

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0044/19-9
RECORRENTE - G. A. MENDES COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0113-01/20-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 22/08/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0200-11/22-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. GANHOS VOLUMÉTRICOS REGISTRADOS NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD ACIMA DOS ÍNDICES ADMITIDOS PELA ANP. Autuado baseou seu recurso em tentar afastar a exigência do ICMS devido na condição de responsável por solidariedade. Rejeitado o pedido de nulidade do Auto de Infração e da conversão do processo em diligência. Infração 01 subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão exarada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0113-01/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/12/2019, para exigir o pagamento de ICMS no valor histórico de R\$ 61.678,57, em decorrência de 04 infrações, no entanto, o recurso é objeto tão somente a imputação 1, conforme abaixo:

***Infração 01 (04.07.02)** - falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2017 e dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 55.959,53, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;*

Em sede de defesa, a autuada apresentou peça impugnatória às fls. 18 a 56. O autuante apresentou Informação Fiscal às fls. 64 a 74. O foi encaminhado para a 1ª Junta de Julgamento Fiscal, a qual julgou Procedente nos seguintes termos.

VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato, quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Indefiro o pedido para intimação antes da presente sessão de julgamento acerca da informação fiscal prestada, os §§ 7º e 8º do art. 127 do RPAF, somente exige que se dê ciência ao autuado acerca da informação fiscal quando forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, sendo dispensada, inclusive, se ocorrer refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pelo autuado. Nenhuma dessas ocorrências foram observadas na informação fiscal prestada.

Rejeito o pedido de nulidade do lançamento, em razão de suposta utilização de ordem de serviço que teria sido expedida para fiscalização de outro contribuinte. A Ordem de Serviço se trata de um documento interno da Administração Fazendária, não interferindo na constituição do crédito tributário, bem como não cerceia o direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte, nem o teor de seu conteúdo, inexistindo no RPAF qualquer exigência expressa para apresentação da Ordem de Serviço ao contribuinte. Ademais, a SEFAZ pode

determinar a fiscalização de uma ou várias empresas, numa mesma Ordem de Serviço.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, observo que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que pela descrição dos fatos, ficou evidente a autuação fiscal.

Sobre o pedido de revisão a ser realizado por fiscal estranho ao feito, fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b” do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide.

A lide em relação à infração 01 consiste na antecipação tributária sobre combustíveis, em consequência à exigência de ICMS ocorrida no Auto de Infração nº 269138.0097/19-5, julgado procedente pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão pública ocorrida no dia 08/09/2020, onde foi exigido do autuado ICMS na condição de responsável solidário, em razão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não registradas, apurado em decorrência da verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.

A apuração do imposto devido por antecipação tributária tomou por base o PMPF, conforme Anexo 1 do RICMS, que indica a aplicação do PMPF, em lugar da apuração com base em percentuais de margem de valor adicionado. Assim, a apuração da base de cálculo levou em consideração o disposto no item I da alínea “b” do art. 10 da Portaria nº 445/98, o custo médio (fls. 08 e 09 frente e verso), e o crédito fiscal correspondente ao imposto devido por responsabilidade solidária, apurado no Auto de Infração nº 269138.0097/19-5.

Dessa forma, encontram-se definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

O autuado alegou que nas infrações 02 a 04, relativas à multa por falta de escrituração fiscal, foram incluídas na relação de notas fiscais emitidas pelas empresas Raizen e Ipiranga, referentes à aquisição de combustíveis que não poderiam estar junto com a infração vinculada a mercadorias tributadas. Entretanto, as notas fiscais emitidas pelas referidas empresas estão relacionadas apenas às infrações 03 e 04, que não trata especificamente de mercadorias tributadas. Apesar de anunciado na defesa, o autuado não trouxe aos autos qualquer comprovação de escrituração das notas fiscais relacionadas a essas infrações. Infração 02, 03 e 04 subsistentes.

O autuado apresentou defesa questionando a origem da apuração do ICMS na condição de responsável solidário, que teve como consequência a presente exigência do imposto por antecipação tributária. No Auto de Infração nº 269138.0097/19-5, foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%.

Com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante exigiu o imposto do autuado na condição de responsável solidário, objeto do Auto de Infração nº 269138.0097/19-5. Os valores exigidos no referido auto de infração não decorreram de presunção, como alegado pelo autuado, e foram considerados como crédito fiscal na apuração do imposto de que trata este auto, devido por antecipação tributária, conforme demonstrativo às fls. 05 e 06, frente e verso.

*O autuado pautou a sua defesa em tentar desconstituir a entrada dos combustíveis sem pagamento do imposto em razão da falta de registro das entradas, que foi objeto do Auto de Infração nº 269138.0097/19-5. Assim, considerando que não cabe neste auto de infração o retorno à discussão da lide, que foi objeto do multicitado auto de infração, e considerando que a 3ª Junta de Julgamento Fiscal julgou por unanimidade a procedência daquele auto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do presente Auto de Infração.*

Entretanto, em relação à multa aplicada, retifico o percentual de 100%, para 60%, considerando que a que deve ser aplicada para a presente infração, é a da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Inconformado com a decisão exarada pela 1ª JF do Conselho de Fazenda Estadual, o sujeito passivo, interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário (Fls. 93 a 145) através do seu patrono advogado Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA nº 11.026, apresentando as razões a seguir.

Inicialmente pede pela nulidade da Decisão recorrida, por supressão de instância e cerceamento do direito de defesa, já que foram abandonados os conceitos básicos previstos no Art. 5º, inciso LV da CF, assim como o Art. 2º do RPAF/BA, incisos II e III do RPAF, em razão de entender que a E. JF não enfrentou as razões defensivas e se limitou a buscar apoio em outra decisão.

Pede nulidade para utilização da forma utilizada para realização da sessão, pela impossibilidade

de acesso ao processo físico, pois o julgamento por videoconferência, é um método que já contaminou o processo, com irreparável cerceamento à defesa.

Em relação a nulidade por alegações defensivas não enfrentadas, diz que o CONSEF com o apoio da PGE, sempre se posicionou nesse sentido, citando uma vasta jurisprudência do CONSEF para sustentar suas razões de nulidade: *ACORDÃO CJF Nº 0339-11/12, ACORDÃO CJF Nº 0259-11/16, ACORDÃO CJF Nº 0094-11/16, ACORDÃO CJF Nº 0052-13/12, ACORDÃO CJF Nº 0159-11/15, ACORDÃO CJF Nº 0325-11/12, ACORDÃO CJF Nº 0352-11/11, ACORDÃO CJF Nº 0081-11/09, ACORDÃO CJF Nº 0173-11/17, ACORDÃO CJF Nº 0356-11/05, ACÓRDÃO CJF Nº 0262-11/18, ACORDÃO CJF Nº 0052-12/19, ACORDÃO CJF Nº 0241-11/15, ACORDÃO CJF Nº 0127-12/15, ACORDÃO CJF Nº 0041-13/12 e ACORDÃO CJF Nº 0197-12/16.*

Diz que a Junta não analisou, em primeiro plano, as alegações contidas na defesa, que argumentaram a necessidade, para se cobrar a parcela do ICMS descrita no inciso I, alínea “b” da Portaria nº 445/98, e que se fizesse a apuração da parte definida na alínea “a”, do inciso I do mesmo diploma legal.

Continuou a tratar da preliminar de nulidade, argumentando impropriedade do método aplicado, inaplicabilidade da presunção legalmente permitida, esta última trazendo precedentes deste CONSEF, quais sejam os ACÓRDÃO CJF Nº 0159-12/07, ACÓRDÃO CJF Nº 0337-11/09 e ainda o afirma que estas posições encontram respaldo na Instrução Normativa nº 56/2002.

Diz que, se porventura, esta Câmara ultrapassar a preliminar de nulidade da Decisão recorrida, sustenta que a decisão da JJF deve ser reformulada, na medida em que é nulo de pleno direito o lançamento de ofício, tendo em vista que a autuada não teve acesso ao PAF, pela ausência de atendimento presencial.

Afirmou que o item 39 da defesa também não havia sido enfrentado, relativo ao fato de que a apuração não poderia ser aplicada, exceto na hipótese do art. 41, inciso II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos Arts. 46 e 47, do mesmo diploma legal, ou seja, a Autuada teria que se encontrar sob regime especial de fiscalização.

Também disse que não foi apreciado a alegação de “ilegalidade” do art. 10, § único da Portaria nº 159/19, nos aspectos relativos à constituição da obrigação e aplicabilidade retroativa.

Afirmou que a JJF, ao manobrar a desqualificação da “presunção”, alterou a substância do lançamento.

Disse que a Junta deturpou completamente o sentido da autuação, espelhado nos principais dispositivos indicados como infringidos e até mesmo no dispositivo da multa aplicada (que retrata omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive levantamento quantitativo de estoque), atentando contra o direito de defesa e contra a jurisprudência do CONSEF: *ACÓRDÃO CJF Nº 0017-12/19 e ACÓRDÃO CJF Nº 0142-11/17.*

Argumentou ofensa ao art. 137, do RPAF, quando não encaminhou o processo para que o Autuante se manifestasse sobre a EFD retificada, juntada em 03/08/20, ou seja, mais de 3 meses antes do julgamento.

Em seguida, tratou de outra preliminar, relativa, desta vez, a nulidade do Auto de Infração. Pontuou que houve ausência de atendimento presencial e negativas da JJF quanto à regular instrução do processo.

Arguiu também nulidade do Auto de Infração, em razão da falta de apreciação dos documentos fiscais e contábeis, em razão de falta efetiva demonstração das supostas omissões e do erro do enquadramento legal do Auto de Infração.

Pede também nulidade pela falta de efetiva demonstração das supostas omissões, pois não espelham a comparação entre os estoques escritural e de medição, mas tão somente apontam os dados dos supostos ganhos e das disponibilidades.

Suscita nulidade do Auto de Infração por erro de enquadramento legal, explicou que embasada a autuação na presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV e art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, com a

base de cálculo dimensionada conforme o art. 23-A, inciso II da mesma Lei, necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa nº 56/07, assim, nas hipóteses de “fato gerador presumido”, situação 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.

Solicita nulidade decorrente da ausência da comprovação da “ocorrência base”, já que não se pode falar em cobrança do ICMS por antecipação, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em valor do PMF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, decorrente da omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e por ter a JJF registrar a decisão pertinente ao Auto de Infração nº 269139.0087/19-54 que não transitou em julgado.

Cabe nulidade também pelo erro de enquadramento legal, do lançamento, qual seja o art. 4º, § 4º, inciso IV, Art. 6º, inciso IV, art. 23, inciso II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/90.

Disse que essa observação revela, ainda, a ilegalidade do art. 10, inciso I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98, na medida em que atribui aos revendedores de combustíveis responsabilidade solidária, com afronta ao art. 128 do CTN (ofensa ao princípio da reserva legal) e, conseqüentemente, ao art. 8º, inciso IV, “a” e “b” da Lei nº 7.014/96. Pediu que seja reconhecida a ilegalidade ora formulada, na forma prevista no RPAF.

Destacou que a Portaria 445/90, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, em se tratando da presunção estabelecida no art. 7º, inciso II da Portaria nº 445/98, onde inclusive encontra a transcrição que faz a vinculação como, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança.

Neste último embasou seu argumento nos seguintes precedentes: *ACÓRDÃO CJF Nº 0247-12/18*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0225-12/12*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0004-12/15*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0332-12/14*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0017-12/19*.

Continuou a tratar da preliminar de nulidade, argumentando impropriedade do método aplicado, inaplicabilidade da presunção legalmente permitida, esta última trazendo precedentes deste CONSEF, quais sejam o *ACÓRDÃO CJF Nº 0159-12/07*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0337-11/09* e ainda o afirma que estas posições encontram respaldo na Instrução Normativa nº 56/2002.

Nesse sentido, argumentou que no caso em lide a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois tais vendas não são mais tributadas. Nessa esteira, trouxe os seguintes precedentes: *ACÓRDÃO CJF Nº 0114-12/09*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0343-11/12*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0350-11/11*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0387-12/12*, *ACÓRDÃO JJF Nº 0240-02/11*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0205-11/18*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0337-11/18*, *ACÓRDÃO JJF Nº 0192-02/19*, *ACÓRDÃO JJF Nº 0121-03/19*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0087-11/18* e *ACÓRDÃO CJF Nº 0036-12/18*.

Explicou que a Instrução Normativa nº 56/07 expressamente exige que a não aplicação da proporcionalidade seja justificada e registrada no Termo de Encerramento da Fiscalização, vedando até mesmo o registro do auto no sistema da SEFAZ.

Ato contínuo, tratou da nulidade por irregularidade na condição da ação fiscal, fundamentando com base na Portaria nº 445/98, arts. 1 e 3, e colacionando os seguintes precedentes: *ACÓRDÃO JJF Nº 0186-02/19*, *ACÓRDÃO JJF Nº 0159-02/19*, *ACÓRDÃO JJF Nº 0160-02/19* e *ACÓRDÃO JJF Nº 0167-02/19* e questionou o porquê de não examinar os documentos fiscais e contábeis e porquê de não listar as entradas e os estoques de medição, para as devidas apurações.

Arguiu também preliminar de impossibilidade de constatação de fato gerador diário, nesse sentido, a impossibilidade de apuração diária (exceto na hipótese do art. 41, inciso II da Lei nº

7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47 do mesmo diploma legal), somente se poderia interpretar a inovação feita pelo § único, do art. 10 da Portaria nº 159/19, como sendo os ganhos diários registrados um dos componentes da auditoria de estoques. Considera-lo de forma isolada, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Também defendeu preliminar de nulidade por ilegalidade da Portaria nº 159/19 e inaplicabilidade a fatos pretéritos.

Em seguida, tratou da preliminar de nulidade por utilização de dados irreais, uma vez que entendeu que as quantidades que teriam sido retiradas da EFD não refletem a realidade das movimentações realizadas pela recorrente, trouxe para fundamentar também seu argumento o seguinte precedente: *ACÓRDÃO CJF Nº 0268-11/16 e também o ACÓRDÃO 0186-02/19 (o qual transcreve no recurso)*.

Informou a Recorrente que retificou seu SPED/LMC, apresentando os reais dados de ganhos e perdas, compatíveis com suas entradas e saídas e com os valores declarados em suas DMAs e escrituração contábil, ensejando a necessidade de completa revisão, para o alcance da verdade material. Em seguida, transcreveu detalhadamente, o voto, preferido pelo Relator da JJF, no Acórdão nº 0186-02/19.

Ainda arguiu também preliminar de ilegitimidade passiva. Disse que a afirmativa da JJF com base no art. 6º da Lei nº 7.014/96, não se sustenta e pede que seja apontado o inciso, alínea ou parágrafo, do art. 8º da Lei nº 7.014/96, onde se encontra tal previsão.

Suscitou ainda preliminar de nulidade pela ilegalidade da Portaria nº 445/98 frente a ilegalidade do art. 10, inciso I, alíneas “a” e “b” da Portaria nº 445/98, pois o art. 128 do CTN, utilizado pela JJF para dizer que “conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária”. O art. 128 do CTN, permite que a atribuição de responsabilidade seja realizada mediante lei. Contrário senso, a norma infralegal não pode assumir essa conduta e, assim o fazendo, é inteiramente ilegal.

No mérito, inicialmente pleiteou a aplicação do disposto no art. 155, § único do RPAF.

Afirmou que com relação à Portaria nº 159/19, a JJF, prejudicou sobremaneira a defesa, pois se negou a deliberar sobre a alegação de sua ilegalidade, e seguiu tratando da ilegalidade do parágrafo único do art. 10 da referida portaria.

Disse que a JJF admitiu “um novo critério de apuração”, o que já seria ilegal. Criou sim, a partir de uma obrigação acessória, novo fato impositivo.

Fundamentou suas razões com o seguinte precedente: *ACÓRDÃO CJF Nº 0268-11/16*.

Explica que a previsão do art. 144, do CTN, confirma que o lançamento reporta-se “à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei vigente”. Se, por um lado, não pode atribuir à norma complementar o condão de LEI, por outro não há que se falar na exceção feita pelo § 1º, do art. 144 do CTN, que permite a aplicação, ao lançamento, “da legislação”, que “posteriormente à ocorrência do fato gerador, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas” (destacamos), pois no caso sob demanda não existia o fato gerador e, sobre ele, não se fez ampliação de poderes investigativos.”

Diz que se o registro na EFD, por si só, caracterizasse o fato gerador, poder-se-ia argumentar que a IN nº 159 deu ao fisco maior poder de fiscalização e aumentou critérios de apuração, permitindo que o mesmo registro, que já era considerado fato gerador, servisse ao Fisco para lançar o imposto. Contudo, a Portaria 159 ao expressar que a omissão de registro de entrada “SERÁ CARACTERIZADA” pela quantidade diária registrada no LMC, criou o próprio fato gerador.

Destacou que a Portaria 445/90, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, em se tratando da presunção estabelecida no art. 7º, inciso II da Portaria nº 445/98, onde inclusive encontra a transcrição que faz a vinculação com o art. 4º, § 4º, inciso IV da

Lei nº 7.014/96, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança.

Disse que essa observação revela, ainda, a ilegalidade do art. 10, inciso I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98, na medida em que atribui aos revendedores de combustíveis responsabilidade solidária, com afronta ao art. 128 do CTN (ofensa ao princípio da reserva legal) e, conseqüentemente, ao art. 8º, inciso IV, “a” e “b” da Lei nº 7.014/96. Pediu que seja reconhecida a ilegalidade ora formulada, na forma prevista no RPAF.

Afirmou que com relação aos Acórdãos citados pela defesa, não foram combatidos pela JJF e revelam a nulidade de lançamento realizados nos mesmos moldes do presente Auto de Infração, conforme demonstrativos anexos, como exemplos. A despeito da descrição da infração, feita no Auto de Infração correspondente aos referidos Acórdãos JJF nºs 0160-02/19 e 0167-02/19, homologados, respectivamente, dias 12/02/2020 e 07/05/2020, ambos pela 2ª CJF, as cobranças ali realizadas foram feitas dentro do mesmo método ora combatido (demonstrativos anexos), tendo a CJF rejeitado de forma integral a ilegalidade cometida. Disse ser a única diferença, entre os dois casos, é que na época não existia a Portaria nº 159/19, o que reforça a criação, arbitrária e ilegal, e nova hipótese de fato gerador.

Defendeu que ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o Auto de Infração tivessem sido levantadas por meio legal e representassem ganhos reais, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS, conforme decidido recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” no RECURSO ESPECIAL Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Como meio de prova, pediu a ouvida da PGE sobre a extensa matéria de direito abordada, inclusive acerca da nulidade da Decisão recorrida, o que poderá ser levado a efeito pela CJF ou, uma vez alcançada a nulidade da decisão, pela JJF. Da mesma forma requereu vistas, conjuntamente, do parecer da PGE e da Informação Fiscal, com a reabertura do prazo em 60 dias. Solicitou também que, de forma alguma, seja o julgamento pela Douta CJF não realizado por “videoconferência”, pois tal método já contaminou o processo, com irreparável cerceamento à defesa.

Protestou pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente revisão por fiscal estranho ao feito, colocando à disposição toda a documentação, fiscal e contábil, que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da Autuada nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na Instrução Normativa nº 56/07, pede e espera que o presente Recurso Voluntário seja provido, a fim de que seja declarada a nulidade da Decisão recorrida ou, com aplicação do disposto no art. 155, § único do RPAF, para que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Uma vez declarada a nulidade da decisão, requereu que se determine à JJF que adote os procedimentos do art. 168 do RPAF.

Considerando todas as razões apresentadas, o presente processo administrativo fiscal foi encaminhado para 1ª CJF, que, em 27/08/2021, encaminhou em diligência para que o autuante fizesse juntada ao PAF de todos os DEMONSTRATIVOS ANALÍTICOS e fornecesse tais levantamentos ao sujeito passivo, para que caso desejasse, no prazo de 60 dias, se manifestasse e também fosse retornado ao autuante, caso surgissem fatos novos.

O autuante anexou mídia às fls. 172/173.

O sujeito passivo apresentou extensiva manifestação às fls. 175 a 179, na qual reiterou as alegações já constantes no Recurso Voluntário, chamou a atenção para a ausência dos Registros 1300, 1310 e 1320 e também pediu pela decadência do exercício de 2015 já que a primeira intimação não atendeu ao disposto no Art. 46 do RPAF.

Em seguida tratou da preliminar de nulidade em razão do cerceamento do direito de defesa, o

qual disse ser extraído da simples leitura da “fundamentação/voto” da JJF, assim como do ato adotado pela Douta CJF, tendo em vista que o art. 46 do RPAF, não foi atendido.

Tratou também da preliminar de nulidade em razão das alegações defensivas não apreciadas, por clara ausência de deliberação quanto a argumentos apresentados pela defesa, especialmente no que tange a apuração diária só ser possível na hipótese do art. 41, II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos dos arts. 46 e 47, diante da ausência de efetiva deliberação sobre a alegação de ilegalidade da Portaria nº 159/19 e da alteração do enquadramento legal, portanto do fulcro do Auto de Infração, bem como do lastro na apuração da base de cálculo, sem sequer determinar a reabertura do prazo de defesa.

Arguiu preliminar de nulidade do Auto de Infração ou da Decisão recorrida pela alteração do fulcro do lançamento, disse que o Auto de Infração é nulo, bem como a decisão da JJF, como, aliás, ao determinar o atendimento do art. 46 do RPAF, com a reabertura de prazo de defesa, tacitamente reconheceu a CJF, em relação à decisão. Trouxe os seguintes precedentes: *ACÓRDÃO CJF Nº 0247-11/16*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0234-12/17*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0013-12/15*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0361-12/14* e *ACÓRDÃO CJF Nº 0307-12/19*.

Defendeu nulidade do lançamento com fulcro no art. 196 do CTN. Afirmou que conforme cópia anexa, a recorrente foi cientificada que seria fiscalizada apenas em relação ao exercício de 2015. Assim, o atendimento à exigência legal só pode fazer efeito em relação a 2015, o que significa dizer que os exercícios de 2016 em diante sequer poderiam ser fiscalizados.

Em relação aos exercícios de 2016 a 2018, disse ser o Auto de Infração nulo de pleno direito, na medida em que a ação fiscal não se encontrava acobertada pelo termo exigido, embasou tal argumento nos seguintes precedentes: *ACÓRDÃO JJF Nº 0049-01/15*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0153-12/11*, *ACÓRDÃO JJF Nº 0025-04/17*, *ACÓRDÃO JJF Nº 0121-06/19*. Em seguida, transcreveu decisão emanada do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Disse que se não for admitido o vício na condução da ação fiscal, decorrente da “ausência de termo de fiscalização para os exercícios de 2016 a 2018”, há que se pontuar, ao menos, que não se pode atribuir os efeitos pretendidos, concernentes à invalidade das retificações feitas na EFD/LMC, que devem ser tidas como espontâneas e utilizadas em revisão do feito ou nova ação fiscal.

Destacou que as retificações foram autorizadas pela SEFAZ, feitas dentro da sistemática do art. 251, § 1º do RICMS, não se pode admitir uma interpretação do mesmo art. 251, § 2º, seja fora do contexto geral das normas e sempre em detrimento do Contribuinte.

Tratou da ilegitimidade passiva da recorrente e a ofensa ao procedimento regular em razão da Portaria nº 159/19, trazendo os seguintes precedentes: *ACÓRDÃO CJF Nº 0309-12/20-VD*, *ACÓRDÃO CJF Nº 0097-12/20-VD*.

Disse que consoante demonstrativos anexos, as apurações já rejeitadas pelo CONSEF foram feitas exclusivamente através do mesmo método ora atacado (sobre lançamentos na EFD/LMC/Registro 1300), sem o exame de qualquer outro documento ou informação, fiscal ou contábil.

Tratou novamente da ilegalidade da Portaria nº 159/19, bem como da irretroatividade da mesma, no máximo se poderia utilizar a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10, a partir do dia em que foi publicada, 25/10/2019.

Informou que retificou, depois da ação fiscal, seu SPED, com base nas notas fiscais, tendo juntado, 4 meses antes do julgamento atacado, os arquivos e comprovantes de transmissão. Conforme comprovantes anexos ao PAF, relativos aos estabelecimentos da autuada, incluindo o autuado teve autorização para a retificação, sendo concedido prazo, atendido em 09/06/20, até o dia 07/07/20. Os dados retificados, portanto, compõem a escrituração digital do contribuinte e não podem ser desprezados, salvo se comprovadamente não estiverem em consonância com a base documental, fiscal ou contábil.

Disse que se o desejo do Julgador é realmente “alcançar a verdade material”, como externado nas

sessões de julgamentos e como tentado mediante a diligência ora comentada, deve ao menos, antes de prolatar decisão final, investir de forma isenta na instrução do PAF, determinando diligência com o desiderato de apurar se os dados apresentados nas retificações possuem respaldo nos estoques iniciais de 2015, nas compras e vendas e na contabilidade (quantidades e valores) e, daí por diante, mês a mês e ano a ano (2015 a 2018).

Sobre verdade material trouxe o seguinte precedente: *ACÓRDÃO C/JF Nº 0268-11/16*.

Reforçou que mesmo diante da ausência da EFD utilizada no Auto de Infração e dos “Registros 1300, 1310 e 1320”, analisando as planilhas que somente agora teve acesso, a recorrente reforçou sua convicção de que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”.

Disse que nas planilhas anexas, em meios físico e magnético, encontram-se todos os pontos correlatos aos vícios abordados, com inúmeros exemplos concernentes às “perdas e ganhos” e outras inconsistências na apuração. E disse que não levar em conta todas essas circunstâncias e valorar, tão somente, sem admitir a possibilidade de erros materiais, os equivocados registros de “ganhos”, já retificados de maneira legal e regular, é atentar contra a verdade material e admitir que a autuação foi lastreada, apenas, em “informações acessórias que foram erigidas à condição de fato gerador não previsto em lei”.

Ressaltou, também, que os lançamentos aqui reportados encontram suporte, em valores, na contabilidade e DMAs transmitidas ao Fisco. Disse que se a ação fiscal tivesse seguido o quanto determinado pela Portaria nº 445/98 ou pela Instrução Normativa nº 56/07, essa conclusão já teria sido tomada e o Auto de Infração não teria sido lavrado. Mas uma revisão, abrangendo os aspectos fiscais e contábeis, pode ser instaurada, como medida de extrema cautela.

Resumiu suas arguições sobre verdade material dizendo que os arquivos da EFD demonstram com clareza os totais vendidos pela recorrente em cada exercício, que não existiram vendas não registradas e que as saídas encontram respaldo nos estoques (iniciais e finais) e nas entradas/compras realizadas com notas fiscais e retenção do ICMS. Afirmou ser o lançamento de ofício totalmente improcedente.

Também pediu pela dispensa da multa por infração e acréscimos legais, caso seja mantido o lançamento e diz que deve ser observado que o enquadramento legal aplicável, a multa deveria ser de no máximo 60% nos termos do Art. 42, inciso II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Por fim, rechaçou a multa aplicada pedindo a dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com sustentação no art. 100, incisos I e III, c/c o parágrafo único do CTN.

Renovou a solicitação da busca da verdade material e, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil da recorrente, revisão do lançamento, pleiteando a ouvida da PGE sobre toda a matéria acima tratada, pediu pelo Provimento do Recurso Voluntário, a fim de que seja declarada a nulidade da decisão recorrida, com saneamento do PAF e novo julgamento em Primeira Instância, ou a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou, se mantido o ilegal e infundado lançamento, a dispensa da multa e acréscimos legais.

O autuante apresentou Informação Fiscal às fls. 230 a 244, na qual sustentou a procedência total do lançamento. Em síntese tratou das preliminares sobre a violação do princípio do contraditório e da ampla defesa, neste âmbito referente as alegações de violações à ampla defesa, devido a falta de apresentação de todas as planilhas elaboradas no procedimento de fiscalização que antecedeu o lançamento. Também tratou das preliminares arguidas pelo recorrente sobre a violação aos princípios da legalidade e da verdade material, bem como o da reserva legal.

No mérito, tratou sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feitos na auditoria fiscal, prestando informações sobre o controle dos estoques nas ciências contábeis, do inventário dos estoques, da frequência de realizações dos inventários, do controle dos estoques de combustíveis feitos pelos postos revendedores e da legalidade do procedimento de fiscalização, abordando nesta a necessidade de alteração dos procedimentos da Portaria nº 445/98,

explicações sobre o caráter procedimental da referida portaria, da adequação técnica do novo procedimento de fiscalização para a identificação de fatos geradores ocorridos e da retroatividade da aplicação da nova norma procedimental.

Tratou também da apuração diária da ocorrência dos fatos geradores, bem como da inexistência de qualquer presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização. Esta última abordando explicações sobre os limites físicos para a variação volumétrica dos combustíveis no Estado da Bahia, do fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD e da aplicação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98.

Ainda abordou explicações sobre os erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD, tratando sobre as retificações dos arquivos EFD apresentados, da checagem de possíveis erros no controle de estoques registrados na EFD, dos supostos erros na fiscalização apontados pelo recorrente, relativos ao cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas, erros de mediação, erros de digitalização do FECH_FISICO, erros nas anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor, das movimentações entre postos feitas sem documentação fiscal, dos volumes armazenados maiores que a tancagem registrada do posto de combustível, do posto operando como TRR, das movimentações entre o FECH_FISICO e o ESTQ_ABERT do dia seguinte, bem como sobre o levantamento quantitativo de estoque feito anualmente.

Em seguida, tratou da prova referente aos equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor. Nesse sentido, disse que a escrituração equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, pois, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido.

Referente a validade jurídica da EFD disse que 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.

Explicou que esses documentos são assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais, do tipo A1 ou A3, expedidos, em conformidade com as regras do ICP-Brasil, pelos representantes legais ou seus procuradores e têm validade jurídica para todos os fins, nos termos dispostos na MP-2200-2, de 24 de agosto de 2001.

Argumentou que no caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo 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).

Defendeu ser inaplicável a Instrução Normativa nº 55/14, pois a sua leitura revela que ela 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.

Disse que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da impugnante deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II do CPC.

Ainda alegou 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 “irregularidades” que alega.

Afirmou que cabe a impugnante 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*” a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II do CPC.

Arguiu que a ausência do registro 1300 não revela necessariamente erro na EFD, haja vista que este só deve ser informado se houver movimentação de combustíveis no posto revendedor. Se ele não for informado, pode-se concluir que não houve movimentação no posto (por exemplo, como no caso de uma reforma nas instalações).

Afirmou que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a Instrução Normativa nº 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, mas do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

Ressaltou que se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais é proporcional àquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, então a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa nº 56/07.

Por fim, alegou ter rebatido todos os pontos da impugnação, sustentando, com isso, a total procedência do lançamento.

A Recorrente mais uma vez se manifestou acerca da informação fiscal (Fls. 249 a 273) e aproveitou para anexar processos do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, julgando improcedentes autos de infrações da mesma matéria lavrado para outros contribuintes do Estado da Bahia. Processo nº 8009255-56.2022.8.08.0001 e 8057416-34.2021.8.05.0001.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão exarada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0113-01/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/12/2019, para exigir o pagamento de ICMS no valor histórico de R\$ 61.678,57, em decorrência de 04 infrações, relativos aos exercícios de 2015 a 2018, embora somente a primeira seja objeto do presente Recurso Voluntário.

Trata a primeira infração da falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2017 e dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 55.959,53, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d”, do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Inicialmente a Recorrente traz inúmeros pedidos de nulidade, pelos motivos abaixo expostos, os quais passo a enfrentar:

Nulidade pela supressão de instância e cerceamento ao direito de defesa e pelas alegações defensivas não enfrentadas – no presente caso, não houve prejuízo no julgador pelo fato deste não ter se manifestado de forma exaustiva sobre todos os pontos ventilados na defesa, visto que é possível verificar, da decisão e de seus fundamentos, que foram analisados os aspectos mais importantes veiculados na impugnação. A decisão de primeira instância é clara em todos os pontos questionados pela defesa. Rejeito esta alegação de nulidade.

Nulidade do julgamento de processo físico por vídeo conferência – O julgamento por videoconferência traduz-se numa ferramenta essencial para viabilizar o andamento dos processos, num cenário de pandemia, como o que vivemos, sendo de interesse público a sua implementação, inocorrendo qualquer prejuízo ao exercício pleno do direito de defesa, exigindo-se, apenas, um pequeno esforço de adaptação a esse novo formato de julgamento. Nulidade não acolhida.

Nulidade do Auto de Infração - Quanto à alegação de nulidade por falta de acesso ao PAF em face da inexistência de atendimento presencial, não merece acolhida, pois, diferentemente do que

afirma a Recorrente, há sim atendimento presencial dos Contribuintes, com a condição de que seja agendada a visita com antecedência, oportunidade em que poderá, o preposto empresarial, ter vistas aos autos, retirando inclusive as cópias de que precise. Tal informação se encontra veiculada no site da Sefaz/BA (<https://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/cartadeservicos/index.asp>), na aba “CARTA DE SERVIÇOS AO CIDADÃO”, na opção “Auto de Infração ou Notificação Fiscal - Pedido de Vistas ou Cópias”. Nulidade Rejeitada

Nulidade da ausência da comprovação da “ocorrência básica” – Embora a Recorrente alegue que o imposto já se encontrava pago, na fonte, não desenvolve qualquer atividade probatória nessa direção, o que inviabiliza que se possa acolher a sua alegação, motivo este que será melhor abordado no mérito. Nulidade Rejeitada.

Nulidade por erro de enquadramento legal – Quanto ao alegado erro no enquadramento legal da conduta autuada (na medida em que o AI faz referência ao art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96), parece-me não carecer de maiores considerações.

A referência ao dispositivo legal citado não invalida, todavia, o lançamento na medida em que resta evidente, pela descrição dos fatos, o enquadramento legal, conforme prevê o art. 19 do RPAF, abaixo reproduzido.

“Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”

Por tudo isso, rejeito as alegações de nulidades por erro de enquadramento legal do Auto de Infração, mesmo porque, este ponto será debatido no mérito.

Nulidade pela impropriedade de método – A alegação de impropriedade do método adotado para apuração do imposto, está previsto no mérito da autuação e como tal será tratado, no momento próprio. Nulidade Rejeitada

Nulidade por inaplicabilidade da presunção legalmente permitida – destaque-se que não se está aqui a tratar da responsabilidade tributária ordinária, mas da responsabilidade solidária, que decorre da lei, e, neste caso, basta que qualquer pessoa física ou jurídica detenha mercadorias para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea, hipótese tratada nos autos. Nulidade Rejeitada

Nulidade por irregularidade na condução da ação fiscal – por ilegalidade da Portaria nº 159/19 e se tratar de matéria com reserva de lei é importante destacar que a alteração da Portaria 445/98, promovida pela portaria citada, não teve o condão de inovar a ordem jurídica, nem passou a prever fato gerador, pois não pode fazê-lo. O que fez foi apenas prever um limite de tolerância, a ser excluído da autuação relativa a levantamento quantitativo de estoques, haja vista os estudos realizados relativos à matéria.

Assim, apenas favoreceu o Sujeito Passivo, orientando no sentido de não ser efetuado o lançamento na hipótese de a diferença apurada se apresentar inferior ao limite lá previsto.

Destaque-se, ademais, que se trata de ato emanado do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, autoridade a que este colegiado deve hierarquia, não sendo possível negar-lhe aplicabilidade, conforme dispõe o art. 167, inciso III do RPAF/99, abaixo reproduzido.

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

*...
III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”*

Por tudo isso, rejeito as alegações de nulidades do Auto de Infração.

Nulidade pela impossibilidade de constatação de fato gerador diário – Trata-se de mais uma arguição de nulidade, que na verdade deve ser abordada no mérito. Quanto à alegação de omissão no julgado, relativamente à alegação de impossibilidade de se apurar ganhos diários, não merece acolhida, pois o acórdão recorrido é taxativo em asseverar que a apuração dos estoques deve ser

feita diariamente, bem como que, no Livro de Movimentação de Combustíveis, devem ser consignadas as quantidades de fechamento diário de estoque, o que, a juízo da Relatora *a quo*, seria elemento suficiente a justificar a apuração diária do imposto, conforme se depreende da leitura de trechos do acórdão recorrido, abaixo destacados.

No Auto de Infração nº 269138.0097/19-5, foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%.

Com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante exigiu o imposto do autuado na condição de responsável solidário, objeto do Auto de Infração nº 269138.0097/19-5. Os valores exigidos no referido auto de infração não decorreram de presunção, como alegado pelo autuado, e foram considerados como crédito fiscal na apuração do imposto de que trata este auto, devido por antecipação tributária, conforme demonstrativo às fls. 05 e 06, frente e verso.

Ora, toda a fundamentação desenvolvida pela JJF foi conduzida no sentido de validar a apuração diária do tributo. Assim, embora o Sujeito Passivo possa discordar do entendimento manifestado pela JJF, fato é que o deciso *a quo* não se omitiu no trato da matéria. Nulidade Rejeitada.

Nulidade pela ilegalidade da Portaria nº 159/19 e inaplicabilidade a fatos pretéritos - Quanto à alegação de irretroatividade da Portaria nº 159/19, embora o levantamento fiscal tenha se respaldado em procedimento disciplinado na Portaria nº 445/98, a constatação de omissão de entradas foi apurada, simplesmente, a partir do registro excedente de variação volumétrica, conforme prevê o art. 10, parágrafo único do diploma normativo citado. Este ponto será melhor tratado no mérito

Lembre-se, aliás, que a decisão de STJ (Resp nº 1.884.431-PB) somente afastou a cobrança de imposto sobre o montante da variação volumétrica, mas jamais sobre a parcela que excede a esse ganho, que é exatamente o que está sendo cobrado no presente processo. Nulidade Rejeitada.

Nulidade por utilização de dados irreais – o exame de tal matéria também tangencia o mérito, devendo ser abordada quando da análise da pertinência, ou não, da exigência do tributo em foco.

Nulidade pela ilegitimidade passiva – Quanto à alegação de ilegitimidade passiva, não procede, pois, como já dito, o raciocínio desenvolvido pela Recorrente, para chegar a tal conclusão, pressupõe que tenha a presente exigência fiscal sendo tratada com uma presunção, elemento que não foi a motivação do presente lançamento. Assim, tendo sido responsabilizada por aquisição de combustível sem prova do pagamento do imposto, deve responder pelo seu recolhimento. Nulidade Rejeitada.

Quanto ao pedido de decadência do exercício de 2015 já que a primeira intimação não atendeu ao disposto no Art. 46 do RPAF, não prospera, visto que todos os documentos foram disponibilizados à autuada.

No mérito, como já relatado, as condutas autuadas foram descritas como “*falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ...*”.

A recorrente se opôs ao lançamento, alegando: “*a) ineficácia do lançamento por uso de procedimento fiscal inexistente à época dos fatos geradores; b) uso de metodologia equivocada; c) que não foram computadas todas as variáveis inerentes ao levantamento de estoques, mas apenas apurados os ganhos volumétricos; e d) pede a adoção da proporcionalidade na apuração do tributo*”.

Quanto à alegação de uso de procedimento fiscal inexistente e uso de metodologia equivocada, destaca-se que a autuação decorreu da constatação de omissão no registro de entradas, de combustíveis, conforme destaca o próprio Auto de Infração. Ficou evidenciado que os ganhos ultrapassaram os limites do possível, física e normativamente considerado.

Como já é devidamente conhecido da Recorrente, o registro diário dos estoques é uma especificidade da atividade econômica desenvolvida pela empresa Recorrente, a qual atua como posto revendedor varejista de combustíveis, estabelecimento que se encontra obrigado a inventariar diariamente os estoques, no seu Livro de Movimentação de Combustíveis, conforme exige a Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992, cuja ementa reproduzo abaixo.

“Institui o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda (grifo acrescido) de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa”

Por força da inclusão de tal registro na EFD da empresa, a fiscalização pode apurar as entradas de mercadorias sem comprovação de sua origem, apuradas a partir do registro de variações volumétricas em desconformidade com as características das mercadorias comercializadas pela empresa. Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional (Estoque Inicial + entradas – Saídas = Estoque final), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos, conforme inclusive abordado e ratificado pelo autuante em sua manifestação após razões apresentadas pela recorrente, pós diligência solicitada por esta Câmara.

A despeito da metodologia abreviada, o uso da equação de estoques tradicional revelaria o mesmo resultado. De fato, bastaria somar-se o estoque do dia anterior com as compras de combustíveis (registradas mediante NF) e deduzirem-se as saídas de combustíveis no dia, comparando-se, ao final, o estoque apurado com aquele efetivamente medido. É evidente que seria necessário deduzir, da diferença apurada, um ganho por expansão volumétrica do combustível líquido, na ordem de 1,8387% sobre o volume disponível.

Sobre o montante que sobejasse desse cálculo, deveria ser calculado o imposto devido, já que tal número seria representativo de um ingresso de combustíveis sem documentação fiscal respectiva, número que poderia, inclusive, ser superior àquele apurado pela fiscalização, porque acabaria por refletir outras omissões distintas daquela relativa à variação volumétrica. O que não foi comprovado pela defesa da Recorrente.

Em termos práticos, poder-se-ia obter o mesmo resultado apurando-se a diferença entre o ganho volumétrico registrado e aquele permitido pela legislação, metodologia que foi seguida pela autoridade fiscal. A diferença aqui é que esse método apura, exclusivamente, as diferenças decorrentes da superestimativa da variação volumétrica. Não há, todavia, diferença ontológica nos procedimentos, ambos legitimados pelas normas legais e complementares postas.

Ressalte-se, ademais, que, por força do quanto disposto no art. 4º da Portaria DNC citada, o estabelecimento de Posto Revendedor se encontra obrigado a **escriturar corretamente** o LMC, podendo ser autuado para a hipótese de não fazê-lo, conforme abaixo.

“Art. 4º A não apresentação do LMC, ou a sua apresentação, ao DNC, com falta ou irregularidades de escrituração implicará ao PR:

I - Notificação para apresentação, no prazo de 24 (vinte quatro) horas, do LMC corretamente escriturado;

II - Autuação, no caso de não cumprimento do previsto no inciso anterior, seguida de notificação para que apresente ao DNC, no prazo de 10 (dez) dias úteis, declaração da existência do LMC corretamente escriturado;

III - Interdição, por ato da Diretoria do DNC, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis, dos equipamentos de abastecimento de combustíveis do PR, se não apresentada a declaração no prazo estabelecido ou se apresentada com inveracidade, observado o disposto nas alíneas a seguir:

a) Quando a notificação prevista no inciso II resultar da não apresentação do LMC, a interdição dar-se-

á em todos os equipamentos de abastecimento do PR;

b) No caso de a referida notificação decorrer da falta ou irregularidade de escrituração de combustível(is) no LMC, a interdição ocorrerá no(s) equipamento(s) de abastecimento do(s) produto(s) correspondente(s).

Parágrafo único - A interdição de que trata este artigo será mantida até a constatação, pelo DNC, da existência do LMC corretamente escriturado (grifos acrescidos). ”

A leitura do conteúdo do art. 4º, acima transcrito, trata acerca de todos os procedimentos a serem adotados na escrituração das operações no LMC, pois qualquer erro incorrido pelo posto revendedor, expõe o estabelecimento a sanções administrativas.

Assim, ainda que se possa admitir a ocorrência pontual de irregularidade na escrituração dos ganhos, não é aceitável que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse vir a refletir em todos os meses fiscalizados, o que certamente ocasionaria sanções previstas na legislação.

Vale destacar a presunção relativa de veracidade dos livros empresariais, nos termos do art. 417 do CPC, abaixo reproduzido.

“Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.”

Nesse sentido, o Sujeito passivo teve inúmeras oportunidades de fazer prova de que os “ganhos” registrados em seu livro LMC teriam decorrido de erro, conforme alega.

Quanto ao pedido de adoção do critério da proporcionalidade para apuração do imposto devido, como já dito, tal somente se viabiliza na medida em que a presente exigência tivesse decorrido de presunção de omissão de receitas, conforme prevê o Item “2” da Instrução Normativa SAT 56/07, que peço vênha para voltar a transcrever.

“2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções (grifos acrescidos) referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.”

Como não se trata de presunção, mas de cobrança de ICMS, por antecipação tributária, por responsabilidade do sujeito passivo, devido pelas operações de entrada, não vislumbro a aplicabilidade do dispositivo suscitado. Destaco que o período fiscalizado é 2015 e 2018 conforme termo de início de ação fiscal fls 04.

Assim, entendo que não merece reparo a decisão de piso.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pela Recorrente, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado o percentual de 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96:

Entretanto, conforme já acatado pela JJF, em relação à multa aplicada, foi ratificado o percentual de 100%, para 60%, considerando que a multa a ser aplicada para a presente infração, é a da alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Decretada, de ofício, a alteração do erro material (art. 164, § 1º) descrito na resolução da Primeira Instância quanto ao resultado, pois devido à redução da multa ora discutida o Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE.

Do exposto, entendo que não merece reparo a decisão de piso, portanto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO EM SEPARADO (Qto a fundamentação)

Com todo o respeito, ousou divergir quanto à fundamentação adotada, em relação a parte das preliminares e no mérito, passando a apreciá-los conjuntamente já que se encontram interligados, de certo modo.

Antes de tudo, reputo necessário consignar que, após proferir o voto vencido no Acórdão CJF nº 0107-11/21-VD, tive a oportunidade de melhor refletir sobre a matéria, notadamente com 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 permite 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(s) agente(s) fiscal(is) responsável(is) pela lavratura, já que não era possível encontrar no processo todas as informações necessárias para compreender o caminho percorrido pela fiscalização, ainda que amparado 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 a todos os seus atos, 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 que lhe sustente, 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 geral é de 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 costuma se resolver 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 (Acórdão CJF nº 0107-11/21-VD), ao não vislumbrar a segurança necessária para garantir a higidez da autuação pelos motivos acima explicados, no presente caso, após a diligência, meu entendimento segue outro percurso, como tentarei esclarecer a partir de agora.

O presente Auto de Infração não constitui crédito tributário pela mera variação volumétrica do combustível, é bom esclarecer. 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 seria 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 sobre o 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 é um fenômeno físico que não se confunde com o ato de mercancia alcançado pela tributação.

A variação volumétrica nos lançamentos, como o realizado neste PAF, apenas é considerada para fins de delimitação da 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 em virtude de 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, considera-se que ocorreu 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 445/1998.

Por este motivo é 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 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 admitido pelo Estado da Bahia, encontrado nos registros 1300 da EFD, em confronto com o estoque apurado a partir das notas fiscais de entrada e saída registradas pelo contribuinte".

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, 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, com meio de prova, a presunção se distingue dos demais pela característica da comprovação indireta, principalmente, 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 que deve ser considerada está no *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 (presunções legais), mas não excluem outras que venham a ser utilizadas no lançamento tributário, sobretudo quando não há como provar diretamente possíveis fatos geradores que podem, por outro lado, 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 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 a divergência quantitativa 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 o 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 ser realizada por meio do 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, assumindo 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 escriturado, é possível constatar eventuais diferenças positivas e/ou negativas suficientes para 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 a escrituração do 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 identificar 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.

Mas, ao final, como todo trabalho de auditoria de estoque, a fiscalização analisa se os registros diários de quantidade estão em conformidade com aqueles calculados a partir dos seus documentos fiscais de aquisição (entradas) e de revenda (saídas), desprezando-se o que é uma variação natural presumida (1,8387%). **O objeto da autuação é o volume que ultrapassa essa tolerância.**

Todavia, embora tenha a mesma lógica e finalidade como procedimento de auditoria, há 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 expediente, vender 1.500 litros (saídas) e encerrar (estoque de fechamento) com valor muito diferente de 1.500 litros ($1.000 \text{ litros} + 2.000 \text{ litros} - 1.500 \text{ litros} = 1.500 \text{ litros}$). 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.

Logo, 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 estabelecida pelo próprio contribuinte, 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, outra questão 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 IN 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 IN 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 informações fiscais prestadas 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 IN 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.

Em relação à irretroatividade do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/1998, introduzido pela Portaria 159/2019, 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 445/1998 pode ser compreendido como novo critério de apuração, na forma do § 1º do art. 144 do CTN, notadamente para possibilitar que o arbitramento previsto no art. 23-B da Lei nº 7.014/96 seja realizado apenas sobre o montante que ultrapassa a tolerância da variação volumétrica, já que esta, repise-se, não é objeto da cobrança.

E essa mudança de pensamento se justifica porque, quando não há a devida instrução do PAF, pelo autuante, e ainda se insiste em 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 pela fiscalização, a fundamentação da autuação parece se restringir àquele dispositivo infralegal, fazendo com que o mesmo adquira contorno 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 JF (Acórdão JF Nº 0118-06/21VD).

Na mesma linha, também não é a redação do inciso IV do art. 6º da Lei nº 7.014/96 que afasta a responsabilidade da requerente. Primeiro, não há qualquer previsão expressa de que referido dispositivo somente se aplica às fiscalizações “em trânsito”; segundo, como já demonstrado, o próprio contribuinte *declara* que *deteve* a mercadoria em seu poder em determinado momento por meio da escrituração fiscal; terceiro e último, a responsabilidade do alienante pelas mercadorias sujeitas à substituição tributária está prevista expressamente na legislação, não havendo prova que o imposto respectivo foi antecipado (art. 8º, II da Lei nº 7.014/96) justamente pela ausência de documentação fiscal dos produtos ora exigidos.

Ao final, o que se verifica são apontamentos de movimentação de combustíveis informados pelo próprio contribuinte em sua escrita fiscal, sem corresponder àqueles acobertados pelas notas fiscais registradas. Consequentemente, é preciso que esclareça as divergências nas operações que declarou adequadamente, não podendo se escorar apenas na lógica de que se o volume de entrada em um dia é próximo ao de saída em outro, anterior ou posterior, deveriam ser compensados.

Além de não existir como ter a certeza de que se trata do mesmo combustível, mesmo que a tese da compensação seja válida por um registro de nota com data equivocada do abastecimento, por exemplo, *é do contribuinte o ônus de esclarecer eventuais equívocos ocorridos na sua operação*, independentemente da sua origem, considerando que a prova em sentido contrário é o meio adequado para afastar a presunção.

Neste particular, cito, a título de exemplo, o Acórdão JF nº 0188-02/21-VD da 2ª JF, 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 nos 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, compete à autuada 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, sem qualquer manifestação. Nesta linha, destaco a reprodução da manifestação de um dos autuantes de PAF similar, extraída do relatório do Acórdão JF 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.

Feitas essas considerações, acompanho o Ilmo. Relator, rejeito as preliminares arguidas pelo recorrente, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, divergindo apenas quanto à fundamentação, nos termos acima.

RESOLUÇÃO

Acordam os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0044/19-9, lavrado contra **G A MENDES COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$ 55.959,53**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d”, do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$ 5.809,04**, prevista no inciso IX, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – VOTO EM SEPARADO (Qto a fundamentação)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS