

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0059/20-0
RECORRENTE - POSTO VIDA NOVA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0180-03/20-VD
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 07/07/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0146-11/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Mantida a Decisão recorrida. **2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO.** É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Mantida a Decisão recorrida. **3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS E SERVIÇO TOMADO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO.** Mantida a Decisão recorrida. **b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS.** Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado ou serviços tomados pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Na infração 04 (16.01.02), a planilha original relaciona as algumas Notas Fiscais, o contribuinte apontou como devoluções e operações não realizadas, indicando como não escrituradas algumas Notas Fiscais, afirmando não reconhecer a compra das outras Notas Fiscais e informou que lançou outra Nota Fiscal no SPED em jun/2017, porém incluiu as Notas Fiscais nºs 3979, 227, 231, 232, 233, 4318, 1782, 7936 e 4646, nesta infração, sem qualquer justificativa. Acolhe-se parcialmente o demonstrativo apresentado na informação fiscal, apenas no que se refere à exclusão das notas devolvidas sem recebimento. Modificada a Decisão da infração 4 e mantida a infração 3. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata(m)-se de Recurso(s) Voluntário interposto(s) em face do Acórdão nº 0180-03/20-VD proferido pela 3ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 12/02/2020 no valor histórico de R\$61.217,44, abordando a(s) seguinte(s) infração(ões):

***Infração 01 – 04.07.01** – Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado*

mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Valor do débito: R\$ 25.030,96. Multa de 100%.

Infração 02 – 04.07.02 – *Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Valor do débito: R\$ 5.420,05. Multa de 100%.*

Infração 03 – 16.01.01 – *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março, junho e dezembro de 2015; abril de 2016; janeiro, março, junho e agosto de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 63,04.*

Infração 04 – 16.01.02 – *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de junho e julho de 2015; março, maio, outubro e dezembro de 2016; março a maio de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 432,68.*

Infração 05 – 16.01.06 – *Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro, maio a agosto, outubro e dezembro de 2018; março, abril e outubro de 2019. Multa de 1% sobre o valor das notas fiscais, totalizando R\$ 30.270,71.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

Inicialmente, constato que apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo a multa, o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, a infração 01 trata da 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 de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Infração 02: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.

O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação e, por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Não obstante essa falta de comprovação, não caberia exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar entradas efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas.

Considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (Infração 01). É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 02).

Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

O defendente alegou que não foram vistos os SPEDs Fiscais que tinham sido retificados, tendo o autuante analisado apenas os primeiros arquivos que tinham sido enviados. Disse que esta foi a razão pela qual o autuante identificou irregularidades que, em verdade, já tinham sido sanadas, com a tempestiva retificação realizada.

O autuante esclareceu que não há qualquer possibilidade de ter realizado trabalho de fiscalização com alguma versão da EFD que não seja a mais recentemente entregue. Inclusive, foi informado cada alteração que ocorre nos dados SPED das empresas sob fiscalização, que só podem ser feitas com anuência prévia do Fisco.

Observe que a Escrituração Fiscal Digital – EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias.

Observe que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendente, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Como já mencionado, o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96), sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal.

Em relação à multa da infração 02, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado,

quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes. Dessa forma, concluo que, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações (01 e 02), é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

As infrações 03, 04 e 05 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de entrada no estabelecimento de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal.

Infração 03: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março, junho e dezembro de 2015; abril de 2016; janeiro, março, junho e agosto de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 63,04.

Infração 04: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de junho e julho de 2015; março, maio, outubro e dezembro de 2016; março a maio de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 432,68.

Infração 05: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro, maio a agosto, outubro e dezembro de 2018; março, abril e outubro de 2019. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 30.270,71.

A legislação prevê a aplicação da multa de 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal.

A falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a SEFAZ desenvolver procedimentos fiscais, por isso, é aplicada a multa prevista na legislação tributária (Lei 7.014/96), haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Em relação às aquisições de mercadorias, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias, bens ou serviços tributáveis ou não, e a falta de escrituração constitui irregularidade por descumprimento de obrigação acessória, punível com multa.

O defendente alegou que algumas notas fiscais que não constam nos arquivos, nunca foram recepcionadas ou pagas pela empresa.

NF 91035 R\$ 630,00 – O próprio fornecedor (Brumake) emitiu a NF de devolução de nº 91155.

NF 651451 R\$ 595,00 – O próprio fornecedor (Getnet) emitiu a NF de devolução nº 684817.

NF 704793 R\$ 595,00 – O próprio fornecedor (Getnet) emitiu a NF de devolução nº 721571

No caso de devolução, o estabelecimento que devolver mercadorias deve emitir nota fiscal mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário; o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o ICMS (Art. 451 do RICMS-BA/2012). Em relação ao retorno de mercadorias, o estabelecimento que receber mercadoria em retorno que, por qualquer motivo não tenha sido entregue ao destinatário, deverá emitir Nota Fiscal por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário (art. 450 do RICMS-BA/2012). Ou seja, quando há devolução ou retorno de mercadorias, tais fatos devem ser comprovados por meio do respectivo documento fiscal e escrituração fiscal.

No caso em exame, o defendente não acostou aos autos os documentos comprobatórios das alegações defensivas, por isso, não há como deduzir as respectivas multas exigidas, por falta de comprovação, nos termos do art. 123 do RPAF-BA/99.

O defendente apontou as seguintes notas fiscais, afirmando que não reconhece: NF 3979 – ECT Tech R\$ 275,50 e NF 4646 R\$ 290,00; NF 4318 Alumínio Salvador R\$ 295,75; NF 385516 Ferreira Costa R\$ 2,99. Entretanto, de acordo com as respectivas chaves de acesso que foram indicadas no levantamento fiscal, os documentos fiscais tratam de operações destinadas ao autuado.

Quanto à NF 15074, do fornecedor Redux, no valor de R\$ 405,97 conforme o levantamento do fiscal à fl. 23 (verso), o mencionado documento fiscal foi emitido em 17/05/2016, e o autuado alegou que foi lançado em 01/09/2017.

A falta de escrituração constitui irregularidade por descumprimento de obrigação acessória, punível com multa. (art. 217 do RICMS-BA/2012). Portanto, além de o defendente ter indicado que escriturou extemporaneamente a

nota fiscal, não ficou comprovada a mencionada escrituração no livro adequado que é o Registro de Entradas.

Sobre a NF 68469 R\$ 1.712,36, o defendente afirmou que o próprio fornecedor (Lenovo) emitiu NF de saída nº 53200. Neste caso, não há como acatar a alegação defensiva, considerando a falta de comprovação da devolução ou do retorno da mercadoria como prevê a legislação, já mencionado neste voto.

Vale ressaltar, que o contribuinte destinatário de mercadorias pode registrar, nos termos da legislação tributária, os eventos da NF-e denominados “ciência da operação”, “confirmação da operação”, “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, conforme o caso.

Concluo pela subsistência dessas infrações (03, 04 e 05), considerando que ao determinar a necessidade de registro na escrita fiscal de toda e qualquer entrada de mercadoria no estabelecimento, a pretensão da legislação é de se manter os controles fiscais e do fluxo de mercadorias desde o ingresso até a saída do estabelecimento.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Preliminarmente, argui a nulidade por cerceamento do direito de defesa por inexistência de intimação antes da autuação, com base nos arts. 26 e 28 do RPAF/BA, formalidade que reputa imprescindível para o início da ação fiscal, seu encerramento e consequente lavratura do Auto de [nfração, lembrando que a finalidade do termo de início de ação fiscal é assegurar a sua autenticidade dando conhecimento do tributo que será objeto de investigação, assim como períodos, prazo e o agente que realizará a fiscalização.

No mérito, aborda as infrações 01 e 02 destacando que exigem ICMS por omissão de entradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do permitido pela ANP, registrado no LMC/Registro 1300 da EFD, questionando qual seria o índice, que não está na legislação do ICMS. Afirma que, ocorrida a substituição tributária, a fase de tributação estaria encerrada, o que teria ocorrido na refinaria da Petrobrás, pelo PMPF vigente.

Destaca ser evidente a ocorrência de retração ou dilatação de acordo com a temperatura ambiente e que, naturalmente, o volume transportado ao chegar ao posto revendedor aumentará e haverá um ganho em quantidade, sobre o qual não cabe cobrança de ICMS por falta de amparo legal e por se encontrar com fase encerrada.

Afirma ainda que os arquivos do SPED foram retificados, conforme recibos acostados aos autos referentes às seguintes datas: 12/02/2016, 16/02/2017, 26/03/2018, 25/10/2018, 28/02/2019, 06/09/2019, sendo que o auto de infração teve a lavratura registrada em 12/02/2020, tendo o autuante se amparado na 1ª transmissão, sem atentar para os arquivos retificados.

Indica que, caso se considere passível de julgamento quanto ao mérito das infrações 01 e 02, a Nota Fiscal nº 28.533, emitida em 20/06/2017, pela Distribuidora Larco, deve ser excluída, porque as mercadorias foram devolvidas através da Nota Fiscal nº 28.673, na mesma data, emitida pela distribuidora como entrada de produto devolvido. A mesma coisa ocorreu com a Nota Fiscal nº 236.635, de 30/12/2015, cuja devolução foi acobertada pela Nota Fiscal nº 236.841. Esclarece que o negócio foi desfeito porque o volume comercializado não estava em conformidade com o pedido, indicando as quantidades de combustíveis descritas em cada documento.

Sustenta que a irretroatividade da legislação tributária está claramente definida no art. 106 do CTN, para defender a inaplicabilidade da norma prevista na Portaria nº 159/2019 a fatos pretéritos, pois se trata da criação de uma nova forma de apuração do imposto por levantamento quantitativo de estoque para combustíveis, introduzindo um percentual aceitável de “ganhos”, cuja previsão não existia na norma original, de maneira que só pode ser aplicada a fatos geradores ocorridos a partir de 25/10/2019.

Defende que somente a mudança de posicionamento do fisco que favorece o contribuinte pode ser aplicada retroativamente, mas o mesmo não pode ocorrer quando importar em agravo do encargo tributário do contribuinte. Afirma que após adotar um critério de jurídico de interpretação ao longo do tempo para fiscalizar as atividades do contribuinte, concluindo pela

regularidade de sua situação fiscal, o fisco não pode rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de ter alterado seu entendimento sobre a matéria, prática ilegal que contraria o princípio da boa-fé.

Insiste na irretroatividade da Portaria nº 159/19, publicada em 25/10/2019, na qual a fiscalização se baseou para exigir ICMS por omissão de entrada e antecipação tributária em relação a fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

Em relação às infrações 04 e 05 relaciona notas fiscais que afirma que as Notas Fiscais nºs 91035, 651451 e 704793 correspondem a devoluções acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 91155, 684817 e 721571, respectivamente, emitidas pelas respectivas fornecedoras; que as Notas Fiscais nºs 3979, 4318 e 385516 não foram adquiridas pelas recorrentes e, portanto, não as reconhece; que a Nota Fiscal nº 4318 foi registrada em 01/09/2017 e que a Nota Fiscal nº 68469 a própria Lenovo emitiu a Nota Fiscal de saída nº 53200.

Indica que, em relação à infração 05, afirma que a Nota Fiscal nº 70595, no valor de R\$181.930,00, emitida em 28/05/2018, foi escriturada em 01/06/2018, porém cobrada a multa no mês 05 como se não houvesse registro e, ainda, que os valores lançados para os dias 30/06/2018, no valor de R\$1.311.220,80, e 31/10/2019, no valor de R\$1.526.758,36 não corresponderiam à realidade por não se referirem a nota fiscal não lançada no registro fiscal. Afirma que a autuação exige multa pelo somatório das operações de entrada e não, como seria o correto, indicando o nº das notas não escrituradas.

Observa ainda que houve retificação da EFD após a lavratura da autuação, porém, referente apenas a operações de saídas por erro das chaves das NFe. Conclui pedindo a nulidade do auto em sede de preliminar ou, no mérito, que seja baixado o auto em diligência para excluir das infrações 01 e 02 os fatos geradores referentes aos exercícios de 2015 a 2019 em nome da irretroatividade; considerar a retificação da EFD realizada antes da lavratura; e excluir das infrações 04 e 05 as notas indevidamente lançadas.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Em sessão realizada em 28 de maio de 2021, os membros desta 1ª CJF deliberaram pela conversão do PAF em diligência para que o autuante fornecesse os levantamentos ao sujeito passivo, anexando mídia com os demonstrativos analíticos correspondentes ao lançamento, reabrindo-lhe prazo de 60 dias para se manifestar. A planilha foi juntada aos autos em mídia (fl. 332) e a recorrente apresentou “impugnação” às fls. 339-356vº, por meio da qual reproduz argumentação semelhante à do recurso voluntário quanto à impossibilidade de tributar a variação volumétrica, transcrevendo ementas das Turmas do STJ sobre o tema.

Reforça ter retificado os arquivos SPED fiscal, embora essas novas informações não foram consideradas pelo autuante, conforme recibos de entrega que apresenta, apontando ainda a data da retificação em relação a cada período de apuração de 01/2015 a 31/2019, retificados entre 08/2015 e 01/2020. Aponta que o auto foi lavrado em 12/02/2020, logo, em data posterior às retificações, de maneira que o autuante amparou a fiscalização na 1ª transmissão, inadequadamente.

Sobre as infrações 01 e 02, após destacar que a autuação goza de presunção relativa de veracidade, podendo ser elidida por prova em contrário, teriam ocorrido erros no equipamento de medição dos volumes dos tanques, o que gerou sobras ou perdas diárias intimamente conexas, acostando o LMC do período apurado para que seja cotejado com os dados da planilha elaborada pelo autuante, demonstrando por amostragem que a perda do dia anterior possui íntima relação com a sobra do dia subsequente, por erro de medição.

Exemplifica, por amostragem, que a diferença de gasolina comum no dia 03/04/2015, que apontaria uma sobra na EFD de 1.736,415 litros está correlacionada com um erro de medição cuja análise deve observar os registros do dia anterior 02/04/2015, quando se identificou uma perda de 2.078,31 litros, em razão de problemas no equipamento de medição, e que teria sido ignorada pelo auditor fiscal. Prossegue apontando que, de acordo com os registros equivocados, o LMC de

03/04/2015 teria registrado um ganho de 2.015,530 litros que, subtraído das perdas de 2.078,31 litros do dia 02/04/2015 resultaria em 62,78 litros de perda.

Prossegue apontando situações semelhantes com os demais combustíveis, destacando que os demais períodos autuados se enquadram na mesma situação.

Passa apontar erros que teriam sido cometidos na elaboração dos levantamentos fiscais, mencionando que a Nota Fiscal de nº 236461, emitida em 28/12/2015 pela Distribuidora Larco Comercial de Produtos de Petróleo Ltda. se refere a mercadorias devolvidas através da Nota Fiscal nº 236477, conforme termo de desfazimento anexado, informando que desfez o negócio por divergência quanto ao volume do pedido.

Sobre a infração 03, informa que encontrou diversos erros no levantamento elaborado pelo autuante, sinalizando-os na planilha que anexa e fornecendo exemplos de notas fiscais que não reconhece (nºs 17458, 3979, 4646 e 4318) e notas lançadas na retificação do SPED (nºs 6432, 100839, 3302 e 7936). Aponta ainda que a Nota Fiscal nº 91035, da empresa BRUMAKE, foi anulada pela Nota Fiscal de Devolução nº 91155; que as Notas Fiscais nºs 651451 e 704793 da GETNET foram anuladas pelas Notas Fiscais nºs 684817 e 721571, respectivamente e que a Nota Fiscal nº 1782 se refere a remessa para conserto, recebida, porém não escriturada.

Da mesma forma, indica que sinalizou na planilha anexa os erros identificados em relação à infração 04, exemplificando que as Notas Fiscais nºs 684817 e 721571 da GETNET teriam sido anuladas pelas Notas Fiscais nºs 651451 e 704793, respectivamente, invertendo as operações informadas anteriormente. Afirmou ainda que não reconhece as operações das Notas Fiscais de nºs 30416, 385516 e 17492, assim como o lançamento no SPED da Nota Fiscal nº 15074 e que as Notas Fiscais nºs 68469 e 53200, emitidas pela LENOVO TECNOLOGIA, se anulam.

Também quanto à infração 05 informa a sinalização na planilha dos erros, exemplificando que as Notas Fiscais nºs 70595, 71653, 71957, 274993, 275065, 72800, 73014, 73388, 14391, 275145, 73999, 275161, 28009, 230, 275193, 275238, 275266, 275291, 75935, 76321, 153759, 585545, 317923, 153955, 154428, 4883, 155036, 281899, 155711, 156000, 156458, 156490, 156657, 156750, 157228, 157595, 46866, 158086, 158254, 282077, 158976, 159196, 282141 foram lançadas no SPED fiscal em junho de 2018, retificado apenas em 06/03/2020, após a lavratura da autuação porque o desenvolvedor do sistema apresentou problemas durante a transmissão dos dados, juntando diversos e-mails comunicando inconsistências no sistema de transmissão da EFD para comprovar suas alegações. Relata desconhecer as Notas Fiscais nºs 38327 e 41617. Já as Notas Fiscais nºs 28592, 21610, 2490, 14109, 1492, 35438 e 1606 teriam sido lançadas no SPED em 03/2019, 11/2018, 03/2019, 04/2019 e 05/2019, respectivamente, devendo tais valores ser excluídos do lançamento.

Discorre sobre o princípio da legalidade tributária, da verdade material e da autotutela da administração. Acusa a cobrança de multa com caráter confiscatório, o que implicaria afronta às garantias constitucionais, reproduzindo ementas de acórdãos do TJ/SP, neste sentido, bem como doutrina tributária.

Conclui pedindo que seja considerada a retificação da EFD antes da lavratura, bem como a conversão do feito em diligência ou perícia para revisão das quantidades apuradas, a exclusão dos valores relativos às infrações 03, 04 e 05, o reconhecimento do caráter confiscatório da multa; a improcedência do auto de infração.

Os autos foram encaminhados ao autuante, que prestou a informação fiscal de fls. 400-401, onde aponta não ter se baseado na dilatação volumétrica; que ao invés do que a recorrente afirma sobre a utilização dos arquivos da EFD correspondentes à 1ª transmissão, os arquivos disponibilizados para a fiscalização são sempre os válidos apresentados em data mais recente; que os controles dos estoques de cada dia são independentes entre si; que a Nota Fiscal nº 236461 não foi utilizada, não havendo entrada alguma em 30/12/2015; que retirou as notas devolvidas sem entrada no estabelecimento (tp=0 e fin=4), elaborando novo demonstrativo; e que as notas desconhecidas deveriam ter o evento da NF-e com o desconhecimento da operação, o que não

houve.

A recorrente foi intimada da informação fiscal com cópia do novo demonstrativo (fl. 402-408), contudo, não se manifestou (fl. 410). Os autos retornaram a este relator para apreciação.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, fundada nos arts. 26 e 28 do RPAF/BA. O contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal, conforme documento de fl. 04vº, postado via DTE em 04/02/2020 e lido em 05/02/2020. À fl. 27 consta o termo de ciência de lavratura do Auto de Infração / notificação fiscal, postado em 20/02/2020 via DTE e lido 20/02/2020. Logo, foram atendidas as formalidades legais.

Também rejeito o pedido de diligência. Entendo que a solução da controvérsia não depende de prova técnica ou conhecimento especial. Além disso, o requerimento formulado não atendeu o disposto no art. 145 do RPAF/BA, seja por ser genérico e não fundamentar devidamente a necessidade, seja porque não foram formulados os quesitos correspondentes, como determina o parágrafo único do dispositivo regulamentar.

Quanto ao mérito, antes de apreciar as razões recursais reputo necessário consignar que, após proferir o voto vencido no Acórdão CJP nº 0107-11/21-VD, tive a oportunidade de melhor refletir sobre a matéria, notadamente após o retorno das diligências determinadas por esta Câmara nos PAFs que o sucederam, providência que se mostrou acertada, por viabilizar o acesso à planilha analítica do autuante.

Este material é que possibilita a adequada compreensão da autuação, haja vista que este órgão de julgamento não possui acesso à escrituração fiscal dos contribuintes, salvo quando anexadas ao procedimento, impressa ou em mídia eletrônica e, ainda assim, esses arquivos necessitam de um mínimo tratamento prévio.

Sem a diligência, a manutenção do PAF, a meu ver, só encontraria fundamento em um voto de fé no trabalho do agente fiscal responsável pela lavratura, já que não era possível encontrar no processo todas as informações necessárias para compreender o caminho percorrido para identificação do que se pretendia tributar, ainda que apurado com base em informações prestadas pelo próprio contribuinte.

Como se sabe, na dialética do processo administrativo fiscal, a autoridade tributária não goza da presunção de veracidade inerente aos atos administrativos, notadamente quando se trata de fatos que dependem de prova. Nessas hipóteses, é necessário que a acusação fiscal esteja aparelhada de um mínimo conjunto probatório para lhe sustentar, não podendo se respaldar exclusivamente na presunção construída de forma meramente retórica, por mais que possa soar factível ou razoável.

A ampla defesa e o contraditório só podem ser exercidos adequadamente quando se conhece o caminho seguido pelo acusador na construção do seu raciocínio até porque a regra é que o ônus da prova pertence a quem acusa. Mas, além disso, não se pode ignorar a possibilidade de se construir mais de uma narrativa convincente, partindo dos mesmos elementos indiciários.

Afinal, nem tudo que reluz é ouro e, da mesma forma, nem toda divergência escritural representa descumprimento das normas tributárias ou ilícito. Porém, não há razoabilidade em esperar uma defesa adequada sem antes fornecer ao acusado elementos suficientes para que compreenda a própria acusação que lhe recai, especialmente quando o caso comporta peculiaridades que o afastam das situações triviais, como será demonstrado.

É bem verdade que, em processos como este, no final, tudo se resolve com operações matemáticas de menor complexidade. Mas, mesmo uma simples conta de somar ou subtrair pode se revelar uma tarefa difícil, senão impossível de executar, quando não se tem ideia da origem dos fatores utilizados.

Os dados extraídos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) não são de fácil leitura e demandam um tratamento prévio, após a conversão em planilha, com base no manual do SPED, para que se possa vincular cada informação à coluna correta, pois são gerados como “valores separados por vírgulas” (*comma-separated values* é a expressão que define os arquivos de formato/extensão “.csv”, utilizados para armazenar dados, por ser suportado por diversos aplicativos, porém, só se tornam “legíveis” após a adequada importação/exportação).

Somente após essas etapas é que se torna possível “enxergar” o procedimento fiscal, o que obviamente não era sequer plausível com a planilha simplificada. Assim, por mais que se soubesse que as informações utilizadas são do conhecimento do contribuinte (ou deveriam ser, pelo menos), naquelas condições a ampla defesa era claramente mutilada pela dificuldade de se compreender onde encontrá-las e como organizá-las, como primeiro passo para a apresentação de uma mínima e aceitável defesa.

Contudo, embora permaneça convicto do voto que proferi naquela oportunidade, por não vislumbrar a segurança necessária para garantir a higidez da autuação, pelos motivos acima explicados, no presente caso, após a diligência, meu entendimento mudou, como tentarei esclarecer a partir de agora.

O presente Auto de Infração não constitui crédito tributário pela variação volumétrica do combustível, é bom esclarecer logo. Os lançamentos que a ela se referiam consideravam qualquer quantidade excedente encontrada para fins de incidência, independentemente da origem. Por exemplo, se o saldo final de um dia, obtido com base nos documentos fiscais indicava um estoque de 1.000 litros, qualquer volume a mais, eventualmente verificado pela fiscalização, era objeto de autuação.

Mas, como já ratificado e pacificado pelo STJ, o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, daí porque não é permitida a cobrança do imposto no aumento de volume pela dilatação (*REsp 1.884.431/PB, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 11/09/2020*), e tampouco é possível a repetição do indébito na perda de volume pela evaporação (*REsp 1.122.126/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 01/07/2010*).

Nada mais coerente, pois não há *circulação de mercadorias* nessas hipóteses. O movimento de expansão ou contração do volume dos líquidos não se confunde com o ato de mercancia alcançado pela tributação.

A variação volumétrica nos lançamentos, como o efetivado neste PAF, apenas é considerada para fins de margem de tolerância, ou seja, somente se observa as quantidades que ultrapassam o limite atribuído pela SEFAZ como parâmetro, tomado como máximo de diferença que pode ser reconhecida como alteração natural da quantidade.

O cerne da autuação é a divergência das informações no estoque da medição, obrigatoriamente realizada pelo contribuinte, que possui Sistema de Armazenamento Subterrâneo de Combustíveis (SASC), e registrado no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), em comparação ao estoque escritural, alimentado com os dados dos documentos fiscais lançados em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Nesta perspectiva, o estoque de abertura, entradas, saídas e estoque final medidos devem corresponder àqueles contabilizados com base nas notas fiscais das operações realizadas, ressalvada a tolerância pertinente à variação volumétrica. Se, no final do dia, a medição informa um resultado além da presumida variação volumétrica natural, em relação ao registrado com base nos documentos fiscais de entrada e de saída, presume-se a omissão de entrada.

Dito de outro modo, desprezado o percentual de tolerância considerado pelo Estado da Bahia (1,8387%), o que lhe extrapola positivamente é o montante adotado pela SEFAZ/BA como entrada omitida, circunstância que não difere muito da opção pelo lançamento da omissão de entrada, quando também apurada ocorrência de saídas omitidas, em hipóteses como as mencionadas nos arts. 12 e seguintes da Portaria nº 445/1998.

Por este motivo é que também soa inadequado discutir “perdas” e “ganhos”, pois o que a fiscalização acusa são indicativos de entradas e saídas não acobertadas por documentação idônea e que alcançam patamar superior ao das diferenças provocadas por causas naturais.

Logo, o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 estabelece um percentual máximo, da quantidade que pode ser *presumida* como variação volumétrica (1,8387%), ao mesmo tempo em que indica o volume positivo que o ultrapassa como passível de presunção da omissão de entrada de mercadorias.

Para ilustrar, a técnica de fiscalização pode ser sintetizada na seguinte assertiva: “*considera-se omissão de entrada de combustíveis, o quantitativo diário que excede positivamente o percentual de 1,8387%, correspondente ao parâmetro máximo de variação volumétrica natural, encontrado nos registros 1300 da EFD, em confronto com o estoque apurado a partir das notas fiscais de entrada e saída registradas*”.

Em uma possível analogia com a temperatura corporal dos adultos, compreendida como normal entre 35,4° e 37,4°, aproximadamente, a variação volumétrica equivaleria à faixa entre 37,5° e 38°, a qual, embora classificada como temperatura ligeiramente aumentada (ou subfebril), não é a mesma coisa da febre, que surge somente quando se supera os 38°.

A omissão de entradas indicada no auto de infração é *presumida*, quando se observa o que ultrapassa a variação volumétrica, mas não se confunde com ela. É esta a premissa do lançamento aqui discutido.

Outro aparente “tabu” que merece superação é a resistência à realidade de que se trata de uma presunção, vista com certa frequência em decisões deste Conselho sobre o tema, como se fosse algo cuja ocorrência é proibida ou rara na relação jurídica tributária.

O termo “presunção”, no direito tributário possui plurissignificação, podendo se referir a mais de 89 hipóteses distintas, como pontua Florence Cronemberger Haret, que assim a define:

“Presunção é procedimento lógico-dedutivo que o direito autoriza para a formação, em linguagem competente, de fato jurídico, fazendo-o mediante associação deste a um outro fato, este sim objeto da prova nos autos. Logo, é ela prova, ou melhor, conteúdo de prova (ou enunciado introduzido de prova), tal como se dá nas presunções postas pelo legislador; ou meio de prova, i.e., veículo introdutor de enunciado de fato, como ocorre nas presunções instituídas pelo aplicador.” (Presunções em direito tributário: teoria e prática. Tese de Doutorado. pp. 71-93 e 610. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>. Acesso em 06 fev 2022)

Mas, a presunção se distingue dos demais meios de prova pela característica da comprovação indireta, embora não exista diferença entre provas direta e indireta no que se refere à *certeza jurídica*, uma vez que “[...] *ambas constituem a verdade suficiente e nenhuma confere certeza absoluta da ocorrência fenomênica do evento descrito no fato [...] apenas transformam, em linguagem competente, a versão do evento, já que este é inatingível por ter-se esgotado no tempo*”, como entende Maria Rita Ferragut (*Presunções no direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 139).

De fato, uma nota fiscal regularmente emitida, pode ser considerada como *prova direta* do negócio que descreve, porém, somente autoriza a interpretação de que provavelmente ocorreu a operação nela descrita, tendo em vista que ela não reproduz o evento em si, mas, tão somente fornece elementos para que se possa acreditar, com certo grau de confiança, que exprime uma verdade no mundo dos fatos. Por este motivo, inclusive, não está livre de ser fulminada por prova em sentido contrário.

Em síntese, toda prova contém uma presunção em relação ao fato ao qual está relacionada, a diferença pode ser considerada o grau de certeza que dela repercute. Logo, invariavelmente, o presente lançamento deriva de uma presunção. Por isso, o que precisa ser avaliado é se esta reflete uma das hipóteses que admitem levar a efeito uma autuação. E, neste caso, adianto que a resposta é positiva, em minha opinião.

As presunções são classificadas pela doutrina tradicional em legais e humanas (*ad hominis*). As primeiras são aquelas hipóteses já previstas em norma jurídica, antes mesmo da ocorrência do fato indiciário, prescrevendo a consequência jurídica correspondente. Em contrapartida, as outras se caracterizam pela construção lógica da relação que possibilita deduzir o fato presumido.

Essa distinção é necessária porque não há dispositivo legal restringindo as hipóteses de presunção àquelas indicadas pelo § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. O que se tem ali são situações já pré-estabelecidas pelo legislador estadual, mas não excluem outras que venham a ser utilizadas no lançamento tributário, sobretudo quando não há como provar diretamente possíveis fatos geradores que podem ser identificados a partir do exame lógico de fatos indiciários.

Neste caso em particular não tenho dúvidas de que há aqui uma presunção humana, pois, o que se consideraria como “prova direta” da operação seriam as notas fiscais de aquisição dos combustíveis, devidamente escrituradas pela recorrente. Mas o que o lançamento observa é justamente o registro de entrada de certa quantidade de combustível sem a relação direta com um documento fiscal equivalente, evento que considera como “fato conhecido” para, a partir dele, construir a presunção (lógica) de que este incremento quantitativo decorre de uma operação de circulação de mercadorias sem a devida emissão do documento fiscal e, consequentemente, recolhimento do tributo devido.

O fato de que a informação é lançada pelo próprio contribuinte é insuficiente para afastar a evidente utilização de uma técnica presuntiva para provar a ocorrência do fato gerador. As informações registradas pelo contribuinte no LMC não são de realização de uma circulação de mercadorias, mas tão somente de quantidade de combustível em seus tanques. Partindo dessa premissa é que o auditor deduz, a partir da lógica aplicada ao caso, que esse incremento quantitativo não encontra respaldo nas notas fiscais registradas, e o vincula à acusação de ocorrência do fato gerador do tributo sem o correspondente oferecimento à tributação, ou seja, nada mais é do que uma presunção.

Mas, isso não torna a autuação insubsistente. Apenas nos remete à necessária verificação do procedimento que a ampara.

A fiscalização utiliza o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), instituído pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) e ratificado pela Resolução nº 23/2004 da Agência Nacional de Petróleo, para registro diário dos estoques de combustíveis dos postos revendedores. Foi adotado como livro fiscal, conforme Cláusula primeira do Ajuste SINIEF 01/92, e art. 219 do RICMS/BA.

Trata-se, portanto, de documento de preenchimento obrigatório (arts. 1.179 e 1.180 do Código Civil e inciso II, do § 2º, do art. 63 da Resolução CGSN nº 140/2018), cuja autenticação, que antes era de competência das Juntas Comerciais (arts. 32, inciso III, e 39, inciso I da Lei nº 8.934/1994), passou a ocorrer mediante o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (arts. 10 e 11 da Medida Provisória 2.200-2/2001 c.c. art. 2º do Decreto Federal nº. 6.022/2007 c.c. § 1º, do art. 2º da Instrução Normativa DREI nº 82, de 19 de fevereiro de 2021).

Consequentemente, as declarações lançadas no SPED pelo contribuinte ou seus prepostos constituem hipótese de *presunção legal* dos eventos comunicados, como todo documento particular em relação ao seu signatário (art. 10, § 1º da MP 2200-2/2001 C.C. arts. 219 e 1.177 do Código Civil), sendo admitido expressamente o seu exame na forma do art. 195 do CTN, já que inaplicável qualquer disposição que limite ou exclua o direito de examinar “[...] mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los”.

O “Levantamento Quantitativo Por Espécie”, por sua vez, é técnica de auditoria contábil aplicada pela fiscalização tributária para subsidiar a presunção de omissão de receitas, presumindo que estas decorrem de operações sujeitas ao tributo fiscalizado. Originalmente, é previsto pelo art. 41 da Lei Federal nº. 9.430/96, regulamentado pelo Decreto nº 9.580/2018 (atual Regulamento do

Imposto de Renda), que mantém disposições similares às encontradas no anterior (art. 286 do Decreto Federal nº. 3.000/99).

Disposições semelhantes são encontradas na maioria das legislações estaduais e regulamentos do ICMS, também com a denominação “auditoria de estoque” ou “levantamento quantitativo de estoque”. A Lei Estadual nº 7.014/96 menciona expressamente a possibilidade de apuração de omissão de entrada e saídas por meio desta técnica nos arts. 23-A, inciso II e 23-B, *caput*, respectivamente.

Em relação ao ICMS, valendo-se dos registros de estoque inicial, entradas, produção, saídas e estoque final presentes no inventário, é possível encontrar eventuais diferenças positivas e/ou negativas que possibilitam presumir a existência de omissões de entrada e/ou saída e, por decorrência lógica, a falta de recolhimento do imposto, em determinados casos.

A escrituração fiscal digital é obrigatória para os contribuintes do imposto (art. 248 do RICMS/BA), que devem ainda observar o Ajuste SINIEF 02/09 bem como as especificações do leiaute do arquivo digital e do guia prático da EFD-ICMS/IPI, estabelecidos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/18, por força do disposto pelo art. 249 do RICMS/BA.

A consulta do guia prático revela que os postos revendedores de combustíveis estão obrigados a preencher, ao menos, os seguintes itens:

- Registro C171: Armazenamento de combustíveis
- Registro 0206: Código de produto conforme tabela publicada pela ANP
- Registro 1300: Movimentação diária de combustíveis
- Registro 1310: Movimentação diária de combustíveis por tanque
- Registro 1320: Volume de vendas
- Registro 1350: Bombas
- Registro 1360: Lacres das bombas
- Registro 1370: Bicos das bombas

Além disso, devem registrar a ciência, confirmação ou não realização das operações com combustíveis conforme inciso I, do § 14º, do art. 89 do RICMS/BA, nos prazos ali estabelecidos, observando ainda as obrigações estabelecidas no Convênio ICMS 110/07, de acordo com o art. 289, § 6º do RICMS/BA.

É pela análise dos registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360, 1370, principalmente, que o presente lançamento é realizado, observando-se o estoque inicial, somando as entradas e subtraindo as saídas, para encontrar o saldo final ($\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$), para então, confrontar com aqueles obtidos a partir das somas indicadas nas notas fiscais de entrada e saída. Havendo divergência entre esses dados, da diferença encontrada é subtraída a quantidade pertinente ao limite de tolerância a título de variação volumétrica, para encontrar o saldo sobre o qual se considera presumida a omissão de entradas e/ou saídas, conforme o caso.

Uma diferença primordial para outros lançamentos está na própria mercadoria, que costuma se sujeitar a uma alta rotatividade e possui características próprias do seu estado de comercialização (líquido), assim como também possui rotinas próprias de controle, como as necessárias medições de estoque físico de abertura e de fechamento, conforme Norma Técnica ABNT NBR 13787:2013, dada a necessidade de cautela com eventuais vazamentos, pelos potenciais pirofágico e poluidor dos combustíveis.

Logo, embora, como procedimento de auditoria, tenha a mesma lógica e finalidade, possui relevantes diferenças dos levantamentos em estoques de produtos individualizáveis, dispostos em prateleiras ou outro meio de organização. No caso de combustíveis, é necessário cuidadoso tratamento dos dados de movimentação dos diversos tipos comercializados por apenas um estabelecimento, ao longo de diversos exercícios.

E nada impede que sejam verificadas diversas entradas em um mesmo dia, por exemplo,

principalmente se as saídas forem compatíveis, haja vista o interesse do revendedor em sempre repor seu estoque para atender a demanda. O que não faz sentido é um determinado contribuinte começar o dia (estoque de abertura) com 1.000 litros, receber 2.000 litros a mais (entradas) ao longo do mesmo, vender 1.500 litros (saídas) e encerrar (estoque de fechamento) com valor muito diferente de 1.500 litros (1.000 litros + 2.000 litros - 1.500 litros = 1.500 litros). A tolerância admissível fica por conta da variação volumétrica que é de 0,6% segundo índice da ANP e de até 1,8387% para fins da fiscalização estadual, ou seja, o saldo pode variar, no máximo esse percentual, como decorrência de fenômenos naturais.

Neste sentido, não há *necessidade* de se considerar as informações dos dias anteriores ou posteriores, a princípio, ainda que sugiram uma possibilidade de “compensação”, porque, a rigor, é dever do contribuinte registrar as notas fiscais das entradas em conformidade com o ingresso efetivo do produto, lançando as informações nos registros corretos da EFD. Ao deixar de praticar o ato, da forma adequada, acaba atraindo para si o ônus probatório, principalmente porque os dados tratados nesta auditoria gozam de presunção relativa de veracidade, como já indicado.

Mas o racional continua sendo aquele exprimido em qualquer auditoria de estoques: o número das mercadorias ao final de cada dia deve corresponder ao resultado obtido a partir da quantidade inicial, acrescida daquelas que entraram e/ou subtraídas daquelas que saíram no dia. Qualquer diferença ao final é do interesse do próprio comerciante, dadas as inúmeras justificativas plausíveis para a divergência, notadamente por ser produto de difícil individualização (não é possível afirmar que os mesmos litros que entraram em um dia correspondem exatamente àqueles que saíram no outro dia, por exemplo, apenas a partir dos registros de quantidade).

Assim, para os olhos do fisco, em princípio, o que existe é omissão, salvo prova em contrário já que baseada numa declaração presumida verdadeira do próprio contribuinte, e que não se confunde com as *presunções legais* estabelecidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também acaba repercutindo na aplicação da legislação estadual.

Com efeito, uma das questões que também merece atenção diz respeito ao possível conflito normativo entre as disposições da Portaria SEFAZ nº 445/1998 com a Instrução Normativa SAT nº 56/2007, que autoriza a aplicação de proporcionalidade na aplicação do tributo devido, considerando as operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição e ainda orienta a fiscalização a se abster de aplicar os roteiros fiscais referentes às presunções mencionadas pelo § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando a integralidade das operações do contribuinte possuam essas características.

Mas, a aparente contradição não se sustenta quando se analisa a autuação com mais atenção. É verdade que o Estado da Bahia não conta com um minucioso e detalhado, porém não exaustivo, “Manual de Auditoria e Procedimentos”, como aquele veiculado pela Instrução de Serviço nº 15/2009 da Secretaria da Economia do Estado de Goiás (Disponível em: <https://www.economia.go.gov.br/component/content/article/108-manual-de-auditoria/4343-manual-de-auditoria.html>), mas isso não lhe retira a competência fiscalizatória e nem vicia seus procedimentos.

Como já se demonstrou, embora se trate de levantamento quantitativo de estoques, há peculiaridades da mercadoria fiscalizada que reclamam tratamento específico e que não encontram a adequada orientação nas normas estaduais vigentes.

Observe-se, por exemplo, que a Portaria nº 445 possui “considerandos” destinados a esclarecer que sua edição foi motivada pela diversidade de características nas mercadorias fiscalizadas em estabelecimentos comerciais e industriais, e que atrai uma devida adequação dos procedimentos a cada hipótese, conforme abaixo:

Considerando a necessidade de orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais;

Considerando que em tais levantamentos têm ocorrido dificuldades face à diversidade de espécies,

denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações;

A Instrução Normativa nº 56/2007, por sua vez, destaca em seu preâmbulo que a origem das orientações ali contidas está nas “*decisões reiteradas do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF no sentido excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas*”, orientando um espectro de aplicação ainda mais específico.

A presente autuação, por sua vez, guarda evidentes diferenças em relação às mercadorias objeto da atividade econômica exercida por outros estabelecimentos comerciais e industriais. Logo, não é possível estabelecer correlação direta entre a íntegra dessas disposições normativas com a presente autuação, sendo razoável considerar que nem tudo que consta da Portaria nº 445/1998 se aplica do mesmo modo ao presente caso, assim como pode não se aplicar a Instrução Normativa nº 56/2007.

Ora, combustíveis são mercadorias sujeitas à substituição tributária desde a origem, de maneira que não há como presumir uma omissão de saída na etapa anterior, quando se fiscaliza postos revendedores. O ICMS sobre combustíveis sofre incidência monofásica, logo, não incide por etapas como tributos sujeitos à incidência plurifásica os quais, por consequência, autorizam essa forma de presunção.

Inclusive, a Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, sancionada com o intuito de suprir a lacuna concernente à disposição do art. 155, § 2º, XII, *h* da CF/88, define como contribuintes do ICMS-combustível monofásico o produtor e aqueles equiparados bem como o importador, ocorrendo o fato gerador no momento da saída dos seus respectivos estabelecimentos, conforme dispositivos abaixo:

Art. 4º São contribuintes do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar o produtor e aqueles que lhe sejam equiparados e o importador dos combustíveis.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo alcança inclusive as pessoas que produzem combustíveis de forma residual, os formuladores de combustíveis por meio de mistura mecânica, as centrais petroquímicas e as bases das refinarias de petróleo.

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar no momento:

I - da saída dos combustíveis de que trata o art. 2º do estabelecimento do contribuinte de que trata o art. 4º desta Lei Complementar, nas operações ocorridas no território nacional; e

II - do desembaraço aduaneiro dos combustíveis de que trata o art. 2º desta Lei Complementar, nas operações de importação.

Portanto, é preciso ter em conta os diversos tipos de presunção que podem ser utilizadas, como já destacado. Aquela na qual se fundamenta o presente lançamento não decorre de norma expressa, pois trata-se de presunção humana. Logo, não está restrita aos mesmos roteiros fiscais das hipóteses elencadas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também não impede que adapte alguns dos seus elementos às suas necessidades.

Por exemplo, a presunção aqui aplicada não é compatível com o disposto no inciso II, art. 7º da Portaria nº 445/1998, se lhe for atribuída a interpretação de que apenas se refere a operações tributáveis anteriores *do próprio contribuinte fiscalizado*, não se estendendo àqueles que participaram em etapas anteriores.

Esta lógica não é possível quando a mercadoria em questão possui substituição na origem, haja vista que a operação de saída do posto revendedor do combustível não é tributável, por já se encontrar com fase encerrada de tributação. Mas não inviabiliza o raciocínio manejado neste caso porque parte de um registro em documento fiscal realizado pelo próprio contribuinte dando conta que, em determinado momento, possuía mercadoria sem a correspondente documentação fiscal de entrada, para estabelecer a presunção de que foi comercializada sem o recolhimento devido.

Consequentemente, a meu ver, não se está diante de um roteiro de fiscalização que atrai a

aplicação obrigatória da proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa nº 56/2007, embora utilize elementos constantes na Portaria nº 445/1998. Entender de maneira diversa, salvo melhor juízo, corresponderia a um engessamento desnecessário da administração tributária, caso só pudesse empreender as técnicas de fiscalização pormenorizadas pela legislação, sobretudo em matéria de *presunção humana* que encontra fundamento em uma operação lógica de análise dos fatos indiciários e não em procedimento previsto em norma.

Para ilustrar, cabe citar dispositivo da mencionada Instrução de Serviço do Estado de Goiás, do qual se extrai que a indicação expressa do rol de roteiros de auditoria e respectivos procedimentos não retira a prerrogativa de adaptação daqueles já previstos ou mesmo a criação de novos métodos próprios, de acordo com a necessidade:

Art. 2º Nos casos em que os modelos de demonstrativos apresentados não satisfizerem as necessidades da fiscalização, o agente do fisco deverá adaptá-los ou desenvolver modelos próprios à apuração da infração tributária constatada, obrigando-se a evidenciá-los com clareza, inclusive com notas explicativas.

Parágrafo único. Na hipótese de adaptação ou de desenvolvimento de modelos próprios, o agente do fisco deverá enviar, via correio eletrônico, ao Gabinete da Superintendência de Administração Tributária, para fins de análise e estudo e, se for o caso, a criação de roteiro padronizado.

Feitas essas considerações, observo que, no presente caso, no que se refere às infrações 01 e 02, que dizem respeito ao levantamento quantitativo de estoques de combustíveis, a irresignação da recorrente não merece prosperar. Mesmo após a diligência realizada nos autos a contribuinte insiste na discussão sobre variação volumétrica, que não é o caso dos presentes autos, como já demonstrado.

Em relação à irretroatividade arguida no recurso voluntário, também tenho que reconhecer, neste ponto, uma mudança de entendimento em relação ao voto que proferi no Acórdão CJF nº 0107-11/21-VD. Quando se tem elementos suficientes para examinar o lançamento e entender a lógica do trabalho fiscal, o limite de tolerância estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/1998 pode ser compreendido como novo critério de apuração, na forma do § 1º, do art. 144 do CTN.

Essa distinção se justifica porque, quando não há a devida instrução do PAF pelo autuante e ainda se insiste em tentar negar o uso de presunção como meio de prova, deixando de indicar os diversos dispositivos legais que expressamente atribuem essa natureza às informações escrituradas pelos contribuintes, e que são utilizadas como base pelos auditores, a fundamentação da autuação se restringe ao dispositivo infralegal, fazendo com que o mesmo adquira natureza de norma de direito material, o que não é razoável e nem compatível com a legislação vigente quanto à disciplina do lançamento tributário, como bem pontuou o Ilmo. Cons. Paulo Danilo Reis Lopes, ao proferir voto pela nulidade de auto de infração semelhante, entendimento acolhido por unanimidade pela 6ª JFJ (Acórdão JFJ Nº 0118-06/21VD).

Destarte, quanto às retificações do SPED apontadas como ignoradas pela recorrente, não há qualquer demonstração, sequer por amostragem, de que foram efetivamente ignoradas pelo autuante. Como relatado, as retificações foram transmitidas entre 05/2015 e 01/2020, logo, se respeitados os prazos previstos na cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/09 não há razão para não acolher a afirmação do autuante de que o sistema sempre fornece os arquivos mais recentes, considerando que a ação fiscal teve início em 02/2020.

A recorrente, além de não se manifestar após a informação fiscal prestada depois da diligência, não trouxe, sequer por amostragem, qualquer exemplo de informação equivocada da autuação por estar em desacordo com a sua escrituração validamente retificada. A mera alegação de “perdas” compensáveis por “ganhos” em dias distintos não é suficiente para afastar a presunção de veracidade da escrituração realizada pela própria recorrente, principalmente quando desacompanhada de uma justificativa razoável.

Neste particular, cito, a título de exemplo, o Acórdão JFJ nº 0188-02/21-VD da 2ª JFJ, que acolheu parcialmente a impugnação apresentada, reduzindo a autuação do valor histórico de R\$434.292,62

para R\$92.976,08. Naqueles autos, a recorrente logrou êxito em demonstrar que as diferenças em seu estoque derivavam de equívocos da escrituração em função da data em que ocorria o abastecimento do tanque para a data de registro das respectivas notas fiscais, da seguinte forma:

“[...] Relata que tomando ciência da autuação, verificou junto à sua contabilidade a origem das diferenças apontadas e identificou a ocorrência de uma falha procedimental na área operacional, fato ao qual atribui a escrituração de notas fiscais em datas equivocadas resultando na omissão de entradas identificadas na autuação.

Explica que o posto de combustíveis opera todos os dias do ano e possui um sistema automático que, diariamente, sempre às seis horas da manhã, verifica o volume de combustível existente, através leitura do nível de cada tanque, cuja informação que posteriormente é transferida, de forma manual, pela contabilidade para o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS – LMC como sendo o estoque de fechamento do dia anterior, haja vista que as operações do posto se encerram a meia noite e reiniciam às 06:00h, exceto no carnaval e no réveillon, dia 31/12, quando opera ininterruptamente, ou seja, 24 horas.

Complementa que o lançamento das notas fiscais de entrada do combustível no LMC é realizado por um funcionário denominado CHEFE DE PISTA, que trabalha nos dias úteis, de segunda a sexta-feira, das 14h às 22h e sábado das 09h às 14h. Assim, não trabalha aos domingos, feriados e dias que, por decisão administrativa, não exista expediente.

Feitas as considerações circunstanciais, afirma que caso haja recebimento de combustível e a respectiva nota fiscal de entrada não seja lançada no LMC na data correta, o dia do efetivo descarregamento do combustível, fatalmente será criada discrepância entre os estoques físico e contábil, gerando a omissão de entrada apontada pela fiscalização.

Assegura que a situação descrita, normalmente acontece em dias não úteis, quando o CHEFE DE PISTA não está trabalhando, porque ao iniciar o trabalho após um feriado, ou um fim de semana, recebe as notas fiscais de entrada dos combustíveis descarregados nos dias não úteis, e assim realiza os lançamentos no LMC e eventualmente o faz de forma equivocada, pois, pode lançar como data de entrada a data da emissão da nota fiscal e o efetivo descarregamento ter ocorrido no dia seguinte ou fazer o lançamento da entrada no dia seguinte imaginando que não teria ocorrido o descarregamento na mesma data da emissão da nota fiscal.

Apresenta a título ilustrativo dos fatos, dois exemplos colhidos da autuação.

O primeiro, ocorreu no dia 02/01/2015 relativo à gasolina comum, em que o autuante afirma ter havido omissão de entrada de 4.793,006 litros (5.035,88 descontados 242,874 litros de perdas – limite SEFAZ). Fazendo a análise do ocorrido, justifica que o dia 02/01/2015 foi uma sexta-feira, sem expediente, entre o feriado de 01/01/2015, quinta-feira e o sábado, 03/01/2015, dias nos quais o CHEFE DE PISTA não trabalhou. Afirma que foram entregues dia 02/01, 5.000 litros de gasolina, mas, na segunda-feira, 05/01, o CHEFE DE PISTA lançou a referida entrada por equívoco no dia 03/01/2015, gerando, por conseguinte, uma “omissão” de entrada de 5.035,88 litros no dia 02/01 e uma “perda” de 5.009,90 litros de gasolina comum no dia 03/01.

Conclui que a perda apontada no dia 03/01 neutraliza a omissão de entrada verificada, objeto da autuação no dia anterior, demonstrado em parte na planilha elaborada pelo autuante.

Continuando, apresenta como segundo exemplo a ocorrência do dia 23/09/2018, um domingo, dia em que o CHEFE DE PISTA também não trabalha, tendo lançado na segunda-feira a nota fiscal nº 651.009 com a data de sábado, 22/09, sendo que a efetiva entrada da mercadoria somente se deu no dia seguinte, ou seja, no domingo, gerando uma discrepância e impondo uma perda de 10.149 litros no sábado e um ganho de 10.158,99 litros no domingo, conforme demonstrativo, parte de uma planilha plotada. [...]”

Também de acordo com o relatório daquele acórdão, a partir dessas informações, o autuante Jefferson Martins Carvalho considerou pertinentes as alegações, frente às circunstâncias verificadas naqueles autos, conforme trecho abaixo transcrito:

“[...] Para reforçar o seu argumento, frisa que a autuada esclarece que quase a totalidade das omissões ocorreu em dia não útil e as omissões quase sempre são múltiplos de 5.000 litros, volume usualmente adquirido pela autuada.

Justifica sobre os dois primeiros itens que deve-se observar ser plausível a alegação da autuada, pois, é possível que o registro equivocado de uma nota fiscal de entrada cause as distorções observadas. Isso certamente elimina muitas omissões de entradas cobradas, mas não todas. Sendo assim, anexou o extrato do registro 1300 com as informações da movimentação de combustíveis, os novos valores considerados ganhos e os novos débitos calculados. [...]”

Logo, competia à ora recorrente esclarecer os supostos erros que teriam ocorrido em sua escrituração, indicando inclusive suas causas. Não há dúvidas de que erros acontecem, mas a

lógica do lançamento impõe ao contribuinte que os demonstre com clareza, já que não apenas registrou a operação na escrituração fiscal como deixou transcorrer os prazos legais para retificá-la por conta própria, sem qualquer manifestação. Nesta linha, destaco a reprodução da manifestação de um dos autuantes de PAF similar, extraída do relatório do Acórdão JIF nº 0171-03/20-VD:

“[...] Diante do exposto, afirma que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio, sem que tomasse as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alega. Não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Entretanto, afirma que não desconsideraria totalmente, a possibilidade de erros na escrituração. Se, por exemplo, por qualquer motivo, o estoque final tivesse sido registrado no LMC e no registro 1300 abaixo do valor real. Como esses valores simplesmente não desapareceriam, eles seriam registrados no estoque inicial do dia seguinte, de forma que o estoque final do dia anterior seria diferente do estoque inicial do dia seguinte nesse exato valor. Mas, frisa que isso nunca aconteceu. Indo além, diz que se o posto revendedor, cometendo um segundo erro, tenha simplesmente anotado o estoque final errado do dia anterior como o estoque inicial. Nesse caso, uma diferença surgiria nesse dia seguinte: uma perda, se no dia anterior houvesse ocorrido um ganho, ou vice-versa. Essa diferença necessariamente deveria ter, então, o mesmo exato valor que a diferença do dia anterior. Houve casos em que isso realmente aconteceu e eles foram excluídos do levantamento.

Além desses casos, entende que os erros já não são escusáveis, pois de outra forma estaria aceitando descaracterizar completamente a escrituração do registro 1300 da EFD e do LMC, infringindo a regra de que a escrituração do empresário é indivisível, aceitando apenas as parcelas que lhe favorecem. [...]”

Cabe reforçar não ser qualquer alegação de erro que será capaz de ilidir a autuação. É a demonstração de um motivo plausível, capaz de repercutir na escrituração, que permitirá o reconhecimento de que os registros de entrada e/ou saída foram provocados por um equívoco operacional, administrativo, humano, de sistema, ou de qualquer natureza.

Assim, entendo que a recorrente não se desincumbiu do seu ônus probatório em relação às infrações 01 e 02, motivo pelo qual rejeito seu recurso, neste ponto, já que não justificou adequadamente os equívocos que afirma.

Em relação à infração 03, a planilha que acompanhou a diligência (fl. 332), relacionou as Notas Fiscais nºs 91035, 17458, 91155, 651451, 704793, 3979, 4318, 6432, 100839, 3302, 1782, 7936 e 4646. O contribuinte, na mídia que acompanha a impugnação apresentada após diligência (fl. 357), indicou como operações não realizadas ou devoluções as Notas Fiscais nºs 91035, 91155, 651451, 704793 e 1782; afirmou não reconhecer a compra das Notas Fiscais nºs 17458, 3979, 4318 e 4646 e informou que lançou as Notas Fiscais nºs 6432, 100839 e 3302 no SPED em mar/2017 e a Nota Fiscal nº 7936 em ago/2017.

Ao prestar informação fiscal, o autuante sinalizou apenas que anexou novo demonstrativo no qual retirava as notas devolvidas sem entrada no estabelecimento (tp=0 e fin=4), destacando ainda que as notas desconhecidas deveriam ter essa característica indicada no evento da NF-e, o que não ocorreu.

Ao se analisar o novo demonstrativo mencionado (fl. 408), verifica-se que a relação de notas contidas na aba concernente à infração 03 (16.01.01) foi alterada, excluindo as Notas Fiscais nºs 91155, 651451, 704793, 3979, 4318, 1782, 7936 e 4646, sobre as quais o contribuinte afirmou que a operação não se realizou ou o desconhecimento.

Destarte, na infração 04 (16.01.02), a planilha original relaciona as Notas Fiscais nºs 684817, 30416, 721571, 59, 68469, 53200, 15074, 325, 562, 1440, 385516 e 17492. Nesta infração, o contribuinte apontou como devoluções e operações não realizadas as Notas Fiscais nºs 684817 e 721571, 68469 e 53200; indicou como não escrituradas as Notas Fiscais nºs 59, 325, 562 e 14402; afirmou não reconhecer a compra das Notas Fiscais nºs 30416, 385516 e 17492 e informou que lançou a Nota

Fiscal nº 15074 no SPED em jun/2017.

Todavia, a planilha correspondente excluiu as Notas Fiscais nºs 684817, 30416, 68469 e 17492, porém incluiu as Notas Fiscais nºs 3979, 227, 231, 232, 233, 4318, 1782, 7936 e 4646, nesta infração, sem qualquer justificativa.

A infração 05 (16.01.06), por sua vez, não apresentou qualquer alteração no demonstrativo, permanecendo o mesmo que acompanhou a autuação.

Em relação às notas das infrações 03 e 04 que a recorrente afirma desconhecer a compra, concordo com o autuante quando indica caber à autuada lançar a informação de desconhecimento da operação, conforme §§ 14, 15 e 17, do art. 89 do RICMS/BA para evitar a autuação, o que não ocorreu, neste caso. Também entendo corretas as exclusões realizadas pelo autuante das notas fiscais que foram devolvidas sem entrada no estabelecimento. Todavia, não há fundamentação para justificar a inclusão de notas fiscais que não se encontravam no demonstrativo original nestas infrações, tampouco para transferir de uma para outra, como ocorre no novo demonstrativo.

O inciso IX, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 somente abarcava as operações com bem, mercadoria ou serviço sujeitos à tributação, em sua redação que vigorou até o advento da Lei nº 13.816/2017, reforçando ainda mais a impossibilidade de alteração do fulcro da autuação ou da inclusão de novas operações, notadamente quando não há justificativa para tal conduta.

Deste modo, Acolho Parcialmente o demonstrativo apresentado na informação fiscal, apenas no que se refere à exclusão das notas devolvidas sem recebimento, permanecendo nas referidas infrações apenas os débitos abaixo:

Infração 03 - 16.01.01

Ocorrência	Vencimento	Base de cálculo	Multa (%)	Valor histórico
30/03/2015	25/04/2015	866,35	1,00	8,66
31/12/2015	25/01/2016	275,50	1,00	2,76
30/04/2016	25/05/2016	295,75	1,00	2,96
30/01/2017	25/02/2017	1.106,40	1,00	11,06
31/03/2017	25/04/2017	1.500,00	1,00	15,00
30/06/2017	25/07/2017	150,00	1,00	1,50
31/08/2017	25/09/2017	290,00	1,00	2,90
Total da infração				44,84

Infração 04 - 16.01.02

Ocorrência	Vencimento	Base de cálculo	Multa (%)	Valor histórico
30/06/2015	25/07/2015	595,00	1,00	5,95
31/07/2015	25/08/2015	252,28	1,00	2,52
31/03/2016	25/04/2016	1.712,36	1,00	17,12
31/05/2016	25/06/2016	405,97	1,00	4,06
31/10/2016	25/11/2016	150,00	1,00	1,50
31/12/2016	25/01/2017	35.492,00	1,00	354,92
31/03/2017	25/04/2017	150,00	1,00	1,50
30/04/2017	25/05/2017	2,99	1,00	0,03
Total da infração				387,61

Em relação à infração 05, entendo que não há como prosperar a pretensão da recorrente. Como já pontuado, o desconhecimento da operação não foi registrado devidamente, tendo o autuante trabalhado com os arquivos mais recentes da EFD, não conseguindo a autuada apresentar qualquer evidência capaz de afastar a higidez da autuação neste ponto.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, reduzindo as infrações 03 e 04 em decorrência da exclusão das notas devolvidas sem recebimento, conforme quadro abaixo:

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA
1	MANTIDA	25.030,96	
2	MANTIDA	5.420,05	
3	PROVIDO PARCIAL		44,84

4	PROVIDO PARCIAL		387,61
5	MANTIDA		30.270,71
TOTAL	-	30.451,01	30.703,16

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0059/20-0**, lavrado contra **POSTO VIDA NOVA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$30.451,01**, acrescido da multa de 100%, previstas no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$30.703,16**, prevista no inciso IX da mesma Lei e Artigo, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS