de nulidade do processo administrativo fiscal em decorrência do indeferimento da realização de diligência fiscal, é de se salientar que o art. 147, incisos I, a, e II, b, do Decreto 7.629/99 autorizam o relator a indeferir pedidos de diligência e perícia fiscais quando os mesmos, à luz dos elementos de convicção constantes dos autos, se mostrarem desnecessários à solução da questão.

Da mesma forma, a jurisprudência entende pela ausência de violação à ampla defesa no contencioso administrativo fiscal quando o pedido de perícia ou de diligência forem indeferidos por serem desnecessários ao julgamento.

Neste sentido:

“EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCEDIMENTO COMUM. CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

PROCESSO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. PROVA PERICIAL. PRODUÇÃO. INDEFERIMENTO. MEDIDA DISPENSÁVEL. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. TUTELA DE URGÊNCIA.

Não se verifica ilegalidade por parte do Fisco quando indefere a realização de perícia contábil na situação em que a medida é dispensável, já que por meio dela o contribuinte pretende tão somente nova exame a respeito dos documentos já constantes dos autos, sem que tal exame exija conhecimento técnico especial além do já dominado pelas partes, notadamente pelos auditores fiscais.” (TRF – 4ª Região, Agravo de Instrumento 5025654-85.2019.4.04.0000, Segunda Turma, relator o desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, “25.9.2019 – negritos ausentes dos originais);

“AGRADO DE INSTRUMENTO. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE FORMAL DO ATO ADMINISTRATIVO. EVENTUAL LAPSO MENOR. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE AFASTADA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE E DE VERACIDADE DA ATUAÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS. ILEGALIDADE NÃO COMPROVADA DE PLANO. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU MANTIDA. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E DESPROVIDO.

1. *A agravante narra que se encontra com suas atividades empresariais inoperantes por conta da certidão positiva decorrente de auto de infração lavrado pelo Fisco Estadual, com fundamento na saída de mercadorias sem o devido recolhimento de ICMS, o que vem lhe acarretando graves prejuízos. O Juízo a quo indeferiu a tutela antecipada pleiteada na ação anulatória ajuizada pela recorrente, que almeja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a expedição de certidão negativa ou positiva com efeitos negativos.*

2. *A fiscalização foi realizada por servidores pertencentes aos quadros da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, conforme prescreve a lei. A assinatura da emissão da ordem de serviço é fator menor, que não gera óbice à legitimidade e à compreensão dos elementos jurídicos constituintes do ato administrativo complexo, referente à autuação da empresa por infração tributária. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência firme quanto à impossibilidade de se declarar a nulidade do procedimento administrativo tributário e da própria Certidão da Dívida Ativa – CDA, quando se trata de imperfeições ocasionais que não prejudicam a defesa do contribuinte.*

3. *O Sistema de Levantamento de Estoques de Mercadorias (SLE), modalidade de levantamento fiscal, foi realizado em conformidade com o que dispõe o art. 92, caput e parágrafos, da Lei estadual nº 12.670/1996, correspondente ao art. 827 do Decreto Estadual nº 24.569/1997. Os auditores fiscais responsáveis indicaram em informação complementar todos os documentos, livros, impressos, papéis e arquivos eletrônicos que serviram de base à lavratura do auto de infração, em obediência ao que dispõe o art. 93, caput e parágrafos, da Lei estadual nº 12.670/1996. A agravante olvidou apresentar indícios suficientemente convincentes de que a atuação dos agentes públicos divergiu da legislação de regência.*

4. *Os agentes públicos atestaram que tomaram em consideração o teor do inventário de 31 de dezembro de 2006. Para afastar a presunção de veracidade da declaração da autoridade fiscal responsável, mostra-se imprescindível a análise de matéria fática a ser submetida à dilação probatória, durante a fase de instrução.*

5. *O art. 37 da Lei Estadual nº 12.732/1997 ressalva que, ‘Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente o seu convencimento, podendo determinar as diligências que entender necessárias’. No tocante à alegação de cerceamento de defesa, bem se visualiza que o indeferimento da diligência se deu de forma fundamentada, havendo motivação que justifique a impertinência do pedido. O Fisco declarou que ‘não foi apresentado por parte da defesa nenhum dado ou informação capaz de descharacterizar o levantamento fiscal, motivo pelo qual o pedido deve ser indeferido’. Mesmo na seara judicial, o argumento da autora/agravante continua baseado em generalidades, sem especificar qual o ponto da auditoria que está em desacordo com a realidade objetiva de seus dados contábeis.*

6. *Agravo de Instrumento conhecido e desprovido, mantendo-se a decisão agravada, com a recomendação ao juízo a quo de que imprima celeridade ao trâmite da ação de origem.” (TJCE, Agravo de Instrumento 0620022-32.2016.8.06.0000, Segunda Câmara de Direito Público, relator o Desembargador Luiz Evaldo Gonçalves Leite, ‘D.J.-e’ de 09.8.2017).*

Assentada a possibilidade de indeferimento da perícia/diligência fiscal, não logrou a parte embargante demonstrar nestes autos o desacerto do referido indeferimento. De fato, a embargante não demonstrou, sequer rasamente, quais questões poderiam ser solucionadas com a realização da dilação probatória no contencioso fiscal, limitando-se a efetuar afirmações genéricas no sentido de que a mesma se destinaria à ‘verificação dos fatos apontados em defesa’ (ID 37531651 – fl. 06) e que no ‘caso concreto, o exame da escrituração fiscal, com o levantamento das notas fiscais, confronto de informações entre o auto de infração e os elementos defensivos apresentados pela contribuinte teria permitido demonstrar que a multa não tinha cabimento com relação às notas fiscais objeto da defesa’ (idem – fl. 07).

Nestes termos, não esclarecida nos autos, sequer, qual seria a utilidade e quais incongruências da ação fiscal o pedido de diligência buscara esclarecer (muito menos demonstrada sua necessidade), não existe espaço para desconstituir a presunção de legitimidade e veracidade dos atos da Administração, em especial da Certidão de Dívida Ativa devidamente inscrita (art. 201 do C.T.N.)”.

De igual modo, no âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no Acórdão 2101-00.408 da 1^a Turma da 1^a Câmara da 2^a Seção de Julgamento assim decidiu:

“A prova pericial protestada, além de não obedecer ao requisitos legais, se mostra desnecessária vez que se prestaria apenas a trazer aos autos provas documentais que o recorrente deveria ter apresentado, não se sustentando as alegativas da sua imperiosidade, pois que, o seu objetivo seria o de comprovar a ocorrência de mera movimentação física de numerário, como também que as receitas tributadas no auto de infração estão compreendidas nas suas declarações de rendimentos. Isto porque, para que sejam trazidos aos autos tais elementos probatórios não é necessária a intervenção de perito especializado. Pois que são informações que podem ser aduzidas pelo próprio sujeito passivo, cuja averiguação da extensão probatória pode ser avaliada pelo julgador administrativo, cujos conhecimentos, pela própria atividade exercida, são capazes de abranger a matéria tratada.

Devendo-se ressaltar que a ação fiscal iniciou-se aos 14/12/2006, com lavratura do auto de infração aos 05/12/2007, razoável lapso temporal para o fiscalizado apresentasse as provas alegadas.

(...)

Com efeito, ainda que se quisesse amparar o requerente com os termos das alíneas do § 4º do supracitado artigo 16 do decreto nº 70.235, de 1972, que admite a juntada de prova documental após a impugnação somente quando respaldada pela impossibilidade de sua oportuna juntada pelos motivos ali elencados, não vislumbra possibilidade da ocorrência de força maior, não há fato superveniente, nem novos fatos ou razões trazidos aos autos, no caso em tela a justificar eventual impossibilidade da juntada da documentação no momento em que foi instado a tal pela Administração Tributária, ou pelo menos no momento da impugnação. (fls. 86/87)”.

Contrariamente ao entendimento defensivo, inexiste qualquer insegurança jurídica em relação ao lançamento, que seguiu rigorosamente a legislação quanto de sua confecção, atentando para os princípios do processo administrativo fiscal, e assegurando o direito à ampla defesa do sujeito passivo, bem como o exercício do contraditório.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, 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 atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Não há que se aventar, pois, qualquer mácula quanto a busca da verdade material, uma vez que a acusação foi devidamente documentada.

No mérito, em função das observações a seguir, deixarão de ser apreciadas, tendo em vista o fato já relatado de que em relação à infração apurada, diante da notícia de existência de medida judicial interposta pelo contribuinte autuado, com sentença de Segundo grau, exarada pelo Tribunal de Justiça, conforme informado pela defesa, exatamente sobre a matéria em discussão no presente Auto de Infração, qual seja a aplicação do parágrafo único do artigo 10 da Portaria 445/98, sua legalidade e constitucionalidade.

Isso em função de comunicação feita em vários outros processos, nos quais figurava a empresa autuada no polo passivo, pelo seu patrono, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA 11.026, em questão de ordem requerida, comunicando a decisão da empresa em discutir judicialmente a matéria, o que motivou o envio inclusive, de e-mail dirigido à Secretaria da Junta, com o seguinte teor:

“Prezados Senhores,

De acordo com as informações prestadas na sessão de hoje, dessa Douta 2^a JJF, a empresa POSTO KALILÂNDIA LTDA optou por ingressar com medida judicial, abrangendo os Autos de Infração lavrados contra seus estabelecimento e sustentados na Portaria nº 159/19, inclusive os AIs 269138.0141/19-4 e 269138.0072/19-2 (pautados, respectivamente, para esta data e para o dia 19/05/22).

A referida ação foi tombada sob número 8024453-36.2022.8.05.0001 e tramitou pela 4^a Vara da Fazenda

Pública de Salvador, tendo sido proferida a sentença anexa, que concluiu pela ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 10, § único, da Portaria nº 159/19.

Saudações,
Fernando Marques Villa Flor”.

Ali se constata que em 04/05/2022 foi prolatada sentença pela MM. Juíza da 4ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador, nos autos do Processo nº 8024453-36.2022.8.05.0001, a qual conclui:

“Feitas tais considerações, JULGO PROCEDENTE a ação, para declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo Réu, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis Autores descritos no contrato social juntado aos autos, que tenham como enquadramento legal os arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento da temperatura, em razão da ausência de fato gerador de ICMS, do recolhimento total do referido imposto de forma antecipada pelo regime da substituição tributária progressiva e da ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98.

Ademais, deixo de apreciar os outros pedidos, por restarem logicamente prejudicados diante do julgamento procedente do primeiro pedido.

Condeno o Estado da Bahia no ressarcimento das custas e no pagamento dos honorários advocatícios, no mínimo legal, a ser apurado nos termos do § 3º, do art. 85, do CPC/2015.

Sentença sujeita à remessa necessária”.

De acordo com informação prestada pela própria defesa, em sede de Recurso Voluntário, uma das Câmaras Cíveis do Tribunal de Justiça manteve a sentença condenatória do estado da Bahia.

A respeito de tais fatos acima relatados, a legislação estadual, especialmente o artigo 125, inciso II do COTEB (Lei nº 3.956/81) assim determina:

“Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

(...)

II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida”.

No mesmo rumo, o artigo 117 do RPAF/99, determina:

“Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto”.

Em complemento, o artigo 122, inciso IV do mesmo Regulamento prevê a extinção do PAF, com a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência de ingresso do sujeito passivo em juízo, relativamente à matéria objeto da lide, antes de proferida ou de tornada irrecorribel a decisão administrativa.

Diante de tal fato, caberá ao Poder Judiciário decidir sobre a questão, ficando, desta maneira, suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que a lide seja definitivamente resolvida, observando que a lavratura do Auto de Infração tem o condão de evitar os efeitos da decadência, devendo os autos, após as medidas de praxe, serem encaminhados para a Procuradoria Geral do Estado, a fim de que se adotem as devidas e necessárias providências.

Neste sentido, posso mencionar a decisão da Câmara Superior do CONSEF, no Acórdão CS nº 0001-21/06, de 30/03/2006.

Acrescento, em relação aos argumentos e as colocações defensivas postas no feito, que a discussão, como visto, gira em torno da exigência de imposto por antecipação tributária, de responsabilidade solidária, diante da aquisição de mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (combustíveis), apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela Agência Nacional do Petróleo, registrada no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), transposta para o Registro 1300 da EFD, no período autuado.

Ressalte-se que a autuação foi pautada em levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria, em exercício fechado, que, como bem sabido, se trata de metodologia válida e legal para apuração dos estoques da empresa.

Todavia, a atividade do contribuinte, com suas peculiaridades e particularidades, fez com que, diversamente dos procedimentos usuais, mas nem por isso calcado em normas legais, a apuração das omissões fosse feita diariamente.

Quanto ao argumento de se tratar de presunção, e quanto a impossibilidade de se retroagir a aplicação da regra inserida na Portaria nº 445/98, importante se invocar o posicionamento externado pela PGE, já sobejamente conhecido, através do Parecer Jurídico PGE 2021074132-0, de lavra do ilustre Procurador do Estado Dr. José Augusto Martins Junior, em 15/02/2021, com a devida e necessária anuência do Procurador Chefe, 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 procedural ou adjetiva.

Assim sendo, tratando-se de método de apuração ou fiscalização, entendemos aplicável o quanto disposto no art. 144, § 2º, 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 expostos, 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 imanentes ao processo.

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

Ao final, se vê claramente ter a PGE concluído não se tratar de consideração de variação volumétrica como fato gerador para o lançamento, mas sim, combustíveis informados na EFD que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica, sem qualquer documento fiscal que amparasse tais variações, inexistindo, pois, qualquer razão para se reputar nula a infração 01 do Auto de Infração, tal como considerado pelo eminentíssimo relator.

Ou seja: o órgão responsável pela defesa do Estado da Bahia junto ao Poder Judiciário reconhece, sustenta e defende 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.

Também entendo pertinente e oportuno mencionar que o artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) em vigor estabelece a incumbência das partes com relação ao ônus da prova, cabendo ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito (inciso I); e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (inciso II).

Ônus da prova seria, pois, responsabilidade que alguém possui em provar suas alegações em juízo, ou seja, comprovar que determinado fato ocorreu, correspondendo ao encargo atribuído pela lei para que as partes comprovem suas alegações, de um lado ao autor cabe comprovação do fato que constitui o seu direito, e do outro a existência de fato impeditivo extintivo do que alega o autor, regra definida no artigo 373 do CPC, visto acima.

Na doutrina, posso invocar o ensinamento de Manuel Maria Antunes Melo (Manual de Direito Processual Civil. 2^a edição, São Paulo: CL Edijur, 2016, página 216), para quem “*O ônus da prova consiste na conduta processual exigida da parte para que a verdade dos fatos por ela aduzidos seja reconhecida pelo magistrado.*”

Adentrando no processo administrativo tributário, se observa que os atos administrativos têm como uma de suas características a presunção de validade, ou seja, a indicação de que surgiram em conformidade com as devidas normas legais. De igual forma, tendo em vista sua natureza jurídica, afirma-se que o lançamento goza dessa mesma presunção, a qual, entretanto, não se apresenta como absoluta.

A hipótese é de presunção relativa, podendo ceder à prova em contrário, no sentido de que o ato não nasceu em conformidade com as regras, daí podendo se concluir, então, que a presunção de validade do ato administrativo tem como efeito a inversão do ônus da prova, cabendo a quem alegar não ser o ato legítimo a comprovação da ilegalidade.

Considerando que a presunção de validade do ato administrativo traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de validade é somente aquele que permite que o administrado tenha condições de se defender, ou seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas, sem qualquer limite ou restrição, o que, diga-se de passagem, ocorreu no presente caso.

De acordo com Raquel Cavalcanti Ramos Machado, (A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 96, p. 77-88, set. 2003):

“Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer ‘se existe uma exigência tributária, existe uma exigência válida’. Na verdade, para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras.”

Da mesma maneira, para Paulo Celso Bonilha (Da Prova no Processo Administrativo Tributário. 2^a edição. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75), “*a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão*”.

Já Fabiana Del Padre Tomé, em trabalho publicado em Derecho Tributario – Tópicos Contemporâneos. Traducción de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010, assenta entendimento de que:

“O direito tributário rege-se, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária, de modo que a obrigação tributária tem nascimento tão-somente se verificado o fato descrito conotativamente no antecedente da regra-matriz de incidência. A figura da prova é de extrema relevância nesse contexto, pois

sem ela não existe fundamento para a aplicação normativa e consequente constituição do fato jurídico tributário e do respectivo laço obrigacional”.

E prossegue:

“O objeto da prova consiste no fato que se pretende provar, representado pela alegação da parte. O conteúdo nada mais é que o fato provado, entendido como enunciado linguístico veiculado, independentemente da apreciação do julgador: é o fato jurídico em sentido amplo. A forma, modo pelo qual se exterioriza a prova, há de apresentar-se sempre escrita ou susceptível de ser vertida em linguagem escrita. Sua função é persuasiva, voltada ao convencimento do julgador, enquanto a finalidade, objetivo último da prova, direciona-se à constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito.

Convém registrar que a atividade probatória das partes tende à constituição dos fatos, mediante convencimento do julgador”.

Assim, se percebe ser a dilação probatória um ônus, posto que quem não prova, não ganha, e tendo havido o lançamento na forma prevista em lei, com a devida comprovação nos autos, passa a ser do contribuinte o ônus de trazer a contraprova, sendo a hipótese caso este não apresente tal contraprova, estará sujeito ao ato de lançamento e a consequente aplicação de penalidades.

Por seu turno o Poder Judiciário tem se inclinado no mesmo sentido, a ser ver pela decisão contida no REsp 48516/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma do STJ, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997, nos seguintes termos: “*TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido.*”

Daí se percebe que o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária cabe ao Fisco, e assim, a prova da acusação fiscal deve ser não somente robusta, como o é no caso em comento, e de igual modo acessível ao julgador, que verificará a sua consistência e coerência com os termos da acusação fiscal, independentemente, inclusive, de argumentação defensiva, podendo agir de ofício.

Marco Aurelio Greco em Do lançamento. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 170/171, assevera que o ônus do contribuinte: “*não é o de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado a prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo.*

(...)

Não cabe ao contribuinte provar a inocorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência”.

Da análise dos folios processuais, constato que os elementos de prova a sustentar a acusação foram juntados aos autos, estando, pois, presente a necessária prova do cometimento das infrações atribuídas, não havendo que se aventar qualquer dúvida quanto a certeza e segurança no que tange aos roteiros, critérios e cálculos adotados pelo autuante para apurar os valores lançados.

No presente caso, o resultado apurado pelo autuante, atende a equação que engloba os seguintes elementos: Estoque Inicial + Compras - Saídas com Notas Fiscais = Estoque Final.

Ou seja, eleito um certo produto identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do exercício seguinte do período fiscalizado, somam-se as aquisições do próprio produto realizadas no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades disponíveis, as quais, deduzidas das quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final.

Tal apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do exercício pelo contribuinte e escriturada no Registro de Inventário, daí podendo serem constatadas as seguintes situação:

1. Se “zero” o estoque está correto;
2. Sendo o estoque final apurado na equação maior do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas, e que houve saídas sem notas fiscais (omissão de saídas).
3. Acaso estoque final apurado seja menor do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas, e consequentemente entradas deste produto sem notas fiscais (omissão nas entradas).

Portanto, se de certa quantidade disponível 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.

Na condição de cálculo matemático, somente se admite qualquer contestação quanto aos valores envolvidos nos cálculos realizados, ou documentos fiscais não considerados pelo autuante, quer de entradas, quer de saídas, o que não se constata nos autos.

E mais: os dados apurados que serviram de base para a autuação tomaram os números indicados no 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 gasolinhas, 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, pois, reitero, 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, 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.

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.

Nesse ponto, destaque-se que o demonstrativo elaborado pelo autuante, não deixa qualquer dúvida de que a exigência do imposto decorre do excessivo e injustificável “ganho” de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, em índice superior àquele admitido pela ANP como variação volumétrica, e que se destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo ínsito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por cada produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se: perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do artigo 215 do RICMS/12, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, reitero.

A apuração do estoque inicial é feita diariamente através da medição física da quantidade de certo combustível no tanque no início de cada dia, do qual pode acrescer de volume recebido no dia e deduzido do volume de vendas no dia através de cada bico, apurando-se o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, realizado através da medição física, detectando-se, assim, perdas ou ganhos, os quais também são contabilizados no mencionado LMC.

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 excede 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)".

Em relação aos dias nos quais teriam sido apuradas “perdas” de combustíveis, há de entender que por se tratar de levantamento diário, realizado a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio contribuinte, como também de mercadorias com fase de tributação encerrada, tal constatação de “perdas”, em índice superior ao admitido pela ANP, não acarreta exigência do ICMS e muito menos compensação com supostos “ganhos” do dia posterior, uma vez que se tratam de levantamentos autônomos e independentes, realizados diariamente, a partir dos números apontados e anotados pelo próprio sujeito passivo como estoque físico de abertura, o qual é acrescido do volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque físico de fechamento, nunca é demais lembrar.

Assim, da análise do minucioso levantamento fiscal, verifica-se que o “ganho” registrado diariamente pelo contribuinte excede ao índice expansão admitido como normal na legislação estadual de 1,8387% sobre o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), muito superior ao índice de 0,6% admitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Daí se conclui que o excedente, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas, sim, de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal, conforme apurado e demonstrado.

E ainda que se tratasse de erros de medição, a intensidade e repetição dos mesmos, causa grande estranheza, até pelo fato de não terem sido corrigidos em momento anterior ao da fiscalização, apesar de lapso de tempo decorrido para tal.

Dessa forma a acusação fiscal tem origem na 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 constatou a existência de sobras em grande quantidade, ainda que tenham sido deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, o que caracteriza, sem dúvidas, entradas efetuadas sem documentação fiscal, atribuindo-se ao adquirente, além da condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter estocado combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do artigo 6º, inciso IV da Lei 7.014/96, a responsabilidade do próprio sujeito passivo pelo recolhimento da antecipação tributária, de acordo com o artigo 8º, inciso II e § 4º, inciso I, da mesma Lei, na seguinte dicção:

“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”.

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:

(...)

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

(...)

§ 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 desembarço aduaneiro, tratando-se de: a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária”.

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.

Esclareça-se que a aplicação de percentual indicado na norma para tolerância para perdas verificadas, não vem a ser norma material, mas, como inclusive entendido pela PGE/PROFIS alhures, norma procedural que a fiscalização deve seguir, com o intuito de ter margem de segurança, de forma a ficar claramente demonstrado que a exigência não advém de simples dilatação térmica, e sim de aquisições de produtos sem documentos fiscais, não fazendo qualquer sentido a alegação de ilegalidade da Portaria nº 445/98, com a alteração procedida pela Portaria nº 159/19, ambas apenas com instruções procedimentais em seu corpo.

Como a origem e o fornecedor do combustível não são conhecidos nem determinados, correto o procedimento de entender ser a empresa autuada a responsável solidária pelo pagamento do imposto nas suas aquisições, não havendo que se falar em qualquer ilegitimidade, inclusive, passiva.

A resolução da lide, em tal situação, pois, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal.

Odele 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 carregar 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*”.

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.

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 nº 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê tal metodologia, respeitando seu direito à ampla defesa e ao exercício do contraditório.

Em relação a retificação dos arquivos EFD pretendida pelo sujeito passivo se mostra inviável no presente momento processual, tendo em vista o disposto no 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”. (Grifei).

Assim, em atenção a norma vigente, a retificação dos arquivos EFD somente seria possível mediante expressa autorização do Fisco, do que não se tem notícia nos autos.

No mesmo sentido, apesar do respeito a arguição quanto a decisões judiciais, tem sido observado que julgamentos que dão guarda ao entendimento de que não se constitui fato gerador do ICMS

variações advindas de expansão volumétrica, a exemplo do julgamento do Processo tombado sob o nº 8024453-36.2022.8.05.0001, no qual o juiz de primeiro grau assim concluiu:

“Feitas tais considerações, JULGO PROCEDENTE a ação, para declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo Réu, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis Autores descritos no contrato social juntado aos autos, que tenham como enquadramento legal os arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento da temperatura, em razão da ausência de fato gerador de ICMS, do recolhimento total do referido imposto de forma antecipada pelo regime da substituição tributária progressiva e da ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98.” (Grifo do relator).

Entretanto, este não vem a ser o caso presente, vez que em momento algum se falou em variação por aumento de temperatura, mas sim, pelo ingresso de quantidades significativas de combustíveis, em seus tanques de armazenamento, sem o respectivo registro fiscal, a se perceber pelos dados do LMC que a defesa procura menosprezar.

Ademais, no próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, temos recentes decisões como a contida na Apelação Cível nº 8009255-56.2022.8.05.0001, na qual o Estado da Bahia figura como Apelante, pela qual a tese esposada pelo Fisco foi acolhida por aquele órgão, através de sua 5ª Câmara Cível, na forma da seguinte Ementa, em consonância com o voto do Desembargador Geder Luiz Rocha Gomes:

“EMENTA. RECURSO DE APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DECLARATÓRIA E DESCONSTITUTIVA DE DÉBITO FISCAL DE ICMS – COMBUSTÍVEIS ST. POSTOS REVENDORES DE COMBUSTÍVEIS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS. VALORES DE VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA ACIMA DO LIMITE PREVISTO PELA ANP PARA DILAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEIS EM RAZÃO DA TEMPERATURA, APURADO NO LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DIÁRIA DE COMBUSTÍVEL (LMC /REGISTRO 1300 DA EFD). OMISSÃO DE ENTRADA DE MERCADORIAS, CONSTATADA. FATO GERADOR DO IMPOSTO PREVISTO EM LEI FORMAL. RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUÍDO /CONTRIBUINTE. CONSTATADA. PORTARIA 445/2019. LEGALIDADE. MULTA REGULARMENTE APLICADA. AUTOS DE INFRAÇÃO HÍGIDOS. REFORMA DA SENTENÇA. AÇÃO IMPROCEDENTE. INVERSÃO DO ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO”. (Mantidos os termos originais).

Diante do fato de os valores levantados pelo autuante serem aqueles medidos, apurados e indicados na escrituração fiscal pelo contribuinte, inseridos no Registro 1300 da EFD, sendo a única forma legal e válida de escrituração fiscal, e ante a ausência de elementos de prova em sentido contrário ao da acusação, tenho a infração 01 como subsistente, devendo serem mantida na autuação em seus valores originais.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas 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 para o 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.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), 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 nº 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 adotado pelo Poder Judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam o sentido, não se podendo alegar qualquer cerceamento do direito de defesa ou nulidade processual.

Frente aos expostos motivos, tenho o Auto de Infração como subsistente, tendo em vista estar a defesa apresentada PREJUDICADA.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0044/21-0**, lavrado contra o **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, no valor de **R\$ 863.190,02**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Deve o processo ser remetido à PGE/PROFIS para que sejam adotadas as devidas medidas legais, em atenção ao disposto no artigo 126 do COTEB.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA-JULGADOR