

**PROCESSO** - A. I. N° 269138.0041/19-0  
**RECORRENTE** - POSTO NOVO HORIZONTE LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0064-02/22-VD  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04/01/2023

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0345-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. OMISSÃO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO DE ESTOQUE NÃO JUSTIFICÁVEL PELA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP e Portaria nº 445/98, conforme registro fiscal no LMC/Registro 1300 da EFD **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. Exigido o imposto na condição de sujeito passivo por substituição tributária, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. A defesa comprovou que parte dos valores apurados decorreram de falhas por mudança do sistema gerencial do estabelecimento. Os autuantes acataram parte dos argumentos da defesa. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal nº 0064-02/22-VD, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2019, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$115.615,15 pelo cometimento de cinco infrações, sendo objeto do recurso tão somente a seguintes imputações:

**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 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, referente aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018. ICMS no valor histórico de R\$ 88.806,68, bem como multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” as Lei nº 7.014/96.*

**Enquadramento legal:** art. 4º, § 4º, inc. IV; art. 6º, inc. IV; art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98.

**INFRAÇÃO 02 – 04.07.02** – *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor da PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, referente aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018, no valor histórico de R\$ 20.423,88, acrescido de multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.*

**Enquadramento legal:** art. 4º, § 4º, inc. IV; art. 6º, inc. IV; art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98.

O autuado apresentou impugnação (Fls. 38 a 48), informação fiscal prestada pelo autuante (Fls. 81 a 99 e 294 a 306), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 2ª JJF que após análise julgou Procedente em Parte (Fls. 313 a 330), nos seguintes termos:

### VOTO

*O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação do cometimento de cinco infrações à legislação do ICMS, tempestivamente impugnadas.*

*Estabelecido nesta capital e atuando na atividade econômica de comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, ou seja, posto revendedor de combustíveis – PRC, a autuada é contribuinte do ICMS inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL, estando assim, obrigado a observar no desenvolvimento de sua prática mercantil, além das normas tributárias, aquelas advindas na Agencia Nacional do Petróleo – ANP, órgão regulador de sua atividade econômica.*

*A cientificação do início da ação fiscal, ocorreu via mensagem 140924, postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 05/11/2019, lida no mesmo dia, procedimento que atende ao requisito formal previsto no art. 26 do RPAF/99.*

*Preliminarmente, constato que o lançamento se conforma com o art. 142 do CTN, vez que o crédito tributário exigido foi constituído por autoridades administrativas competentes para tal, que aplicando os roteiros de auditoria fiscal exigidos para a correta apuração dos ilícitos apontados, concluíram pela ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinaram a matéria tributável, calcularam o montante do tributo devido, identificaram o sujeito passivo e propuseram a aplicação da penalidade prevista na Lei nº 7.014/96.*

*Os trabalhos fiscalizatórios se pautaram no exame de informações constantes nos registros transmitidos pelo contribuinte, através da sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas e cupons fiscais, cujos dados foram transmitidos através do SPED-Fiscal, que registra toda sua atividade mercantil, além dos registros da movimentação do estoque de combustíveis lançados no Livro de Movimentação de Combustível – LMC, cujos lançamentos estão incluídos na EFD, que serve de suporte aos exames de auditoria, por se constituir em um livro fiscal, conforme prevê o Ajuste SINIEF 01/1992, na sua Cláusula primeira: “Fica adotado como livro fiscal, para registro diário pelo Posto Revendedor, o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC , instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, conforme modelo por ele fixado.”, dispositivo acolhido pelo RICMS/2012 no seu art. 219.*

*De início, destaco que sendo a EFD 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, se constitui na única escrituração fiscal válida, e assim, contém os registros e informações sobre os quais cabe à fiscalização utilizá-los como dados no desenvolvimento de auditorias, aplicando os roteiros apropriados.*

*A autuada arguiu nulidade do lançamento, alegando que os levantamentos procedidos pela fiscalização, resultantes do cruzamento da variação volumétrica registrada no LMC, e no Registro 1300 da EFD, demonstram que o sistema foi falho por apresentar inconsistências.*

*Acrescenta ainda como fundamento de nulidade, que seria necessário ouvir o posto revendedor que está sendo fiscalizado para colher informação antes da lavratura do Auto de Infração, o que não ocorreu.*

*As inconsistências apontadas pela defesa, referem-se especificamente aos valores encontrados pelos autuantes, motivo da exigência, não tendo havido o dito cruzamento, mas o levantamento dos Registros 1300 da EFD, procedentes do LMC.*

*Apontando dois eventos específicos que ocorreram no estabelecimento: um ocorrido em outubro de 2018, quando houve substituição do software utilizado pelo posto, fato que diz ter gerado erros e outro, por erros de medição verificadas em 23, 24 e 25 de junho de 2018, informados em 23 e 25 de junho além de faltas e sobras no dia 24, a defesa, nestes casos, relatou especificamente eventos que podem justificar os ganhos registrados. Este argumento será tratado na apreciação do mérito.*

*Quanto a arguição de não ter a fiscalização ouvido o posto revendedor fiscalizado durante os procedimentos fiscalizatórios, e que não lhe foram solicitadas informações ou documentos, ressalto que o sujeito passivo teve ciência do início da ação fiscal, conforme dito linhas acima, sendo tal providencia suficiente para legitimar o início da ação fiscal e se instaurar o processo de fiscalização, conforme prevê o RPAF/99.*

*O procedimento fiscal, por ser vinculado à lei, rege-se na sua fase inicial, dentre outros princípios, pelo da inquisitoriedade, que basicamente concede poder ao fisco para realizar as investigações e apurações, sem que o contribuinte possa obrigatoriamente opinar, podendo ser chamado para apresentar livros fiscais e outros documentos comprobatórios de suas operações.*

*A doutrina conceitua o procedimento administrativo preparatório do lançamento, como uma fase preliminar. Nesta fase a autoridade fiscal verifica a ocorrência do fato gerador, determina o montante devido e a possível penalidade a ser aplicada, e tendo constatada alguma transgressão à norma tributária, lança o crédito*

tributário, sem a participação do sujeito passivo. Nesta fase não se observa a obrigatoriedade de preservar o contraditório e ampla defesa, pois não é forma, tampouco fase de resolução de conflitos. Trata-se de procedimento inquisitorial, e, portanto, não há que falar em direito ao contraditório, sendo resguardado, no entanto, todas as garantias constitucionais do contribuinte, vigorando principalmente o princípio da legalidade estrita.

Partindo das informações da EFD e da NF-e, no caso específico os dados do Registro 1300 da EFD, que deve espelhar os registros do LMC transmitidos pelo contribuinte, a autoridade fiscal no cumprimento de ordem de serviço regularmente emitida pela Administração Tributária, fez a depuração desses dados e os utilizou como insumos no desenvolvimento dos roteiros de auditoria previstos na citada ordem de serviço, não havendo, a princípio, necessidade de participação do fiscalizado, senão em casos específicos, a depender da análise do agente fiscal.

A participação do fiscalizado na fase dos exames de auditoria pode ser desejável, contudo, não é legalmente obrigatória. Assim, não há imposição em assegurar ao fiscalizado a oportunidade de prévia defesa.

Portanto, não vislumbro no presente caso nenhuma afronta a ampla defesa e contraditório, tendo em vista que os levantamentos que suportam as infrações, impressos, fls. 04-v a 24, revisados e reimpressos, juntados às fls. 100 a 2019, foram elaborados pelos autuantes de forma clara, objetiva e sucinta, contendo todos os elementos necessários para a completa cognição das acusações, inclusive, destaco que a diligência determinada por esta 2ª JJF, fl. 220, cumprida por um dos autuantes, sepulta de vez a arguição de cerceamento do direito de defesa.

Do exposto, afasto as arguições de nulidade.

No mérito, as infrações 01 e 02 exigem o ICMS, na condução de responsável solidário e por antecipação tributária, respectivamente, com fulcro na Lei nº 7.014/96, cujos procedimentos têm base no art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 a seguir transcrito:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária: (...)*

*Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).*

Esse Parágrafo Único foi acrescentado ao art. 10 da Portaria nº 445/98, pela Portaria nº 159, de 24/10/2019, com efeitos a partir de 25/10/2019, que esclarece com base na lei a exigência fiscal ora apreciada, define os critérios que caracterizam a omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo.

Ressalto que a citada portaria dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, consoante o seu art. 1º: “O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período”. (Grifo do relator)

A retroação do Parágrafo Único do art. 10 da Portaria nº 445/98, para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal, conforme entendimento já externado pela PGE/PROFIS e encontra respaldo na legislação por se tratar de norma meramente procedural e como tal, expressamente interpretativa, se amoldando ao disposto no art. 106, inc. I do CTN, corroborado pelo que determina o art. 144, § 1º do mesmo CTN, uma vez que o dispositivo institui “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios...”.

Observo que as infrações 01 e 02, apesar de referir-se à ocorrência de apenas um fato econômico: aquisição de combustíveis, sobre este fato, se identifica na esfera tributária, dois fatos geradores do ICMS que repercutem, por conseguinte em duas exigências tributárias distintas: o ICMS normal e o ICMS-ST, ambas por solidariedade, conforme previsão do art. 6º, inc. IV, combinado com o art. 8º, § 4º, inc. I, alínea “a” todos da Lei nº 7.014/96:

*Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito: (...)*

*IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;*

*(...)*

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas*

*pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados: (...)*

*I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:*

*a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;*

*Portanto, tratam-se de duas cobranças tributárias distintas, que podem ser exigidas separadamente, desde que como precaução para evitar o bis in idem, ao ser exigido o ICMS-ST por antecipação tributária, se deve obrigatoriamente deduzir o ICMS, que no caso em análise é o imposto devido por responsabilidade solidária, que foi corretamente deduzido da exigência tributária, conforme se observa nos demonstrativos, fls. 10 e 11 onde o ICMS devido foi corretamente calculado, deduzindo o ICMS – Responsabilidade Solidária.*

*Portanto, resta claro que tudo foi feito em conformidade com a Portaria nº 445/98, em seu art. 10, inc. I, alínea “b”, independentemente de não se haver adotado o roteiro de auditoria de estoques da forma anteriormente aplicada, pois a omissão de entradas, até prova em contrário, está configurada na apuração fiscal por haver volume de mercadorias registradas na EFD sem que esteja acobertada por aquisição regular através de nota fiscal.*

*Ainda alegando erros nos sistemas de controles do posto revendedor, a autuada traz como evidência o ocorrido quando da troca do sistema gerencial até então utilizado, o software WebPosto, mantido pela Tecnoexpress, para o programa denominado SELER, ocorrida entre 15 e 16 de outubro de 2018, tendo provocado “anomalias nas movimentações”, apontando ganhos, constantes no levantamento da fiscalização, que não ocorreram.*

*A defesa ainda arguiu como outra ocorrência que invalidaria parte dos valores apurados nas infrações, fatos observados nos dias 23, 24 e 25 de junho de 2018, desta vez, por terem ocorridos erros na medição, sem, contudo, trazer aos autos os necessários elementos de prova.*

*Tais arguições foram analisadas e devidamente esclarecidas pelos autuantes, que em sede de informação fiscal, após conhecer o relatório de análise técnica da Tecnoexpress, referente a mudança do sistema de informática gerenciador dos estoques no posto, acataram as alegações e elaboraram novos demonstrativos anexados aos autos, bem como relatório na íntegra dos Registros 1300 da EFD.*

*Quanto aos possíveis erros de medição ocorridos em 23 a 25 de junho de 2018, os autuantes atestaram que os dados replicam informados em correspondência anexada aos autos pela defesa, apontam os exatos valores registrados na EFD, portanto, os ratifica. Fato que descaracteriza a arguição, e, portanto, concluíram que não restou comprovado que os fatos trazidos pela autuada representou qualquer evidência que possa invalidar o levantamento.*

*Não obstante ter assegurado que não adquiriu combustível sem nota fiscal, a autuada não apresentou qualquer dado ou prova que ateste a existência 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, inexiste, consequentemente a comprovação de recolhimento do imposto devido, devendo, nesse caso, se proceder conforme prevê o art. 10 da Portaria nº 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.*

*Quanto aos arquivos da EFD, os autuantes informaram ter constatado não haver qualquer erro nos mesmos. Ao contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos Registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque), e 1320 (volume de vendas).*

*Lembro que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, são de inteira responsabilidade do sujeito passivo a sua elaboração e transmissão aos órgãos fiscalizadores, cuja veracidade dos registros e informações servem de prova contra e a seu favor.*

*É certo que na atividade de aquisição, transporte, armazenamento e vendas de combustíveis, podem ocorrer variação volumétrica dos volumes armazenados, causadas por variações de temperatura, podendo ser positiva ou negativa.*

*Não se pode exigir o ICMS decorrente das perdas volumétricas por evaporação, que ocorrendo, provoca perda de combustível cuja entrada foi acobertada com nota fiscal e teve o imposto já recolhido pelo regime da substituição tributária. Portanto, com fase de tributação encerrada.*

*Entretanto, ocorrendo variação positiva em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, registrada e não sendo comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos sem a respectiva documentação fiscal. Portanto, o incremento no estoque do produto com a entrada do volume sem a necessária comprovação, caracteriza a ocorrência de fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento é responsável pelo pagamento do tributo.*

*O argumento de que não existiu qualquer valor de ganho, não se fazendo as compensações necessárias, não merece acolhimento, 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 deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.*

*Conforme já dito linhas acima, os autuantes acataram parte dos argumentos defensivos, especificamente aquele que contestou os valores que diz serem erros decorrentes da mudança do sistema gerencial até então utilizado pelo estabelecimento, ocorrida entre 15 e 16 de outubro de 2018, tendo provocado anomalias nas movimentações, e apontando ganhos que não ocorreram.*

*Refizeram o demonstrativo, fls. 100 a 209 frente e verso, reduzindo os valores das infrações 01 e 02, o qual acato, e, assim, tenho as infrações 01 e 02 como parcialmente subsistente nos valores a seguir demonstrados:*

Infração 01 - 04.07.01				Infração 02 - 04.07.02			
Data Ocorrência	Data Vencimento	Multa (%)	Valor Histórico (R\$)	Data Ocorrência	Data Vencimento	Multa (%)	Valor Histórico (R\$)
31/12/2015	09/01/2016	100,00	1.391,70	31/12/2015	09/01/2016	100,00	203,00
31/12/2015	09/01/2016	100,00	5.451,32	31/12/2015	09/01/2016	100,00	683,28
31/12/2015	09/01/2016	100,00	26,35	31/12/2015	09/01/2016	100,00	2,94
31/12/2015	09/01/2016	100,00	758,03	31/12/2015	09/01/2016	100,00	105,09
31/12/2016	09/01/2017	100,00	253,51	31/12/2016	09/01/2017	100,00	39,14
31/12/2016	09/01/2017	100,00	371,06	31/12/2016	09/01/2017	100,00	47,86
31/12/2016	09/01/2017	100,00	940,03	31/12/2016	09/01/2017	100,00	186,29
31/12/2016	09/01/2017	100,00	325,64	31/12/2016	09/01/2017	100,00	64,82
31/12/2016	09/01/2017	100,00	129,63	31/12/2016	09/01/2017	100,00	23,53
31/12/2017	09/01/2018	100,00	122,95	31/12/2017	09/01/2018	100,00	15,79
31/12/2017	09/01/2018	100,00	34,75	31/12/2017	09/01/2018	100,00	3,79
31/12/2017	09/01/2018	100,00	137,72	31/12/2017	09/01/2018	100,00	27,77
31/12/2017	09/01/2018	100,00	2.686,54	31/12/2017	09/01/2018	100,00	356,09
31/12/2018	09/01/2019	100,00	8.706,78	31/12/2018	09/01/2019	100,00	2.208,17
31/12/2018	09/01/2019	100,00	1.472,92	31/12/2018	09/01/2019	100,00	327,80
31/12/2018	09/01/2019	100,00	1.072,56	31/12/2018	09/01/2019	100,00	263,90
31/12/2018	09/01/2019	100,00	868,28	31/12/2018	09/01/2019	100,00	180,61
<b>Total</b>		<b>24.749,77</b>		<b>Total</b>		<b>4.739,87</b>	

*Ao se defender das infrações 03, 04 e 05 a autuada argumenta que o levantamento relaciona notas fiscais de remessa com a respectiva devolução, assim como notas de simples remessa e para remessa futura, não se tendo qualquer possibilidade de cobrança por tais mercadorias ou serviços.*

*Esclareço inicialmente que as citadas infrações não exigem o pagamento do ICMS devido nas operações, como entendeu o contribuinte. O que aí está se cobrando é tão somente a multa percentual por descumprimento de uma obrigação acessória, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.*

*Tal obrigação decorre da lei, pois assim determina o art. 34, inc. XII da Lei nº 7.014/96:*

*Art. 34. São obrigações do contribuinte:*

*(...)*

*XII - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma prevista em regulamento;*

*Por sua vez o RICMS/2012, em consonância com o comando legal, determina expressamente no seu art. 247 que a EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações, onde não se exclui quaisquer documentos, mesmo sendo estes decorrentes de devoluções, simples remessa ou devoluções ou ainda de aquisições de bens para o immobilizado ou para o consumo.*

*O lançamento das aquisições na contabilidade com o registro no livro razão, também é uma obrigação não fiscal, sendo apontada pelos autuantes exatamente como fato gerador da obrigação tributária o descumprimento de uma obrigação acessória.*

*Constatou que os autuantes em sede da informação fiscal revisaram os levantamentos e entenderam procedentes parte das alegações da defesa, refizeram os demonstrativos, apensando aos autos às fls. 210 a 218 frente e verso, alterando os valores das multas.*

*Nesse particular, registro que para a infração 05, cujo valor originalmente exigido foi R\$ 151,37, após a revisão, foi majorado para R\$ 23.298,62. Não acato o novo valor, em observância a Súmula do CONSEF nº 11:*

*“Para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração.”*

*Portanto, deve ser excluído do novo levantamento da infração 05, o valor acrescentado na revisão referente a ocorrência em 30/11/2018, cuja multa é de R\$ 23.163,69, valor este que poderá ser constituído através de outro*

lançamento.

Ou seja, frente a constatação da procedência de parte dos argumentos da defesa, acolho a revisão procedida pelo autuantes, e tenho as infrações 03, 04 e 05 como parcialmente subsistentes nos valores a seguir demonstrados:

*Infração 03 - 16.01.01*

Data Ocorrência	Data Vencimento	Multa (%)	Base de Cálculo (R\$)	Valor Histórico (R\$)
31/01/2015	25/02/2015	1,00	1.200,00	12,00
28/02/2015	25/03/2015	1,00	4.416,57	44,17
31/03/2015	25/04/2015	1,00	220,57	2,21
30/04/2015	25/05/2015	1,00	774,50	7,75
30/06/2015	25/07/2015	1,00	101,46	1,01
30/09/2015	25/10/2015	1,00	50,00	0,50
31/10/2015	25/11/2015	1,00	2.085,55	20,86
31/03/2016	25/04/2016	1,00	407,80	4,08
30/04/2016	25/05/2016	1,00	6.400,80	64,01
31/05/2016	25/06/2016	1,00	6.532,80	65,33
30/06/2016	25/07/2016	1,00	687,19	6,87
30/08/2016	24/09/2016	1,00	4.286,72	42,87
31/10/2016	25/11/2016	1,00	15.292,26	152,92
30/11/2016	25/12/2016	1,00	9.981,32	99,81
31/12/2016	25/01/2017	1,00	6.049,02	60,49
31/01/2017	25/02/2017	1,00	1.302,79	13,03
28/02/2017	25/03/2017	1,00	39.822,41	398,22
31/03/2017	25/04/2017	1,00	3.000,00	30,00
31/05/2017	25/06/2017	1,00	5,67	0,06
31/07/2017	25/08/2017	1,00	134,91	1,35
30/09/2017	25/10/2017	1,00	242,00	2,42
30/11/2017	25/12/2017	1,00	20.930,45	209,30
<b>Total</b>				<b>1.239,26</b>

*Infração 04 - 16.01.02*

Data Ocorrência	Data Vencimento	Multa (%)	Base de Cálculo (R\$)	Valor Histórico (R\$)
31/01/2015	25/02/2015	1,00	106,93	1,07
28/02/2015	25/03/2015	1,00	444,00	4,44
30/04/2015	25/05/2015	1,00	109,35	1,09
30/06/2015	25/07/2015	1,00	124,68	1,25
31/08/2015	25/09/2015	1,00	110,00	1,10
31/10/2015	25/11/2015	1,00	1.615,90	16,16
30/04/2016	25/05/2016	1,00	2.105,26	21,05
31/05/2016	25/06/2016	1,00	3.526,63	35,27
30/09/2016	25/10/2016	1,00	21.600,00	216,00
31/01/2017	25/02/2017	1,00	3.618,75	36,19
28/02/2017	25/03/2017	1,00	2.131,69	21,32
31/03/2017	25/04/2017	1,00	744,92	7,45
31/05/2017	25/06/2017	1,00	958,09	9,58
30/06/2017	25/07/2017	1,00	1.019,98	10,20
31/07/2017	25/08/2017	1,00	10.069,10	100,69
31/10/2017	25/11/2017	1,00	87,48	0,87
<b>Total</b>				<b>483,73</b>

*Infração 05 - 16.01.06*

Data Ocorrência	Data Vencimento	Multa (%)	Base de Cálculo (R\$)	Valor Histórico (R\$)
31/12/2017	25/01/2018	1,00	11.099,67	111,00
28/02/2018	25/03/2018	1,00	252,74	2,53
31/03/2018	25/04/2018	1,00	265,84	2,66
30/04/2018	25/05/2018	1,00	340,00	3,40
31/05/2018	25/06/2018	1,00	16,00	0,16
30/06/2018	25/07/2018	1,00	431,74	4,32
30/09/2018	25/10/2018	1,00	690,06	6,90
31/10/2018	25/11/2018	1,00	396,96	3,97
<b>Total</b>				<b>134,94</b>

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 343 a 364)

com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Diz que a decisão da 2<sup>a</sup> JJF não faz justiça, nem reconheceu a aplicação, como devido, do direito, devendo, pois, ser reformado o acórdão para que seja dado por improcedente o Auto de Infração em epígrafe.

Pede pela nulidade do processo, tendo em vista que a JJF considerou a pretensão da SEFAZ de somente considerar o ganho, desconsiderando as eventuais perdas ou o cotejo entre ganhos e perdas. A decisão praticamente repete a argumentação da fiscalização, todavia, houve um fato especial, que foi a troca de sistemas em 10/2018, havendo graves inconsistências, que foram apontadas, que teriam sido geradas pelo próprio sistema, tanto que parte a própria JJF reconheceu parcialmente a infração. Entretanto, não enfrentou a argumentação da defesa, de forma detalhada e adentrando ao próprio mérito, o que requer que seja feito por esta CJF.

Fala acerca da comprovação através das empresas que fornecem os sistemas, que houve uma inconsistência devido a troca de sistema SELER para o software Webposto mostrando que houve intercorrências na verificação dos ganhos e perdas, tanto que o valor do auto fora reduzido de R\$ 8.806,68 para R\$29.489,64.

Diz que o sistema utilizado pela SEFAZ, somente considera os ganhos, com desprezo das perdas, entretanto, quando se verifica o LMC normal e se coteja as perdas ou ganhos de um dia com as perdas ou ganhos do outro, sempre há o acerto da movimentação.

Afirma que não houve sonegação ou fraude para ensejar a cobrança pretendida do imposto por presunção de omissão de entrada, não havendo sustentação jurídica para tanto, já que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019 que modificou o dispositivo da Portaria nº 445/98, não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, com aplicação de dispositivos que indicam que não pode desprezar dados e somente tomar ganhos para indicar omissão, que poderia ter sido acatada diligência à ASTEC a fim de comprovar as alegações, desprezando a prova juntada com a defesa e retirando todos os direitos.

Diz que o acórdão contraria os Art. 5º, inciso LV da CF, não permitindo a ampla defesa, o contraditório ou mesmo se tendo o devido processo legal, não se deixou a parte ter conhecimento de atos formalizados antes da autuação, além do desprezo a toda argumentação e comprovação no que diz respeito aos fatos e própria legislação.

Diz que a JJF não considerou a prova constituída na defesa, sob o argumento que não faria comprovação contra a EFD, deixando assim de examinar os livros contábeis e o LMC. Houve demonstração de erro de levantamento feito por meio eletrônico, com comprovações, em especial por não se considerar dias em que ocorreram perdas, com compensação entre os ganhos e as perdas, tomando os dias em que se encontrou suposto ganho (não se disponibilizou no DTE as informações acerca dos procedimentos adotados e levantamentos no curso da verificação).

No que tange ao mérito, que foi rejeitado pela JJF, é preciso dizer que a Recorrente encaminhou informações fiscais através do SPED, que tem algumas inconsistências e pode gerar erros, por isso mesmo o posto é obrigado a manter também o LMC, de forma escritural, fazendo lançamentos dia-a-dia, produto por produto, tendo-se então a realidade de forma física.

Ressalta que nos exemplos mencionados e demonstrados na defesa, se pode aplicar a compensação entre as perdas e ganhos em todos os dias apontados pelo levantamento e por isso junta cópia dos LMC's físicos que abrange os dias anteriores e posteriores das datas indicadas como houve suposta irregularidades, sendo de importância ressaltar que em todos os meses se fez a identificação no levantamento feito se houve perdas ou ganhos ocorrendo que em praticamente todos os meses se indicou pequenas perdas ou pequenos ganhos, inclusive o fato ocorre por força da evaporação possível, consoante se tem constatado da legislação ANP. Todavia importante que se coloque que os erros constantes de ganhos nos dias indicados no levantamento feito pela fiscalização, advieram de erros no cotejo entre as verificações feitas pela SEFAZ e informações fornecidas pelo próprio posto, tendo-se inconsistências apuradas por falha de um

outro sistema.

Pede que esta Câmara desconsidere os levantamentos feitos pela inspetoria eletrônica, como já impugnados, iniciando se assim o quiser que se proceda novo procedimento fiscal com o fito de apurar a verdade que se tem de compra e venda de produtos combustíveis, perdas e ganhos, para não propiciar a cobrança de novo imposto, quando já se faz o recolhimento por substituição tributária, pois levar adiante o levantamento feito pelo fisco, haverá verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado.

É preciso que se reconheça que existem vícios e graves falhas no levantamento feito e que veio a desaguar no auto em questão.

Pede por derradeiro que seja acatado o presente recurso, dando-se por procedente para considerar insubstancial a decisão adotada pela JJF e o Auto de Infração em referência, fazendo prevalecer o direito do contribuinte, por imperativo legal ante ao comprovado na impugnação e no recurso ora apresentado.

## VOTO

Conforme apresentado no relatório, trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0064-02/22-VD, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2019, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$115.615,15 e fora reduzido em primeira instância para R\$29.489,64.

O principal valor refere-se às Infração 01 e 02 que foram lavrada pela falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, referente aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018.

No que tange a preliminar de nulidade, não vislumbro situação que afronte a ampla defesa e contraditório, tendo em vista que os levantamentos que suportam as infrações, estão elencados no processo, de forma clara, objetiva e sucinta, contendo todos os elementos necessários para que pudesse ser procedida a defesa, inclusive, mais ainda fundamentado após a diligência determinada pela 2ª JJF, fl. 220, cumprida pelos autuantes, afastando ainda mais a arguição de cerceamento do direito de defesa. Do exposto, afasto as arguições de nulidade.

No tocante ao mérito, das infrações 01 e 02 que exigem o ICMS, na condição de responsável solidário e por antecipação tributária, com base na Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 (acrescentado pela Portaria nº 159/2019) que prevê que a omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

A referida portaria traz os procedimentos que devem ser feitos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, consoante o seu art. 1º: “*O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período.*”

No que diz respeito a utilização do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, para alcançar períodos anteriores, não há o que questionar, tomando-se por base entendimento da PGE/PROFIS e com respaldo na legislação por se tratar de norma procedural e interpretativa,

fundamentando-se no disposto no art. 106, inc. I do CTN, e o art. 144, § 1º do mesmo diploma legal.

As infrações 01 e 02, referem-se a aquisição de combustíveis, configurando-se dois fatos geradores do ICMS que é o ICMS normal e o ICMS-ST, ambas por solidariedade, conforme previsão do art. 6º, inc. IV, combinado com o art. 8º, § 4º, inc. I, alínea “a” todos da Lei nº 7.014/96.

Trata-se de duas cobranças tributárias distintas, que podem ser exigidas separadamente, e que para calcular o ICMS-ST por antecipação tributária, se deve deduzir o ICMS, que no caso em análise é o imposto devido por responsabilidade solidária, que foi corretamente deduzido da exigência tributária, conforme se observa nos demonstrativos anexados aos autos, onde o ICMS devido foi corretamente calculado, deduzindo o ICMS – Responsabilidade Solidária.

A Recorrente alega ainda que houve erros nos sistemas de controles do posto revendedor, e que houve erro quando da troca do sistema anteriormente utilizado pelo software WebPosto, mantido pela Tecnoexpress, na mudança do programa SELER, ocorrida entre 15 e 16 de outubro de 2018, tendo provocado inconsistência *nas movimentações*, apontando ganhos, constantes no levantamento da fiscalização, que segundo ela, não ocorreram.

É importante esclarecer que as argumentações apresentadas desde a sua inicial, foram analisadas pelos autuantes, conforme se depreende da informação fiscal, após conhecer o relatório de análise técnica da Tecnoexpress, referente a mudança do sistema de informática gerenciador dos estoques no posto, acataram as alegações e elaboraram novos demonstrativos anexados aos autos, bem como relatório na íntegra dos Registros 1300 da EFD.

Apesar de afirmar que não adquiriu combustível sem nota fiscal, a Recorrente não apresenta qualquer dado ou prova que ateste a existência 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, inexiste, consequentemente a comprovação de recolhimento do imposto devido, devendo, nesse caso, se proceder conforme prevê o art. 10 da Portaria nº 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.

Conforme já mencionado na decisão de piso, no que tange aos arquivos da EFD, os autuantes informaram ter constatado não haver qualquer erro nos mesmos. Ao contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos Registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque), e 1320 (volume de vendas).

Na atividade exercida pela recorrente, quando da aquisição, transporte, armazenamento e vendas de combustíveis, pode ocorrer variação volumétrica dos volumes armazenados, causadas por variações de temperatura, podendo ser positiva ou negativa, e não poderá exigir o ICMS decorrente das perdas volumétricas por evaporação, que ocorrendo, provoca perda de combustível cuja entrada foi acobertada com nota fiscal e teve o imposto já recolhido pelo regime da substituição tributária.

Porém, na hipótese de variação positiva em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, registrada e não sendo comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos sem a respectiva documentação fiscal.

Além disso, é importante esclarecer que 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 deve justificar o fato no seu LMC, o que não fora observado nos documentos anexados aos autos.

Os argumentos da recorrente, no que se refere aos erros decorrentes da mudança do sistema utilizado pelo estabelecimento, ocorrida entre 15 e 16 de outubro de 2018, tendo provocado anomalias nas movimentações, e apontando ganhos que não ocorreram já foram considerados pelos autuantes, que refizeram o demonstrativo, fls. 100 a 209 frente e verso, reduzindo os valores das infrações 01 e 02, o qual acompanho.

Diante de todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser

mantido e inalterada a decisão de piso.

## VOTO EM SEPARADO

Com todo o respeito, ouso divergir quanto à fundamentação adotada, em relação à preliminar e ao mérito em relação às infrações 01 e 02, passando a apreciar estes tópicos 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 comprehenda 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 35,4º 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, 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, como meio de prova, a presunção se distingue dos demais pela característica da comprovação indireta, principalmente, embora não exista diferença entre provas direta e indireta no que se refere à *certeza jurídica*, uma vez que “[...] ambas constituem a verdade suficiente e nenhuma confere certeza absoluta da ocorrência fenomênica do evento descrito no fato [...] apenas transformam, em linguagem competente, a versão do evento, já que este é inatingível por ter-se esgotado no tempo”, como entende Maria Rita Ferragut (*Presunções no direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 139).

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

Em síntese, toda prova contém uma presunção em relação ao fato ao qual está relacionada, a diferença que deve ser considerada está no *grau de certeza* que dela repercute. Logo, invariavelmente, o presente lançamento deriva de uma presunção. Por isso, o que precisa ser avaliado é se esta reflete uma das hipóteses que admitem levar a efeito uma autuação. E, neste caso, adianto que a resposta é positiva, em minha opinião.

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

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

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

circulação de mercadorias sem a devida emissão do documento fiscal e, consequentemente, recolhimento do tributo devido.

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

Mas, isso não torna a autuação 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 ser realizada por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (arts. 10 e 11 da Medida Provisória 2.200-2/2001 c.c. art. 2º do Decreto Federal nº 6.022/2007 c.c. § 1º do art. 2º da Instrução Normativa DREI nº 82, de 19 de fevereiro de 2021).

Consequentemente, as declarações lançadas no SPED, pelo contribuinte ou seus prepostos, constituem hipótese de *presunção legal* dos eventos comunicados, como todo documento particular em relação ao seu signatário (art. 10, § 1º da MP 2200-2/2001 c.c. arts. 219 e 1.177 do Código Civil), sendo admitido expressamente o seu exame, na forma do art. 195 do CTN, já que inaplicável qualquer disposição que limite ou exclua o direito de examinar “[...] mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-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 (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 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 expresso 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, 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 “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 desembarço 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 JJF (Acórdão JJF 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 JJF nº 0188-02/21-VD da 2ª JJF, 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 tomado 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 equivoco 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 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, 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 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.

Feitas essas considerações, acompanho a Ilma. Relatora, rejeito a preliminar arguida pelo recorrente, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, divergindo apenas quanto à fundamentação das infrações 01 e 02.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269138.0041/19-0, lavrado contra POSTO NOVO HORIZONTE LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$29.489,64, 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 de R\$1.857,93, prevista no inciso IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de Novembro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – VOTO EM SEPARADO

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