

<b>PROCESSO</b>	- A. I. 269138.0015/20-2
<b>RECORRENTE</b>	- POSTO SEREIA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSOS</b>	- PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 1ª CJF 0144-11/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- SAT / COPEC
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 14/12/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0337-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO. INEXISTÊNCIA. É inegável que constitui requisito para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração da Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal, que reformou o mérito a da Primeira Instância, em Recurso de Ofício, e que assim, evidencie matéria de fato ou fundamento de direito não apreciado na ocasião do Julgamento. Tais condições não ocorreram no caso concreto. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO CONHECIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata de Pedido de Reconsideração interposto em face do Acórdão nº 0144-11/22 proferido pela 1ª CJF deste CONSEF, que deu Provimento Parcial ao Recurso Voluntário de julgamento de primeira instância (Acórdão 3ª JJF 0184-03/20), que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 10/02/2020 no valor histórico de R\$86.060,59, e reduzindo-o para R\$85.061,27, em decorrência das seguintes infrações:

*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, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Valor do débito: R\$ 38.236,83. Multa de 100%.*

*Infração 02 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Valor do débito: R\$ 7.893,15. Multa de 100%.*

*Infração 03 – 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de setembro e outubro de 2015; maio e novembro de 2016; janeiro e julho de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 80,10.*

*Infração 04 – 16.01.02 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de junho, agosto e outubro de 2015; junho e dezembro de 2016; junho de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 1.102,34.*

*Infração 05 – 16.01.06 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março, junho a outubro de 2018; março, maio e junho de 2019. Multa de 1% sobre o valor das notas fiscais, totalizando R\$ 38.748,16.*

Após julgamento de primo grau que manteve integralmente o lançamento, em grau de Recurso Voluntário foi dado Provimento Parcial, fls. 416/33 em voto do eminente Conselheiro Relator, Anderson Pereira, conforme transcrição abaixo:

#### VOTO:

*Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, fundada nos arts. 26 e 28 do RPAF/BA. O contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal, conforme documento de fl. 04, postado via DTE em 04/02/2020 e lido em 05/02/2020. À fl. 20 consta o Termo de Ciência de lavratura do Auto de Infração /*

notificação fiscal, postado em 19/02/2020 via DTE e lido 19/02/2020. Logo, foram atendidas as formalidades legais.

Também rejeito o pedido de diligência. Entendo que a solução da controvérsia não depende de prova técnica ou conhecimento especial. Além disso, o requerimento formulado não atendeu o disposto no art. 145 do RPAF/BA, seja por ser genérico e não fundamentar devidamente a necessidade, seja porque não foram formulados os quesitos correspondentes, como determina o parágrafo único do dispositivo regulamentar. Quanto ao mérito, antes de apreciar as razões recursais reputo necessário consignar que, após proferir o voto vencido no Acórdão CJF nº 0107-11/21-VD, tive a oportunidade de melhor refletir sobre a matéria, notadamente após o retorno das diligências determinadas por esta Câmara nos PAFs que o sucederam, providência que se mostrou acertada, por viabilizar o acesso à planilha analítica do autuante.

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

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

Como se sabe, na dialética do processo administrativo fiscal, a autoridade tributária não goza da presunção de veracidade inerente aos atos administrativos, notadamente quando se trata de fatos que dependem de prova.

Nessas hipóteses, é necessário que a acusação fiscal esteja aparelhada de um mínimo conjunto probatório para lhe sustentar, não podendo se respaldar exclusivamente na presunção construída de forma meramente retórica, por mais que possa soar factível ou razoável. A ampla defesa e o contraditório só podem ser exercidos adequadamente quando se conhece o caminho seguido pelo acusador na construção do seu raciocínio até porque a regra é que o ônus da prova pertence a quem acusa.

Mas, além disso, não se pode ignorar a possibilidade de se construir mais de uma narrativa convincente, partindo dos mesmos elementos indiciários. Afinal, nem tudo que reluz é ouro e, da mesma forma, nem toda divergência escritural representa descumprimento das normas tributárias ou ilícito. Porém, não há razoabilidade em esperar uma defesa adequada sem antes fornecer ao acusado elementos suficientes para que compreenda a própria acusação que lhe recai, especialmente quando o caso comporta peculiaridades que o afastam das situações triviais, como será demonstrado.

É bem verdade que, em processos como este, no final, tudo se resolve com operações matemáticas de menor complexidade. Mas, mesmo uma simples conta de somar ou subtrair pode se revelar uma tarefa difícil, senão impossível de executar, quando não se tem ideia da origem dos fatores utilizados. Os dados extraídos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) não são de fácil leitura e demandam um tratamento prévio, após a conversão em planilha, com base no manual do SPED, para que se possa vincular cada informação à coluna correta, pois são gerados como “valores separados por vírgulas” (comma-separated values é a expressão que define os arquivos de formato/extensão “.csv”, utilizados para armazenar dados, por ser suportado por diversos aplicativos, porém, só se tornam “legíveis” após a adequada importação/exportação).

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

Contudo, embora permaneça convicto do voto que proferi naquela oportunidade, por não vislumbrar a segurança necessária para garantir a higidez da autuação, pelos motivos acima explicados, no presente caso, após a diligência, meu entendimento mudou, como tentarei esclarecer a partir de agora. O presente Auto de Infração não constitui crédito tributário pela variação volumétrica do combustível, é bom esclarecer logo. Os lançamentos que a ela se referiam consideravam qualquer quantidade excedente encontrada para fins de incidência, independentemente da origem. Por exemplo, se o saldo final de um dia, obtido com base nos documentos fiscais indicava um estoque de 1.000 litros, qualquer volume a mais, eventualmente verificado pela fiscalização, era objeto de autuação. Mas, como já ratificado e pacificado pelo STJ, o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, dai porque não é permitida a cobrança do imposto no aumento de volume pela dilatação (REsp 1.884.431/PB, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 11/09/2020), e tampouco é possível a repetição do indébito na perda de volume pela evaporação (REsp 1.122.126/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 01/07/2010). Nada mais coerente, pois não há circulação de mercadorias nessas hipóteses. O movimento de expansão ou contração do volume dos líquidos não se confunde com o ato de mercancia alcançado pela tributação.

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

da quantidade.

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

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

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

Por este motivo é que também soa inadequado discutir “perdas” e “ganhos”, pois o que a fiscalização acusa são indicativos de entradas e saídas não acobertadas por documentação idônea e que alcançam patamar superior ao das diferenças provocadas por causas naturais. Logo, o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 estabelece um percentual máximo, da quantidade que pode ser presumida como variação volumétrica (1,8387%), ao mesmo tempo em que indica o volume positivo que o ultrapassa como passível de presunção da omissão de entrada de mercadorias.

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

Em uma possível analogia com a temperatura corporal dos adultos, compreendida como normal entre 35,4º e 37,4º, aproximadamente, a variação volumétrica equivaleria à faixa entre 37,5º e 38º, a qual, embora classificada como temperatura ligeiramente aumentada (ou subfebril), não é a mesma coisa da febre, que surge somente quando se supera os 38º. A omissão de entradas indicada no Auto de Infração é presumida, quando se observa o que ultrapassa a variação volumétrica, mas não se confunde com ela.

É esta a premissa do lançamento aqui discutido. Outro aparente “tabu” que merece superação é a resistência à realidade de que se trata de uma presunção, vista com certa frequência em decisões deste Conselho sobre o tema, como se fosse algo cuja ocorrência é proibida ou rara na relação jurídica tributária. O termo “presunção”, no direito tributário possui plurissignificação, podendo se referir a mais de 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](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt_br.php). Acesso em 06 fev 2022)

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

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

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

E, neste caso, adianto que a resposta é positiva, em minha opinião. As presunções são classificadas pela doutrina tradicional em legais e humanas (*ad hominis*). As primeiras são aquelas hipóteses já previstas em norma jurídica, antes mesmo da ocorrência do fato indiciário, prescrevendo a consequência jurídica

correspondente.

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

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

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

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

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

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

O “Levantamento Quantitativo Por Espécie”, por sua vez, é técnica de auditoria contábil aplicada pela fiscalização tributária para subsidiar a presunção de omissão de receitas, presumindo que estas decorrem de operações sujeitas ao tributo fiscalizado. Originalmente, é previsto pelo art. 41 da Lei Federal nº. 9.430/96, regulamentado pelo Decreto nº. 9.580/2018 (atual Regulamento do Imposto de Renda), que mantém disposições similares às encontradas no anterior (art. 286 do Decreto Federal nº. 3.000/99). Disposições semelhantes são encontradas na maioria das legislações estaduais e regulamentos do ICMS, também com a denominação “auditoria de estoque” ou “levantamento quantitativo de estoque”.

A Lei Estadual nº 7.014/96 menciona expressamente a possibilidade de apuração de omissão de entrada e saídas por meio desta técnica nos arts. 23-A, inciso II e 23-B, caput, respectivamente. Em relação ao ICMS, valendo-se dos registros de estoque inicial, entradas, produção, saídas e estoque final presentes no inventário, é possível encontrar eventuais diferenças positivas e/ou negativas que possibilitam presumir a existência de omissões de entrada e/ou saída e, por decorrência lógica, a falta de recolhimento do imposto, em determinados casos.

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

A consulta do guia prático revela que os postos revendedores de combustíveis estão obrigados a preencher, ao menos, os seguintes itens: – Registro C171: Armazenamento de combustíveis – Registro 0206: Código de produto conforme tabela publicada pela ANP – Registro 1300: Movimentação diária de combustíveis – Registro 1310: Movimentação diária de combustíveis por tanque – Registro 1320: Volume de vendas – Registro 1350: Bombas – Registro 1360: Lacres das bombas – Registro 1370: Bicos das bombas.

Além disso, devem registrar a ciência, confirmação ou não realização das operações com combustíveis conforme inciso I, do § 14º, do art. 89 do RICMS/BA, nos prazos ali estabelecidos, observando ainda as obrigações estabelecidas no Convênio ICMS 110/07, de acordo com o art. 289, § 6º do RICMS/BA. É pela análise dos registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360, 1370, principalmente, que o presente lançamento é realizado, observando-se o estoque inicial, somando as entradas e subtraíndo as saídas, para encontrar o saldo final (Estoque Inicial + Entradas - Saídas = Estoque Final), para então, confrontar com aqueles obtidos a partir das somas indicadas nas notas fiscais de entrada e saída.

Havendo divergência entre esses dados, da diferença encontrada é subtraída a quantidade pertinente ao limite de tolerância a título de variação volumétrica, para encontrar o saldo sobre o qual se considera presumida a omissão de entradas e/ou saídas, conforme o caso.

Uma diferença primordial para outros lançamentos está na própria mercadoria, que costuma se sujeitar a uma alta rotatividade e possui características próprias do seu estado de comercialização (líquido), assim como também possui rotinas próprias de controle, como as necessárias medições de estoque físico de abertura e de fechamento, conforme Norma Técnica ABNT NBR 13787:2013, dada a necessidade de cautela com eventuais vazamentos, pelos potenciais pirofágico e poluidor dos combustíveis. Logo, embora, como procedimento de auditoria, tenha a mesma lógica e finalidade, possui relevantes diferenças dos levantamentos em estoques de produtos individualizáveis, dispostos em prateleiras ou outro meio de organização.

No caso de combustíveis, é necessário cuidadoso tratamento dos dados de movimentação dos diversos tipos comercializados por apenas um estabelecimento, ao longo de diversos exercícios. E nada impede que sejam verificadas diversas entradas em um mesmo dia, por exemplo, principalmente se as saídas forem compatíveis, haja vista o interesse do revendedor em sempre repor seu estoque para atender a demanda.

O que não faz sentido é um determinado contribuinte começar o dia (estoque de abertura) com 1.000 litros, receber 2.000 litros a mais (entradas) ao longo do mesmo, vender 1.500 litros (saídas) e encerrar (estoque de fechamento) com valor muito diferente de 1.500 litros ( $1.000\text{ litros} + 2.000\text{ litros} - 1.500\text{ litros} = 1.500\text{ litros}$ ).

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

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

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

Com efeito, uma das questões que também merece atenção diz respeito ao possível conflito normativo entre as disposições da Portaria SEFAZ nº 445/1998 com a Instrução Normativa, 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 “considerados” 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 desembarque aduaneiro dos combustíveis de que trata o art. 2º desta Lei Complementar, nas operações de importação. Portanto, é preciso ter em conta os diversos tipos de presunção que podem ser utilizadas, como já destacado.*

Aquela na qual se fundamenta o presente lançamento não decorre de norma expressa, pois trata-se de presunção humana. Logo, não está restrita aos mesmos roteiros fiscais das hipóteses elencadas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também não impede que adapte alguns dos seus elementos às suas necessidades. Por exemplo, a presunção aqui aplicada não é compatível com o disposto no inciso II, art. 7º da Portaria nº 445/1998, se lhe for atribuída a interpretação de que apenas se refere a operações tributáveis anteriores do próprio contribuinte fiscalizado, não se estendendo àqueles que participaram em etapas anteriores.

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

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

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

*Art. 2º Nos casos em que os modelos de demonstrativos apresentados não satisfizerem as necessidades da fiscalização, o agente do fisco deverá adaptá-los ou desenvolver modelos próprios à apuração da infração tributária constatada, obrigando-se a evidenciá-los com clareza, inclusive com notas explicativas. Parágrafo único. Na hipótese de adaptação ou de desenvolvimento de modelos próprios, o agente do fisco deverá enviar, via correio eletrônico, ao Gabinete da Superintendência de Administração Tributária, para fins de*

análise e estudo e, se for o caso, a criação de roteiro padronizado.

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

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

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

Destarte, quanto às retificações do SPED apontadas como ignoradas pela recorrente, não há qualquer demonstração, sequer por amostragem, de que foram efetivamente ignoradas pelo autuante. Como relatado, as retificações foram transmitidas entre 08/2015 e 01/2020, logo, se respeitados os prazos previstos na cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/09 não há razão para não acolher a afirmação do autuante de que o sistema sempre fornece os arquivos mais recentes, considerando que a ação fiscal teve início em 02/2020. A recorrente, além de não se manifestar após a informação fiscal prestada depois da diligência, não trouxe, sequer por amostragem, qualquer exemplo de informação equivocada da autuação por estar em desacordo com a sua escrituração validamente retificada.

A mera alegação de “perdas” compensáveis por “ganhos” em dias distintos não é suficiente para afastar a presunção de veracidade da escrituração realizada pela própria recorrente, principalmente quando desacompanhada de uma justificativa razoável. Neste particular, cito, a título de exemplo, o Acórdão JJF nº 0188-02/21-VD da 2ªJJF, 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 procedural 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 ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF) ACÓRDÃO CJF N° 0144-11/22-VD 16 dia anterior, demonstrado em parte na planilha elaborada pelo autuante. Continuando, apresenta como segundo exemplo a ocorrência do dia 23/09/2018, um domingo, dia em que o CHEFE DE PISTA também não trabalha, tendo lançado na segunda feira a nota fiscal nº 651.009 com a data de sábado, 22/09, sendo que a efetiva entrada da mercadoria somente se deu no dia seguinte, ou seja, no domingo, gerando uma discrepância e impondo uma perda de 10.149 litros no sábado e um ganho de 10.158,99 litros no domingo, conforme demonstrativo, parte de uma planilha plotada. [...]” Também de acordo com o relatório daquele acórdão, a partir dessas informações, o autuante Jefferson Martins Carvalho considerou pertinentes as alegações frente às circunstâncias verificadas naqueles autos, conforme trecho abaixo transscrito:

“[...] Para reforçar o seu argumento, frisa que a autuada esclarece que quase a totalidade das omissões ocorreu em dia não útil e as omissões quase sempre são múltiplos de 5.000 litros, volume usualmente adquirido pela autuada. Justifica sobre os dois primeiros itens que deve-se observar ser plausível a alegação da autuada, pois, é possível que o registro equivocado de uma nota fiscal de entrada cause as distorções observadas. Isso certamente elimina muitas omissões de entradas cobradas, mas não todas. Sendo assim, anexou o extrato do registro 1300 com as informações da movimentação de combustíveis, os novos valores considerados ganhos e os novos débitos calculados. [...]”

Logo, competia à ora recorrente esclarecer os supostos erros que teriam ocorrido em sua escrituração, indicando inclusive suas causas. Não há dúvidas de que erros acontecem, mas a lógica do lançamento impõe ao contribuinte que os demonstre com clareza, já que não apenas registrou a operação na escrituração fiscal como deixou transcorrer os prazos legais para retificar a por conta própria, sem qualquer manifestação.

Nesta linha, destaco a reprodução da manifestação de um dos autuantes de PAF similar, extraída do relatório do Acórdão 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 descharacterizar completamente a escrituração do registro 1300 da EFD e do LMC, infringindo a regra de que a escrituração do empresário é indivisível, aceitando apenas as parcelas que lhe favorecem. [...]” Cabe reforçar não ser qualquer alegação de erro que será capaz de ilidir a autuação.

É a demonstração de um motivo plausível, capaz de repercutir na escrituração, que permitirá o reconhecimento de que os registros de entrada e/ou saída foram provocados por um equívoco operacional, administrativo, humano, de sistema, ou de qualquer natureza. Assim, entendo que a recorrente não se desincumbiu do seu ônus probatório em relação às infrações 01 e 02, motivo pelo qual rejeito seu recurso, neste ponto, já que não justificou adequadamente os equívocos que afirma. Em relação à infração 03, a planilha que acompanhou o Auto de Infração (fl. 25), relacionou as Notas Fiscais nos 16054, 588, 1147, 357, 411567, 429439, 429466 e 429469.

O contribuinte, na mídia que acompanha a impugnação apresentada após diligência (fl. 398), indicou como não escrituradas as Notas Fiscais nos 16054, 1147, 429466 e 429469; afirmou não reconhecer a compra das Notas Fiscais ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF) ACÓRDÃO CJF N° 0144-11/22-VD 17 nos 588 e 357 e informou que lançou a Nota Fiscal nº 411567 no SPED em jan/2017 e a Nota Fiscal nº 429439 em jul/2017.

*Ao prestar informação fiscal, o autuante sinalizou apenas que anexou novo demonstrativo no qual retirava as notas devolvidas sem entrada no estabelecimento, destacando ainda que as notas desconhecidas deveriam ter essa característica indicada no evento da NF-e, o que não ocorreu. Ocorre que, ao se analisar o novo demonstrativo mencionado (fl. 408), este relator verificou que a relação de notas contidas na aba concernente à infração 03 (16.01.01) foi alterada, excluindo as Notas Fiscais nos 588 e 357, que o contribuinte afirmou desconhecer, contudo, houve a inclusão das Notas Fiscais nos 583543 e 484 na mesma infração, sem se encontrar justificativa para esta modificação.*

*O mesmo ocorre na infração 04 (16.01.02). A planilha original relaciona as Notas Fiscais nos 29707, 29709, 674855, 290544, 19170, 1965179, 2058833, 11454 e 2070972. Nesta infração, o contribuinte indicou como não escrituradas as Notas Fiscais nos 29707, 29709, 674855, 1965179 e 2070972; afirmou não reconhecer a compra das Notas Fiscais nos 290544, 19170 e 2058833 e informou que lançou a Nota Fiscal nº 11454 no SPED em jun/2017.*

*Todavia, apesar da informação fiscal prestada nos termos acima, a planilha correspondente excluiu as Notas Fiscais nos 29707, 29709 e 290544, porém incluiu as Notas Fiscais nos 29635, 109, 114, 115, 116, 588, 219, 220, 221, 222, 357, 483, 485 e 486, nesta infração, sem qualquer justificativa. A infração 05 (16.01.06), por sua vez, não apresentou qualquer alteração no demonstrativo, permanecendo o mesmo que acompanhou a autuação.*

*Em relação às notas das infrações 03 e 04 que a recorrente afirma desconhecer a compra, concordo com o autuante quando indica caber à autuada lançar a informação de desconhecimento da operação, conforme §§ 14, 15 e 17 do art. 89 do RICMS/BA para evitar a autuação, o que não ocorreu, neste caso. Também entendo corretas as exclusões realizadas pelo autuante das notas fiscais que foram devolvidas sem entrada no estabelecimento.*

*Todavia, não há fundamentação para justificar a inclusão de notas fiscais que não se encontravam no demonstrativo original nestas infrações, tampouco para transferir de uma para outra, como ocorre no novo demonstrativo.*

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

*Deste modo, acolho parcialmente o demonstrativo apresentado na informação fiscal, apenas no que se refere à exclusão das notas devolvidas sem recebimento, restabelecendo o demonstrativo da infração 03, permanecendo nas referidas infrações os débitos abaixo:*

*Infração 03 - 16.01.01 Ocorrência Vencimento Base de cálculo Multa (%) Valor histórico 30/09/2015 25/10/2015 24,00 1,00 0,24 31/10/2015 25/11/2015 4.832,40 1,00 48,32 31/05/2016 25/06/2016 17,40 1,00 0,17 30/11/2016 25/12/2016 44,10 1,00 0,44 31/01/2017 25/02/2017 1.289,00 1,00 12,89 31/07/2017 25/08/2017 1.803,52 1,00 18,04 Total da infração 80,10*

*Infração 04 - 16.01.02 Ocorrência Vencimento Base de cálculo Multa (%) Valor histórico 31/08/2015 25/09/2015 672,00 1,00 6,72 30/06/2016 25/07/2016 73,50 1,00 0,74 31/12/2016 25/01/2017 8.736,00 1,00 87,36 30/06/2017 25/07/2017 821,00 1,00 8,21 Total da infração 103,03*

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

*Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, reduzindo apenas a infração 04 em decorrência da exclusão das notas devolvidas sem recebimento, conforme quadro abaixo: INFRAÇÃO N° C O N C L U S Ã O IMPOSTO MULTA 1 MANTIDA 38.236,83 2 MANTIDA 7.893,15 3 MANTIDA 80,10 4 PROVIDO PARCIAL 103,03 5 MANTIDA 38.748,16 T O T A L - 46.129,98 38.931,29*

Inconformado o contribuinte ingressou com Pedido de Reconsideração às fls. 443/54, arguindo que a autuada apenas teve oportunidade de apresentar suas razões em segunda instância, sendo prejudicada sua defesa na primeira instância. Pede pela nulidade.

Argumenta que houve cerceamento do direito de defesa, e supressão de instância, e apresenta diversos acórdãos pela nulidade pelas razões apontadas. Ao final, pede que em razão de ausência de recebimento dos levantamentos realizados pelo fiscal autuante, que o auto seja anulado ou o retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento, com reabertura do prazo de defesa de 60 dias.

O autuante prestou nova informação fiscal, onde diz que desde o princípio o processo estava com

os demonstrativos analíticos. Que os papéis de trabalho juntados, ficou patente serem espelhos da EFD e não há que se falar em prejuízo à defesa. Que as informações do demonstrativo analítico sempre estiveram em poder do recorrente.

## VOTO

O Recorrente ingressou com Pedido de Reconsideração, previsto no art. 169 do RPAF, que diz em seu *caput*, que “*caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal*”:

*I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:*

*d) pedido de reconsideração da decisão da Câmara que tenha, em julgamento de recurso de ofício, reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal;*

Assim, conforme decisão em Segunda Instância deste Conselho de Fazenda, houve Provimento Parcial ao Recurso Voluntário, e dado que sequer houve Recurso de Ofício, fica evidenciado que o Pedido de Reconsideração não possui enquadramento normativo, que se restringe aos casos em que o Recurso de Ofício tenha reformado no mérito, decisão de Primeira Instância.

Isto ocorre porque em Recurso de Ofício, o contribuinte em regra, deixa de se manifestar, e tendo havido uma reforma em seu desfavor, faz-se prudente, em obediência ao princípio da ampla defesa, que este seja ouvido no que diz respeito à reforma da decisão.

É inegável que constitui requisito para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração da Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal, que reformou o mérito a da Primeira Instância, em Recurso de Ofício.

Tais condições não ocorreram no caso concreto. O recorrente apenas pede por nova apreciação da decisão de segunda instância, sem qualquer previsão do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Assim posto, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Pedido de Reconsideração apresentado, e, portanto, fica prejudicada a apreciação de mérito.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO CONHECER o Pedido de Reconsideração apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269138.0015/20-2, lavrado contra POSTO SEREIA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$46.129,98, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$38.931,29, prevista no inciso IX da mesma Lei e Artigo, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS