

**PROCESSO** - A. I. Nº 269138.0098/19-1  
**RECORRENTE** - POSTO MARINA COMÉRCIO E SERVIÇOS DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0041-01/22-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 20/11/2022

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0298-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. COMBUSTÍVEIS. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA ACIMA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. A Portaria nº 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza procedimental, motivo pelo qual é lícito postular a retroação dos seus efeitos para as datas das ocorrências dos fatos. Incapazes de elidir a imputação as alegações relativas à premissa de que se está a tratar de presunção legal de omissão de receitas anteriores e todas as demais suscitadas pelo recorrente para pretender a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração (erro no enquadramento legal; utilização de apenas um dos dados registrados no LMC (ganho) e desprezo das perdas; necessidade de apuração antecedente da parcela descrita no art. 10, I “a” da Portaria nº 445/98; impropriedade do método aplicado; inaplicabilidade da presunção legal alegadamente aplicada; irregularidades na condução da ação fiscal; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19), por se mostrarem interligadas ou interdependentes. Rejeitada a preliminar de nulidade. Diligência realizada em sede de primeira instância. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão da 1ª JF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0041-01/22-VD), que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2019 para formalizar a constituição de crédito tributário no importe de R\$2.205.474,83, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim discriminada pelo órgão julgador de origem, *in verbis*:

*“Infração 01 - 04.07.01. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das 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.*

*Períodos de ocorrências: 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018”.*

A Junta apreciou a lide no dia 25/03/2022 (fls. 201 a 241), tendo decidido pela Procedência nos seguintes termos:

#### **“VOTO**

*A acusação fiscal é de que o autuado não recolheu o ICMS na condição de responsável solidário, por ter*

*adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das 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.*

*Inicialmente, cabe apreciar a nulidade arguida pelo impugnante, sob o fundamento de que o trabalho fiscal foi levado a efeito através da Ordem de Serviço nº. 505744/19, expedida para Contribuinte diverso, no caso a empresa Posto Kalilândia Ltda., CNPJ Nº. 15.151.046/0001-89.*

*Sustenta o impugnante, que estando o lançamento baseado na referida Ordem de Serviço, a ação fiscal que lhe deu margem, é irregular, atingindo a própria autuação. Afirma que a própria autuação carece de Ordem de Serviço pertinente.*

*Certamente que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que a Ordem de Serviço se trata de um documento interno da Administração Fazendária, não interferindo na constituição do crédito tributário, assim como a sua ausência não cerceia o direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte. Inexiste no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, qualquer exigência expressa para apresentação da Ordem de Serviço ao Contribuinte, portanto, não se constituindo como motivo de nulidade do lançamento. Vale observar que este é o entendimento predominante na jurisprudência deste CONSEF.*

*Neste sentido, cabe invocar e reproduzir abaixo excertos do voto proferido no Acórdão CJF Nº 0011- 11/19, no qual o ilustre Conselheiro/Relator consignou o seguinte:*

[...]

*Referente a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo aduzindo que a incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal pela não apresentação da Ordem de Serviço – O.S. e do Termo de Início de Fiscalização, a JF já analisou e verifico que o que diz respeito a não apresentação da OS, observo também que inexiste qualquer exigência expressa para apresentação da O.S. ao Autuado, bem como o RPAF-BA/99, não contempla esse requisito como motivo de nulidade.*

[...]

*Assim, verifico que o autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, razão pela qual as razões defensivas relativas as nulidades não podem ser acolhidas. Isso diante do fato de terem sido obedecidos os princípios e determinações legais, por parte do autuante, o qual, ao formalizar o lançamento, indicou o sujeito passivo de forma correta, indicou o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota aplicável à operação, sem que pairasse qualquer dúvida a respeito da matéria objeto do Auto de Infração.*

*Assim sendo, não acolho a nulidade arguida pelo autuado em face à Ordem de Serviço.*

*Do mesmo modo, não acolho a pretensão defensiva para que o julgamento seja suspenso, por ser realizado mediante vídeo conferência e não presencialmente.*

*Por certo que a realização do julgamento por meio de vídeo conferência não contém qualquer ilegalidade, haja vista que amparado em atos normativos emanados de autoridade superior, sendo defeso a esta JF negar vigência aos referidos atos normativos. Ademais, respeitosamente, não coaduno com o argumento defensivo de que o julgamento mediante vídeo conferência implica em cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, haja vista que todos os prazos processuais são observados, inclusive com a realização de diversas diligências, justamente na busca da verdade material, registre-se, como ocorreu no presente caso, inclusive com a reabertura do prazo de defesa de 60 dias.*

*O impugnante argui ainda, a nulidade por alteração do fulcro do lançamento, por entender que a exigência se trata de presunção, inclusive mencionando decisão desta JF no sentido de se tratar de presunção.*

*No tocante a esse tema, cabe observar que inexiste a mudança do fulcro da autuação conforme aduzido pelo impugnante, haja vista que em nenhum momento a acusação fiscal descreve se tratar de presunção. A alegação de que o enquadramento da infração aponta no sentido de que se trata de presunção não há como prosperar, haja vista que conforme dito, a descrição da infração em nenhum momento diz se tratar de presunção, sendo certo que o equívoco no enquadramento, por si só, não se apresenta suficiente para invalidar o ato de lançamento.*

*Certamente que a imprecisão constante no Acórdão desta JF aduzido pelo impugnante, não pode se sobrepor à realidade fática, ou seja, não pode uma simples menção de se tratar de presunção fulminar a verdadeira natureza do levantamento fiscal. Vale reafirmar que não se trata de presunção.*

*Registre-se, inclusive, que apenas num parágrafo do Acórdão foi que houve esse equívoco, sendo que nos demais julgamentos realizados por esta JF, sempre foi salientado que não se trata de presunção.*

*Constato que o lançamento de ofício em lide descreve com clareza a conduta infracional imputada ao autuado, identifica com precisão o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o montante do débito, inexistindo cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, portanto, estando revestido das formalidades legais, incorrendo qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n.º 7.629/99, que o inquine de nulidade.*

*Quanto ao pedido do impugnante no sentido de que haja intervenção da PGE/PROFIS, cabe consignar que a PGE/PROFIS já se manifestou mediante Parecer Jurídico quanto aos tópicos aduzidos pelos autuados, atinentes à irretroatividade da Portaria, a presunção, ao cerceamento do direito de defesa em face a sessão presencial, no sentido de que não procedem, pois não se trata de presunção, é possível sim aplicar retroativamente à Portaria 445/98, e a ausência de cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório nas sessões realizadas por vídeo conferência.*

*No tocante à decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial N.º 1884431 - PB (2020/0174822-8), aduzida pelo impugnante a leitura do referido Acórdão permite constatar que a matéria ali apreciada não se aplica aos fatos apurados no presente Auto de Infração. Nota-se claramente que a citada decisão judicial, se refere à variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, que se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica, com a conclusão de que tal fenômeno não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.*

*Induvidosamente, a matéria de que cuida o presente Auto de Infração é outra. Ou seja, o autuado registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura, ou por qualquer outro fenômeno natural. Vale dizer, que a autuação não é decorrente de quantidades inerentes a variações volumétricas comuns aos revendedores de combustíveis. Na realidade, a exigência fiscal é consequência da falta de comprovação pelo autuado quanto à entrada de combustíveis apurada no levantamento fiscal.*

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

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

*Verifica-se claramente que o Auto de Infração não trata de presunção de omissão de saídas, conforme sustentado pelo impugnante. O lançamento de ofício em exame foi efetuado de forma compreensível.*

*Conforme dito linhas acima, o equívoco no enquadramento, por si só, não se apresenta suficiente para invalidar o ato de lançamento, inexistindo o aduzido cerceamento de defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo, os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante.*

*No tocante ao pedido formulado pelo impugnante, no sentido de realização de revisão fiscal, indefiro o pedido, haja vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para decisão da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, inexistente dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, razão pela qual, com base no art. 147, inciso I, “a” e “b” do RPAF-BA/99, indefiro os pedidos de diligência e revisão fiscal formulado pelo autuado.*

*No que concerne à ilegalidade dos atos normativos que fundamentam a autuação aduzida pelo impugnante, cumpre consignar não tem esta JJF competência para negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, consoante determina o art. 167, III do RPAF/BA/99.*

*Do mesmo modo, quanto à alegação defensiva de que a 1ª JJF considerou como presunção o levantamento fiscal noutro Auto de Infração, por certo que a indicação equivocada de que se tratava de presunção não pode prevalecer sobre a verdade dos fatos, haja vista que é de conhecimento geral, que se tratando de constatação de omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, não se exige o ICMS por presunção, mas sim por responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documento fiscal, e ao mesmo tempo o ICMS de responsabilidade própria devido por antecipação tributária.*

*Respeitosamente, dirirjo do entendimento manifestado pelo ilustre impugnante, no tocante à responsabilidade por solidariedade, haja vista que o art. 6º, IV da Lei n. 7.014/96, alcança sim o autuado no caso em exame, haja vista que a mercadoria entrou no estabelecimento sem documentação fiscal.*

*Ultrapassados os questionamentos aduzidos pelo impugnante acima reportados, passo à análise do mérito da autuação.*

*De início, cabe observar que no caso de apuração de omissão de entradas por Contribuintes que operam exclusivamente com mercadorias do regime de substituição tributária, a exemplo de postos de combustíveis, este assume a responsabilidade solidária pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal, portanto, sem prova de que o tributo fora recolhido, assim como pelo pagamento do imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), em razão de tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.*

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

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

*No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, conforme aduzido e pretendido pelo impugnante.*

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

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

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

*Observo que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constata saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos”, até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente caso, os autuantes apuraram com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiram o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.*

*Devo registrar que coaduno plenamente com o entendimento manifestado pelo autuante na Informação Fiscal, quando contesta as alegações defensivas atinentes aos erros apontados pelo impugnante, especialmente no que tange à falta de elementos hábeis de prova capazes de elidir a autuação, quanto aos erros de escrituração, aos ganhos, às anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor.*

*Do mesmo modo, coaduno com o entendimento do autuante, no sentido de que por não ter encontrado qualquer inconsistência na revisão fiscal, descabe a aplicação do art. 247, § 4º do RICMS/BA/12, conforme aduzido pelo impugnante, assim como, que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos combustíveis, descabendo falar-se em aplicação da proporcionalidade a que se refere a IN 56/07, aplicável apenas aos casos de presunção.*

*Diante do exposto, concluo que é correta a acusação fiscal relativa à exigência do imposto por responsabilidade solidária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria, sendo, desse modo, procedente a infração.*

*No tocante ao pedido formulado pelo impugnante de dispensa da multa, certamente, não tem este órgão julgador administrativo de primeira instância competência para tal apreciação e dispensa.*

*Quanto ao pedido do impugnante no sentido de que todas as intimações sejam encaminhadas ao endereço profissional que indica, consigno que inexistente óbice para que o pleito seja atendido, contudo, o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação do Contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Respalhado no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 252 a 279, no qual, preliminarmente, afirma que não recebeu diversos demonstrativos analíticos quando da lavratura do lançamento de ofício.

Na tentativa de sanear o feito, a JJF (Junta de Julgamento Fiscal) converteu o PAF (Processo Administrativo Fiscal) em diligência à autoridade fiscal, para que todos os elementos que consubstanciaram a autuação lhe fossem entregues, o que não ocorreu, notadamente no que se refere aos registros 1310 e 1320, que não foram apresentados, situação reconhecida pelo próprio auditor quando do julgamento.

Portanto, com fulcro no art. 18, II do RPAF/99, pugna pela nulidade da Decisão, bem como do Auto de Infração.

Os julgadores se basearam em Parecer da PGE/PROFIS que compõe outra lide, relativo a contribuinte diverso, o que caracteriza cerceamento de direito de defesa.

O enquadramento legal foi estabelecido nos artigos 4º, § 4º, IV; 6º, IV; 23-A, II, todos da Lei nº 7.014/96, e no art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 (dispositivo incluído pela Portaria nº 159/19), inaplicáveis aos casos de responsabilidade solidária em decorrência da substituição tributária (especialmente o art. 6º, IV).

Ainda que fosse aplicável o dispositivo do art. 6º, inciso IV, o fato gerador presumido, pretérito, não estaria afastado. Porém, tal dispositivo trata a “responsabilidade comum”, de qualquer pessoa, física ou jurídica, flagrada na posse de mercadorias, visando comercialização, sem documento fiscal ou com documento inidôneo, situação longe daquela discutida na presente demanda.

Os arts. 4º, § 4º, inciso IV e 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96 são os efetivos suportes da autuação e da apuração da base de cálculo. E são claros ao preconizar que na hipótese em tela a autuação foi lastreada na presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto.

A JJF manobrou a desqualificação da presunção, alterando a substância do lançamento, o que fez, claramente, para fugir da aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07.

Alega impropriedade e ineficácia do roteiro de fiscalização adotado e necessidade de que se aplique a proporcionalidade com as saídas tributáveis.

O que evidenciou o lançamento, como consta do transcrito no AI, foi a caracterização dos fatos presumidos previstos no art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, bem como no art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, dispositivos que não segregam mercadorias pelo regime de tributação (normal ou ST).

Requer seja declarada a nulidade do Auto de Infração, acaso superada a nulidade da Decisão recorrida.

Defende a tese de ilegalidade da Portaria nº 159/19, alcançando os arts. 10, inciso I, “a” e “b” e § único, do art. 10 da Portaria nº 445/98.

Não encontrou nos incisos I a VIII, do art. 2º da Lei nº 7.014/96, como hipótese de fato gerador, o registro no LMC a título de variação volumétrica, em quantidade diariamente escriturada, que exceda 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível.

Acrescenta que o § 8º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96 foi introduzido na legislação em 13/12/19, pela Lei nº 14.183/19. Serve apenas para delimitar um dos elementos que compõem uma regular auditoria de estoques (limites de perdas e ganhos). A referida Lei, inclusive, demonstra mais uma ilegalidade da Portaria nº 159/19, que fixa percentual diverso (maior que o admitido pela ANP), atingindo verba pública irrenunciável.

As perdas devem ser computadas nas saídas e os ganhos nas entradas. Sozinhos, esses dados nada representam e não podem ser erigidos a fatos geradores ou aos momentos em que os fatos

ocorreram.

Entende que não pode figurar no polo passivo da relação, por ausência de previsão legal, e requer a aplicação da proporcionalidade de que trata a Instrução Normativa nº 56/07.

Para que a citada regra não seja seguida, a Instrução Normativa exige que as circunstâncias determinantes da exceção sejam devidamente registradas no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, sob pena, inclusive, de não registro do Auto de Infração.

A ilegal Portaria nº 159/19, no art. 3º, incisos I a XII, trouxe algum benefício aos contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização da omissão de entradas. A exceção foi justamente para o segmento de varejo de combustíveis, em relação ao qual a aludida Portaria, no art. 10, criou o parágrafo único, instituindo não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador. Transformou os registros lançados no LMC em fatos geradores e ainda atribuiu aos mesmos registros o condão de variação volumétrica.

Após transcrever precedentes deste Conselho de Fazenda, alega que errou a JJF ao consignar não ter competência para negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, consoante determina o art. 167, III do RPAF/99, pois assim agindo não analisou a arguição de ilegalidade da norma infralegal.

Também não reconheceu o caráter material da norma infralegal, inaplicável, por isso mesmo, a fatos pretéritos.

Por meio da redação da Portaria nº 159 foi criada nova hipótese de incidência, mas os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de indício de alguma irregularidade, servindo assim de base para uma investigação aprofundada.

Reproduz Decisões judiciais adotadas pelo TJ/BA nos Embargos de Declaração nº 0513561-60.2016.8.05.0001/50000 e pelo STF no RE 632.265.

Se o desejo é realmente alcançar a verdade material, deve-se converter o feito em nova diligência, com o desiderato de apurar se os dados utilizados como fatos geradores possuem respaldo nos estoques iniciais, nas compras e vendas e, até mesmo, na contabilidade.

A seu sentir, qualquer diferença eventualmente apurada se deve a falha humana ou técnica, e não a entradas sem documentos fiscais.

Não admitir a possibilidade da existência de erros (operacionais e humanos), significa atribuir validade, única e exclusivamente, aos dados lançados no campo 10 do Registro 1300, que não se encontram compatíveis com a verdade material, ou seja, com os estoques, vendas e aquisições, nem com os registros contábeis. Significa dizer, ainda, que o lançamento no LMC é fato gerador incontestável, mesmo diante de provas, em poder da fiscalização (totais das vendas e compras) indicando o contrário.

Assegura com veemência que as vendas realizadas por si estão suportadas pelas compras (e estoques), motivo pelo qual disponibiliza toda e qualquer informação, inclusive bancária, se o Consef assim desejar conduzir o PAF, ficando expresso requerimento nesse sentido.

Nos seus dizeres:

*“Deve ser observado, ainda, que o demonstrativo apresentado no AI, intitulado “LMC”, onde consta como data inicial o dia 01/12/2016, passando para 01/05/2017, o que também contamina a apuração, registra como ESTOQUE DE ABERTURA/DISPONIBILIDADE, em cada dia, ora que seria o “ESTOQUE ESCRITURAL” e ora o “ESTOQUE FÍSICO”. Se o “estoque escritural” é desprezado e, para a apuração da suposta omissão, se considera o “estoque físico”, significa dizer que esse dado seria o “estoque real”. No dia seguinte, é evidente que o “estoque físico (então “real”) é que deve ser considerado como disponibilidade, sob pena de mais um efeito cascata na apuração e configuração do “bis in idem”, sobre a quantidade já tida como omitida. Mas no caso encontramos irregular dualidade, como se pode deduzir dos exemplos abaixo transcritos: (...)”.*

Outro erro apresentado na “Planilha LMC”, se refere ao lançamento de estoques físicos zerados, o que sabemos ser impossível e que igualmente comprova os vícios no LMC. Questiona como pode,

por exemplo, no dia 31/12/2016, para o produto GASOLINA COMUM, não existir fechamento físico. Justamente dessa data, na planilha do Auto de Infração, se passa para o dia 01/05/2017, demonstrando a contaminação do lançamento. E sempre que existe um erro de lançamento o sistema produz compensações, motivando o efeito cascata.

O Poder Judiciário da Bahia, por meio da 4ª Vara da Fazenda Pública, já proferiu Decisões reconhecendo a ilegalidade e inconstitucionalidade da Portaria nº 159/19.

Recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu que a diferença para mais entre o volume de combustível que entra na distribuidora e o que sai nas suas operações de venda – decorrente da dilatação do produto, provocada pela variação da temperatura ambiente – não dá à Fazenda Pública o direito de exigir complementação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Por cautela, na hipótese de manutenção da arbitrária autuação, acrescenta pedido de dispensa da multa e dos acréscimos moratórios, com sustentação no art. 100, incisos I e III, c/c o parágrafo único do CTN.

Deve ser observado ainda que, pelo enquadramento legal aplicável, as sanções seriam de no máximo 60%, pois a omissão detectada através do lançamento no Registro 1300 não encontra previsão em nenhum outro inciso do art. 42 da Lei nº 7.016/96.

Solicita a oitiva da PGE e pede deferimento.

## VOTO

Com relação à suposta falta de entrega, por parte do Fisco, de informações acerca dos Registros 1.310 e 1.320, o RPAF/99, no seu art. 147, I, “b”, determina que deverá ser indeferido o pedido de realização de diligência quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia poderia ter sido por ele juntada aos autos.

Verifica-se à fl. 51 que, quando da lavratura, foram enviados para o sujeito passivo via Correios/AR todos os elementos que compuseram a autuação. Por uma questão de cuidado com o direito à ampla defesa, no dia 25/09/2020, observando que em lides semelhantes à presente lide as Câmaras do CONSEF têm convertido os feitos em diligências para apresentação aos autuados de todos os demonstrativos, analíticos e sintéticos, a 1ª JFJ converteu o feito em diligência à SAT/COPEC para esta finalidade, com reabertura do prazo de defesa, o que foi atendido às fls. 64 a 67.

Além disso, no Recurso Voluntário, o recorrente demonstrou ter conhecimento do conteúdo dos referidos Registros, conforme o trecho abaixo reproduzido:

*“51. Analisando os demonstrativos apresentados quando da reabertura do prazo, a Autuada reforçou sua convicção de que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”. Pelo contrário, considerando os totais das COMPRAS e VENDAS do estabelecimento, comprovadas pelos “Registros 1.310 e 1.320”, é inafastável a conclusão de que a Autuada não comprou produtos sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a retenção do ICMS.*

*52. De acordo os Registros 1310 e 1320, em relação aos quais o Ilustre Autuante não fez qualquer restrição, se pode facilmente levantar as quantidades VENDIDAS e ADQUIRIDAS pela Autuada, operações que são registradas nos seus equipamentos, por tipo de combustível, períodos e “bicos”. Como é possível alcançar que entradas não foram registradas, se os totais apresentam absoluta compatibilidade? Através dos totais se percebe que as quantidades constantes da EFD/Reg. 1300, Campo 10, de “ganhos”, são irreais. São decorrentes de erros técnicos e/ou humanos, pois incompatíveis com as totalizações. Todos os dados apresentados pela Autuada não foram examinados pela JFJ e demonstram a impropriedade das infrações 01 e 02.”*

Diante do exposto, carece de sustentabilidade a tese de invalidade do lançamento de ofício e da Decisão recorrida com base nas alegações acima discriminadas.

Os fundamentos de fato e de direito das demais preliminares suscitadas, de alguma maneira, se confundem com o mérito, que será julgado a seguir.

São eles: inocorrência da infração relativa ao imposto devido por responsabilidade solidária; erro no enquadramento legal; impropriedade metodológica; inaplicabilidade de presunção legal; necessidade de aplicação da proporcionalidade entre operações tributáveis e não tributáveis (uma vez que se estaria a tratar de presunção, dever-se-ia observar a Instrução Normativa nº 56/07); irregularidades na condução dos trabalhos de auditoria; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade ou inconstitucionalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, especialmente esta última, inaplicável a fatos pretéritos.

Os auditores expuseram com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveram a irregularidade, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

O recorrente alegou que no demonstrativo apresentado no Auto de Infração consta como data inicial o dia 01/12/2016, passando para 01/05/2017, o que não se observa à fl. 04, nas quais as referidas datas são 02/12/2016 e 03/12/2016.

Não se constata o alegado equívoco, tampouco restou comprovado, de se registrar como ESTOQUE DE ABERTURA/ DISPONIBILIDADE ora o ESTOQUE ESCRITURAL e ora o ESTOQUE FÍSICO.

Outro erro apresentado na “Planilha LMC” seria, segundo o recorrente, o lançamento de estoques físicos zerados; por exemplo, no dia 31/12/2016, para o produto GAS COMUM, consoante a planilha de fl. 272. Ocorre que os dados tomados para a fiscalização foram extraídos da escrituração do próprio contribuinte e a comprovação de que existem erros no Registro 1.300 da EFD deve ser robusta e efetuada por quem a elaborou, nos termos do art. 373, II do CPC (Código de Processo Civil), o que não ocorreu.

Na hipótese de constatação de omissão de entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, o art. 10 da Portaria nº 445/98 prevê a exigência do imposto por responsabilidade solidária, de que trata a infração 01, e própria. Inexiste entre as duas irregularidades relação de vinculação ou acessoriedade, de maneira que uma não possa ser lançada sem a outra.

Não houve violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º; RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos minuciosos aspectos abordados na impugnação, nas diversas informações fiscais, na reabertura do prazo de defesa, na sua consequente manifestação e no Recurso.

A Junta de Julgamento Fiscal não tomou como alicerce Parecer da PGE/PROFIS de outro PAF (Processo Administrativo Fiscal), apenas fez referência ao mesmo de forma abstrata, como se faz referência, por exemplo, à doutrina e jurisprudência, em nada ferindo o direito de defesa ou do contraditório.

Rejeitadas as preliminares de nulidade.

Todos os elementos necessários para julgar estão presentes nos autos. Indefiro o pedido de realização de uma segunda diligência, fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

No que diz respeito à infração imputada, a busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração Tributária no âmbito das suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material.

Não têm fundamento as censuras do impugnante, pois, a EFD faz prova contra ele (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da escrita para fazer prova contra outra parte dela.

Relativamente à aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, com a publicação de tal dispositivo, alterou-se o procedimento a ser realizado nos levantamentos de

estoques dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e no final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Portaria 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso desse tipo de estabelecimento, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no livro RI (Registro de Inventário), como a redação anterior Portaria nº 445/98 impunha.

Segundo o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios.

Inexiste presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização em apreço, pois o percentual de 1,8387%, citado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970), sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do fenômeno natural de dilatação dos combustíveis submetidos a variações de temperatura. Na ausência de presunção, é descabido cogitar a aplicação da IN (Instrução Normativa) 56/07.

Não há juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois não se aplica ao caso concreto um processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável.

A Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas foi publicada para orientar os trabalhos de auditoria de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, dadas as dificuldades encontradas pelos fiscais em face da diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações.

No caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda, no início do dia, e outra no final do dia, após encerradas as vendas.

Além disso, os postos devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico: o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008.

As perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque, antes de ser consolidado no registro 1300.

Os levantamentos de estoque já são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o impugnante já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação do autuado de que não há demonstração da base de cálculo ou de que inexistente fato gerador ou de que apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado.

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

A Portaria DNC nº 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode alegar de maneira vaga que houve um erro para afastar a utilização pelo Fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6% (item 13, “f” da Instrução Normativa anexa à Portaria DNC nº 26/92).

O percentual utilizado pela SEFAZ é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite.

Obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Poder-se-ia alegar que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotadas no registro 1300 da EFD. Essa alegação não poderia prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

Como sabido, existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6%.

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

A demonstração da ocorrência desse erro deve ser feita com base em documentos, de origem externa ou interna.

A prova de que existem eventuais erros no registro 1300 da EFD do contribuinte deve ser feita pelo mesmo, nos termos do art. 373, II do CPC (Código de Processo Civil), o que não ocorreu.

A matéria controvertida já foi objeto de análise na Segunda Instância deste Conselho de Fazenda, por intermédio do PAF (Processo Administrativo Fiscal) nº 206958.0002/20-7 (Recursos de Ofício e Voluntário), da relatoria do conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo, cujas razões de decidir peço licença para reproduzir.

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

Não se está a cogitar, na presente autuação, da presunção de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas, motivo pelo qual não há que se falar em presunção.

Igualmente, é necessário pontuar que o imposto é exigido do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em

índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1300 da EFD).

Também há que se frisar que, nos termos do art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/12), dispositivo legal que vigia à época dos fatos geradores, “a escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade”.

O art. 219 do Decreto nº 13.780/12, vigente à época, determinava que “o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF 1/92)”.

Já o art. 247 do RICMS disciplina que “a Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06)”.

Por fim, o art. 251 do aludido Decreto determina que:

*“Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.*

*(...)*

*§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”.*

Incapazes de reformar a autuação as alegações relativas à premissa de que a acusação fiscal trata de presunção legal de omissão de receitas anteriores, visto que os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que cuida-se da exigência do imposto decorrente do “ganho” de combustíveis, apurado por meio da variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP e o registrado pelo contribuinte no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), por meio do Registro 1300 da EFD, que se destina ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo do Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Vale destacar que estoques iniciais são constatados diariamente com a medição física da quantidade de certo combustível no tanque no início de cada dia, ao qual se pode acrescer o volume recebido no referido dia e deduzir o volume de vendas através dos bicos, apurando-se o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, realizado através da medição física, detectando-se, assim, perdas ou ganhos, os quais também são contabilizados no aludido LMC (livro de Movimentação de Combustíveis).

Cumprido, ainda, registrar que o estoque físico de fechamento, em princípio, é igual ao estoque inicial de abertura do dia seguinte.

Contudo, da análise do levantamento fiscal, verifica-se que os “ganhos” registrados diariamente pelo contribuinte excederam o índice de 1,8387% do volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), conforme é admitido como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando o Fisco à conclusão lógica de que o excedente de ganho legal, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas sim de entradas de combustíveis sem o devido documento, conforme o que restou apurado na ação fiscal.

Inadmissível acatar o percentual excedente a 1,8387% como “ganho”, restando configurada entrada de combustível sem documentação, com a consequente responsabilidade solidária do adquirente pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais.

A exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final

do dia pelo contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, do que restam configuradas entradas efetuadas sem documentação fiscal.

Neste caso, o adquirente assume a condição de responsável pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, por ter adquirido e armazenado combustíveis adquiridos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal.

O fato se enquadra na hipótese legal, em relação às mercadorias que o autuado deteve para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento feito pelo próprio, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao Fisco o cotejo entre os estoques físicos e os escriturados para apurar o ilícito de entradas sem documentação fiscal.

Portanto, repito, todas as alegações da impugnação, preliminares ou repisadas no mérito, relativas à premissa de que a acusação trata de presunção legal de omissão de saídas/ receitas, da necessidade de levantamento quantitativo *a priori* não encontram nexo causal com o presente lançamento de ofício, razão de não as acatar.

Tal fato é reforçado pelo art. 10 da Portaria nº 445/98 e pela redação dada a este dispositivo via Portaria nº 159/19, de natureza procedimental, que se reporta à omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da variação volumétrica regular.

Não há inovação – por se tratar de método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) -, relativa à responsabilidade própria pelo pagamento do imposto por antecipação tributária.

Diante de tais considerações, reitero que são incapazes de elidir a imputação as alegações relativas à premissa de que se está a tratar de presunção legal de omissão de receitas anteriores e todas as demais suscitadas pelo defendente para pretender a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração (inocorrência da infração relativa ao imposto devido por responsabilidade solidária; erro no enquadramento legal; impropriedade metodológica; inaplicabilidade de presunção legal; necessidade de aplicação da proporcionalidade entre operações tributáveis e não tributáveis (uma vez que se estaria a tratar de presunção, dever-se-ia observar a Instrução Normativa nº 56/07); irregularidades na condução dos trabalhos de auditoria; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, especialmente esta última, inaplicável a fatos pretéritos).

No que tange à alegação recursal de que o ordenamento jurídico não permite que variação volumétrica seja entendida como fato gerador do imposto, melhor sorte não coube ao recorrente, pois não se trata de ganho por variação volumétrica, mas de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal e sem escrituração.

De acordo com o art. 10 da Portaria nº 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

O impugnante não apresenta qualquer objeção aos números apurados e não comprova a alegada existência de erros procedimentais, administrativos, materiais ou em sua escrita fiscal, a qual, repito, lastreia-se em documentos e aferição física diária dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade.

Relativamente à multa e aos acréscimos legais, este órgão não tem competência para reduzir, cancelar, exercer controle de constitucionalidade ou negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

Não é o caso de se observar o quanto contido no parágrafo único do art. 100 do CTN, uma vez que a situação não se aplica a nenhum dos seus quatro incisos.

A PGE/PROFIS atua nesta fase do contencioso administrativo, devendo o seu representante ser ouvido quando do julgamento, mas não há necessidade de opinativo jurídico por escrito.

Mantida a Decisão de primeira instância.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### VOTO EM SEPARADO

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

Para ilustrar, a técnica de fiscalização pode ser sintetizada na seguinte assertiva: “considera-se omissão de entrada de combustíveis, o quantitativo diário que excede positivamente o percentual de 1,8387%, correspondente ao parâmetro máximo de variação volumétrica natural 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, conseqüentemente, 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).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Esta lógica não é possível quando a mercadoria em questão possui substituição na origem, haja vista que a operação de saída do posto revendedor do combustível não é tributável, por já se encontrar com fase encerrada de tributação. Mas não inviabiliza o raciocínio manejado neste caso porque parte 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 Instrução Normativa nº 56/2007, embora utilize elementos constantes na Portaria nº 445/1998. Entender de maneira diversa, salvo melhor juízo, corresponderia a um engessamento desnecessário da administração tributária, caso só pudesse empreender as técnicas de fiscalização pormenorizadas pela legislação, sobretudo em matéria de *presunção humana*, que encontra fundamento em uma operação lógica de análise dos fatos indiciários, e não em procedimento previsto em norma.

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

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

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

Em relação à irretroatividade do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/1998, introduzido pela Portaria nº 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 nº 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 JFJ (Acórdão JFJ 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 JFJ nº 0188-02/21-VD da 2ª JFJ, que acolheu parcialmente a impugnação apresentada, reduzindo a autuação do valor histórico de R\$434.292,62 para R\$92.976,08. Naqueles autos, a recorrente logrou êxito em demonstrar que as diferenças em seu estoque derivavam de equívocos da escrituração em função da data em que ocorria o abastecimento do tanque para a data de registro das respectivas notas fiscais, da seguinte forma:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Também de acordo com o relatório daquele acórdão, a partir dessas informações, o autuante Jefferson Martins Carvalho considerou pertinentes as alegações frente às circunstâncias verificadas 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 JJF 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** o Auto de infração nº 269138.0098/19-1, lavrado contra **POSTO MARINA COMÉRCIO E SERVIÇOS DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$2.205.474,83**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d”, do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de outubro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – VOTO EM SEPARADO

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS