

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0169/20-0
RECORRENTE	- AUTO POSTO PONTO FORTE LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4 ^a JJF n° 0186-04/22-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 24/03/2023

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0043-11/23-VD

EMENTA. ICMS: RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatado que o levantamento fiscal tomou por base a variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrado no LMC/EFD Registro 1300, cujo excesso, não comprovado, configura omissão de entradas de combustíveis, sobre o qual deve se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Acusação subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 4^a JJF N° 0186-04/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 10/11/2020, para exigir ICMS no valor histórico de R\$259.012,20, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

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.

Enquadramento Legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 6º, inciso IV; art. 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96 c/c art. 10 da Portaria 445/98.

Multa prevista no art.42, III, alínea “d”, da Lei n° 7.014/96.

Após a devida instrução processual, a 4^a Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, por unanimidade, nos termos a seguir.

“VOTO

A acusação que versa nos presentes autos, para efeito de exigência de crédito tributário no montante de R\$ 259.012,20, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, está posta nos seguintes termos: “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”.

O patrono do autuado iniciou sua primeira peça defensiva requerendo que todas as intimações e notificações relacionadas ao feito, sob pena de nulidade, fossem encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais do autuado. A este respeito consigno que as intimações pertinentes a processos administrativos fiscais ocorrem de acordo com o que disciplina o Art. 108 do RPAF/BA, entretanto, nada obsta que o pedido acima também possa ser atendido, não significando que, acaso não atendido, seja motivo de nulidade do ato processual de intimação.

Foram suscitadas preliminares de nulidade do Auto de Infração, as quais passo a enfrentar. A primeira diz respeito a insegurança na determinação da infração, alegando que com o enquadramento nos arts. 4º, § 4º, inciso IV; 6º, inciso IV e 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, pretendeu o autuante se valer da presunção de saídas realizadas anteriormente, ou seja, “omissão de entradas”, o que, na esteira do art. 7º, incisos I e II da Portaria 445/98, estabelece o fato gerador mediante “o preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais...”, tratando-se de forma inafastável de omissão de receita tributável, cuja responsabilidade pelo pagamento do imposto então devido, estaria no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 e método de apuração no art. 10, parágrafo único da Portaria 159/19.

Da análise levada a efeito nos presentes autos, não vislumbrei insegurança na determinação da infração e na indicação das quantidades consideradas como omitidas. Isto porque, o levantamento fiscal tomou por base a própria escrituração fiscal digital do autuado (EFD), Registro 1300, que foi encaminhada à Sefaz através do Sped Fiscal. Portanto, são dados consistentes e válidos, apresentados durante anos consecutivos pelo autuado, sem que tenha sido provado nada em contrário pelo mesmo.

Não se pode perder de vista 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 sobre os quais cabe à fiscalização utilizá-los no desenvolvimento de auditorias, aplicando os roteiros apropriados, o que, ao meu entender, foram corretamente conduzidos pelo autuante. Portanto, não há qualquer insegurança na determinação da infração a qual está consubstanciada em dados objetivos e concretos escriturados pelo autuado em sua EFD e encaminhados à SEFAZ.

Não acolho, pois, este argumento de nulidade do Auto de Infração.

Outro argumento apresentado está relacionado ao dito cerceamento do direito de defesa, em razão da alegação de que não lhe fora entregue a totalidade dos demonstrativos que fundamentaram os cálculos das omissões de combustíveis que foram apuradas, tendo recebido apenas parte das planilhas que foram elaboradas pelo autuante.

Apesar do autuante ter contestado este argumento ao afirmar que o autuado recebeu através do seu domicílio tributário eletrônico todas as cópias dos demonstrativos/planilhas que foram elaborados, esta 4ª JJF, buscando evitar futuras alegações de cerceamento de defesa, deliberou pela conversão do presente PAF em diligência no sentido de que fosse entregue ao autuado todos os demonstrativos que integram os presentes autos, com reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, o que foi feito, tendo o autuado, tempestivamente, ingressado com nova defesa, situação esta que afasta o alegado cerceamento, até porque, o autuado se manifestou em três oportunidades distintas neste PAF.

Afasto, portanto, este pedido de nulidade.

Foi, também, trazido pelo autuado para fim de nulidade do Auto de Infração arguição de sua ilegitimidade passiva para figurar no polo da autuação.

Vejo, mais uma vez, que não assiste razão ao autuado em seu argumento. Isto porque o autuado, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação.

No entanto, no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 6º, inciso IV, citado no enquadramento legal da infração, ao contrário do quanto interpretado pelo autuado, atribui a qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização, de forma irregular, como é o caso, pagamento do imposto. Importante registrar que o citado dispositivo legal não se aplica somente em situações de trânsito de mercadorias, conforme citado de forma equivocada pelo autuado, posto que, no presente caso, houve o registro na EFD de ingressos de combustíveis sem a apresentação de qualquer dado ou documento que comprovasse a existência de registro das entradas das mercadorias objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de substituição tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, cabe ao adquirente, no caso o autuado, o recolhimento do imposto.

Nesse sentido se pode concluir, com absoluta convicção, que os supostos ganhos volumétricos registrados e identificados pela ação fiscal, com a aplicação do roteiro de auditoria corretamente aplicado, com base no novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido na Portaria nº 445/98, correspondem à entrada de combustíveis (mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária), sem documentação fiscal, adquirido de terceiro, sem a respectiva escrituração das entradas, devidamente comprovadas pelos registros no LMC/Registro 1300 da EFD, cabendo ao autuado efetuar o recolhimento do imposto devido, inexistindo, pois, a alegada ilegitimidade passiva.

Em sua segunda peça defensiva o autuado arguiu a nulidade do Auto de Infração por alteração do fulcro do lançamento. Vejo que aqui deve ser focado que não houve qualquer alteração no fulcro da autuação pelo

autuante quando da informação fiscal, a qual permanece a mesma, tal como lançada na inicial: “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”.

Sustentou o autuado que a autuação foi lastreada na presunção da ocorrência de operações ou, prestações sem pagamento do imposto (art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96), inclusive a base de cálculo foi mensurada mediante a adoção de critérios aplicáveis à presunção. Disse, também, que o autuante tenta desqualificar a presunção, alterando a substância do lançamento, para fugir da aplicabilidade da IN 56/07.

De imediato vejo que a indicação incorreta do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 como um dos fundamentos do enquadramento da infração, não implica em nulidade do auto de infração, pois a descrição dos fatos trouxe de forma clara que o imposto está sendo exigido por solidariedade, em decorrência da verificação da entrada sem nota fiscal de combustíveis nos tanques do posto revendedor em volume superior ao admitido como variação volumétrica, conforme informações colhidas na escrituração fiscal, ficando evidente o enquadramento legal, posicionamento este que se encontra em consonância com o quanto previsto pelo art. 19 do RPAF/BA.

Quanto à forma de mensuração da base de cálculo não há qualquer indicação no sentido de que a mesma foi calculada com adoção de critérios aplicáveis à presunção. Foi apurada, simplesmente, e está demonstrado, com base na variação volumétrica registrada pelo autuado em sua EFD, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, isto é, de acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque, o percentual de 1,8387%, o que excedeu este limite, portanto, foi considerado, corretamente, como omissão de entradas, e isto consta nos autos desde a inicial, não havendo qualquer alteração por parte do autuante no curso processual.

Quanto as decisões juntadas aos autos pelo defendente para efeito de consubstanciar seus argumentos, vejo que as mesmas devem ser analisadas de acordo com cada contexto a qual se aplicam em cada processo, as, quais, não se vinculam a decisão desta 4ª JJF. O mesmo ocorre em relação as decisões oriundas do Poder Judiciário.

No tocante ao argumento defensivo de que o autuante tenta desqualificar a presunção, alterando a substância do lançamento, para fugir da aplicabilidade da IN 56/07, concordo com o posicionamento do autuante, visto que, no presente caso, a acusação se refere a omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário, enquanto que o seu fundamento não é a “presunção” de omissão estampada no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º, IV, da Lei 7.014/96, portanto, neste caso, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07, haja vista que a responsabilidade atribuída é decorrente do citado art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Não acolho, portanto, a arguição de mudança no fulcro da autuação, pois não se configurou nos autos tal procedimento por parte do autuante.

No bojo da primeira defesa, antes da apreciação dos argumentos de mérito que foram apresentados, indefiro o pedido de diligência fiscal a ser realizado por auditor fiscal estranho ao feito formulado pelo autuado, com base no Art. 147, I do RAPF/BA, por considerar que o PAF já se encontra devidamente instruído e com todos os elementos necessários à formação do meu convencimento como julgador. Convém aqui registrar que nestes autos já constam três manifestações por parte do autuado e, por igual, também três pelo autuante, o que, ao meu ver, são suficientes para esclarecimento dos fatos.

No que diz respeito a solicitação de que diante das questões jurídicas envolvidas, que a PGE/PROFIS seja ouvida, considero que não há necessidade de tal providência, até porque, a única questão que realmente carecia de uma fundamentação jurídica mais aprofundada se relaciona a aplicação da Portaria 159/19 a partir da sua edição, e não de forma retroativa, como acontecido nestes autos.

Aliás, a este respeito a PGE/Profis já se manifestou em outros autos de infração desta mesma natureza que transitam por este órgão julgador, quando se posicionou no sentido de que “... a retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal 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 instituiu “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios ...”.

De forma que concordo inteiramente com o autuante quando citou que “Por ser norma procedural, as alterações feitas pela Port. 159/19 na Port. 445/98 retroagem a data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN”, estando equivocada a interpretação de que a Port. 159/19 tem

aplicabilidade a partir da data de sua aplicação.

Quanto a arguição pelo autuado de ilegalidade da Portaria 159/19, registro que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

No tocante ao argumento a respeito da impossibilidade de lançamento com base em fato gerador diário, com desprezo ao regime normal de apuração, registro que esta é uma previsão contida no Parágrafo único da Port. 445/98, alterada pela Portaria 159/19, que modificou o procedimento que era anteriormente utilizado, utilizando atualmente os levantamentos de estoques efetuados diariamente pelo contribuinte. Note-se que apesar dos fatos terem sido apurados com base nos estoques diários levantados e escriturados pelo autuado, a data de ocorrência do fato gerador considerada pela autuação foi o último dia do exercício em que ocorreu a apuração, portanto, totalmente pertinente com a Port. 445/98 e levantamento quantitativo de estoque.

No tocante a citação de que a Port. 159/19 atribui omissão de entradas à variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, vejo que não se reveste em uma interpretação correta, já que a autuação não recaiu simplesmente sobre a variação volumétrica, visto que, só é considerado como omissão de entrada a variação que ultrapasse o percentual de 1,8387%, fixado pela SEFAZ, ao entendimento de que tal situação, sem a devida comprovação, se reveste em omissão de entrada de combustíveis, sendo esta a motivação para o lançamento sob discussão.

Portanto, a presente exigência fiscal não está cobrando imposto sobre um volume de combustível detectado no tanque em razão de variação volumétrica, mas sobre a parcela do quantitativo encontrada no tanque que não pode ser atribuída à variação volumétrica, em decorrência da sua relação com o volume disponível no tanque naquele dia.

Destarte, considero correta a exigência de ICMS devido pelos ganhos volumétricos de combustíveis além do limite de 1,8387% estabelecido pela SEFAZ, superior a 0,60%, fixado pela Portaria 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis - DNC, variações superiores essas que, de fato, passam a ser consideradas como omissão de entradas, as quais, realmente, não derivam de uma presunção, mas de um dado concreto, inserido pelo autuado em sua EFD.

Também não vejo como acolher o argumento defensivo de que “se o autuante validar os lançamentos de ganhos, há também que validar as perdas”, o que significaria uma espécie de compensação, já que não houve desprezo de perdas na medida em que, conforme bem assinalado pelo autuante, o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, o que resulta na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores, não sendo correto afirmar que quando há um ganho gerado por suposto erro, deveria também haver uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, como pode parecer à primeira vista.

Ademais, considero correta a interpretação do autuante que a cada dia são feitos levantamento dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos, garantindo, com isso, que a cada dia as medições registradas sejam independentes dos dias anteriores e subsequentes, não tendo fundamento técnico, portanto, agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas do outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoque autônomo.

No tocante aos argumentos de erros de escrituração trazidos pelo autuado, não podem ser acolhidos na medida em que não é admissível a existência de constantes e seguidas ocorrências de erros durante períodos consecutivos e não percebidos pelo autuado. Desta forma, correto se encontram os dados colhidos pelo autuante da EFD transmitida pelo autuado, que não acusam ou indicam qualquer erro ou inconsistência, e que serviram de base à autuação.

No que diz respeito a multa aplicada no percentual de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 o autuado questionou sua aplicação ao argumento de que “em se tratando de hipótese de aplicação diversa das previstas em lei, se cabível fosse, seria de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f” da mesma lei, tal como consta no Acórdão JJF nº 0199-03/20, cuja ementa colacionou.

A este respeito vejo que o art. 10, inciso I “a” da Portaria nº 445/98 preconiza que: “a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo, no percentual de 100% (Lei nº 7.014/1996, art. 42, III, “g”);

O argumento do autuado, para efeito de aplicação do percentual de 60%, se aplica nas situações ocorridas na forma prevista pelo inciso I, “b” do referido dispositivo legal, ou seja: “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo I do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/1996)”.

Portanto, entendo correto o percentual de 100% aplicado pelo autuante, não sendo, caso para aplicação de isonomia, até porque, o acórdão mencionado pelo autuado, por ser de primeira instância de julgamento, não é definitivo e não configura jurisprudência pacífica predominante neste CONSEF.

Em sua segunda peça de defesa, o autuado apresentou vários argumentos já trazidos na peça de defesa inicial e aqui já analisados. Destaco, aqui, a questão da arguição da aplicabilidade da Instrução Normativa 56/07, o que não concordo, posto que pelo fato da autuação não estar baseada em presunção, a apuração do imposto devido também não estaria sujeita à aplicação do disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, ainda mais porque o imposto está sendo exigido por solidariedade relativamente às entradas omitidas.

No tocante ao argumento de que a Port. 445/98 contém “ofensa ao procedimento regular” não pode ser aceito, na medida em que, consoante bem pontuado pelo autuante, “até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário (LRI), entretanto, com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. A vista disso, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha”.

Isto posto vejo que tratando a Port. 445/98 do processo de levantamento quantitativo de estoques a ser realizado pela fiscalização e trazendo a Port. 159/19 tão somente novos procedimentos para a fiscalização, não há que se falar em qualquer ofensa ao procedimento regular de fiscalização.

Quanto ao questionamento a respeito da verdade material, já me manifestei anteriormente, tendo em vista que a auditoria se louvou de dados extraídos na própria EFD do autuado, os quais foram declarados pelo próprio, de forma repetida, não havendo, portanto, ao meu ver, ofensa a este princípio.

No que diz respeito ao pedido de dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com fulcro no Art. 100, I e Parágrafo único do CTN, sob o argumento de que o LMC foi instituído pelo DNC através da Portaria 26/92, e que sempre apresentou tal livro com as informações de perdas e ganhos que nunca foram considerados para fins de cobrança de imposto, só ocorrendo a partir da Portaria 150/19, entendo que tal pedido não se aplica ao presente caso na medida em que esta portaria apenas aperfeiçoou a forma de execução do levantamento quantitativo de estoque, com novas orientações procedimentais, o que possibilitou à fiscalização a desenvolver a auditoria com base nos mesmos dados que já eram apresentados no LMC, não acrescentando nada neste sentido, apenas aperfeiçoando o método de auditoria fiscal.

Em relação a Decisão Liminar oriunda da 4ª Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia, citada pelo autuado, vejo que não se aplica ao presente caso, primeiro porque ela se refere a exigência de imposto sobre variação volumétrica dos combustíveis acarreada pelo aumento de temperatura, o que não é o caso destes autos, e, em segundo, porque mesmo que assim o fosse, se trata de contribuinte diverso não tendo esta decisão efeito vinculante.

Naquilo que pertine a terceira defesa apresentada, a rigor, se trata de repetição dos mesmos argumentos já trazidos nas defesas anteriores, com pequenas modificações na fundamentação, as quais já foram aqui analisadas, portanto nada a ser modificado neste voto em função dos argumentos apresentados pelo autuado em sua terceira peça defensiva.

Por fim, faço o registro quanto a solicitação formulada pelo patrono do autuado no final da sua terceira defesa no sentido de que sejam enfrentadas todas as alegações constantes no conteúdo das peças defensivas apresentadas, cujos tópicos destacou, pois cabe ao julgador definir aquilo que julga importante a ser analisado e enfrentado, não tendo obrigatoriedade de se reportar a totalidade dos argumentos defensivos, portanto descabe a solicitação feita pelo patrono do autuado.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração no valor de R\$ 259.012,20 mais multa de 100% e acréscimos legais.”

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (folhas 212/223), aduzindo as razões a seguir.

Inicial a sua petição recursal afirmando que ratifica todo o conteúdo defensivo, ao tempo em que ressalta que a decisão da JJF precisa ser reformada, até mesmo como proteção ao Erário, que sofrerá os ônus decorrentes da “sucumbência judicial”.

Preliminarmente, alega vícios e ilegalidades no lançamento. Argumenta que o lançamento de ofício baseado, exclusivamente, na EFD, não possui cunho legal, na medida em que não

comprova a efetividade das alegadas “*aquisições sem documentação fiscal*”. Transcreve ementas de julgados deste Conselho de Fazenda em apoio aos seus argumentos.

Explica que a autuação é correspondente a suposta “*responsabilidade solidária*”, sendo baseado no art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II, todos da Lei nº 7.014/96, C/C o art. 10º, parágrafo único da Portaria nº 445/98, alterada pela Portaria nº 159/19. Informa que, sobre a matéria, a 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador proferiu sentença, cuja parte dispositiva, já foi homologada pela 2ª Câmara Cível, onde se percebe, com total clareza, que foram consideradas ILEGAIS/INCONSTITUCIONAIS os dispositivos infralegais, bem como as autuações baseadas na Portaria nº 159/19, frente aos “*princípios da reserva legal e da irretroatividade de ato infralegal*”. Transcreve trecho da decisão citada, bem como do julgamento da Segunda Câmara Cível (que manteve a decisão *a quo*), em apoio aos seus argumentos.

Destaca que o Tribunal da Bahia entende que a Portaria nº 159/19, que alterou a Portaria nº 445/98, é ILEGAL e INCONSTITUCIONAL, pois instituiu “*fato tributável*”, ao estabelecer “*limite de variação volumétrica*”. Se a própria “*variação volumétrica*” não pode ser caracterizada como “*fato gerador* do ICMS”, questiona como admitir que “*fora de determinado limite se faz qualquer distinção*”? Afirma ser evidente que se a “*variação volumétrica*” não é “*fato gerador*”, não se pode dizer também que “*será a partir de determinado limite de tolerância*”. Além disso, alega que a autuação contestada, em verdade, sequer diz respeito a “*comprovação de variação volumétrica excedente*”, e sim a tributação sobre dados acessórios, a título de “*ganhos*”, lançados na EFD/LMC, sem que se fosse feita qualquer análise das demais informações, e documentos, que retratam a inverdade da sua constatação. Assegura que a autuação, da forma que foi levada a efeito, é totalmente incabível e ilegal. Informa que, nessa mesma linha, de ilegalidade, traçada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, encontra-se consolidada a posição do STF, cujo deciso (RE 632.265) transcreve.

Ressalta que as decisões judiciais, da 4ª Vara da Fazenda Pública e da 2ª Câmara Cível, firmaram o entendimento no sentido da ILEGALIDADE e INCONSTITUCIONALIDADE da Portaria nº 159/19, declarando a improcedência das autuações realizadas, que tenham como enquadramento legal os arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei nº 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, e que a Fazenda Pública estadual, ao operar o RECURSO ESPECIAL AO STJ (anexo), NÃO SE REPORTOU AO MÉRITO/DIREITO, somente fazendo referência ao ponto correspondente a “*ilegitimidade ativa, PARCIAL, dos Autores, RECONHECENDO ASSIM o direito, no que tange às outras questões (ilegalidade e constitucionalidade da norma e improcedência das autuações nela baseada), que assim “transitaram em julgado”*”. Transcreve trecho da petição recursal para ilustrar os seus argumentos.

Argumenta que, como amplamente demonstrado, a autuação esbarra nas questões legais. Além disso, mesmo que admitida a metodologia aplicada, entende que não se pode afastar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07, pois a Lei nº 7.014/96, no seu art. 4º, § 4º, inciso IV, prevê que o fato gerador ocorre no momento da entrada de mercadorias os bens, não registradas, de forma presumida, sendo a base de cálculo, usada no Auto de Infração, aquela prevista para a hipótese de PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS, conforme 23-A, inciso II da mesma Lei nº 7.014/96. A Instrução Normativa nº 56/07, item 1, C/C o art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, seguem o quanto determinado pela Lei nº 7.014/96 e não deixam qualquer margem de dúvida ou para interpretação diversa, no sentido de que “*a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, IV)*”, tudo em consonância, ainda, com a farta jurisprudência do CONSEF, que ilustra com a transcrição de ementas de julgados.

Alega que, além de NULO, o Auto de Infração é IMPROCEDENTE, como também será adiante demonstrado. Vaticina que a inscrição em Dívida Ativa e o seguimento de cobrança judicial só acarretará prejuízos ao Erário, decorrentes da “*sucumbência judicial*”.

Alega, ainda, a irretroatividade da Portaria nº 159/19. Argumenta que, ainda que se cogitasse, por absurda hipótese, na legalidade da Portaria nº 159/19, não haveria que se falar em sua aplicação a fatos ocorridos antes de sua edição. Informa que a Portaria nº 159/19 foi publicada no dia 25/10/2019 e, em atenção ao disposto no art. 167, III, do RPAF, no máximo se poderia cogitar a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10, a partir desta data, conforme, aliás, nesse diapasão, sua própria redação que assim se expressa: “*a omissão...SERÁ caracterizada*” (*futuro, dali em diante*).

Transcreve os textos dos artigos 100, inciso I, 103, inciso I, e 144, caput do CTN, para defender a ideia de que é possível, até, cogitar-se, em tese, somente em relação a “*instituição de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ou ampliação de poderes de investigação*”, na aplicação retroativa da LEI, conforme parágrafo primeiro do art. 144, do CTN, o que, como já abordado, não é o caso, e, mesmo assim, exceto para atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

Transcreve, ainda o caput do art. 146 para concluir, em seguida, que, a exceção do parágrafo do art. 144, não se aplica, ao caso concreto, essa pretensão. Primeiro, porque o art. 144 se reporta a LEI, estando a norma infralegal tratada nos arts. 100 e 103. Ensina que o parágrafo único do art. 144 também se reporta à LEI, no seu sentido estrito. Pontua que qualquer outra interpretação, fazendo alcançar a norma infralegal, implica em ofensa ao quanto estatuído pelo caput do artigo.

Em segundo lugar, prossegue, porque a Portaria nº 159/19 caracteriza o próprio fato gerador e, por consequência, não se poderia olvidar em sua aplicação “*posteriormente à ocorrência do fato gerador*”. Questiona qual seria o fato gerador, antecedente, suscetível de sua aplicação.

Em terceiro lugar, porque a “portaria” não veio tão somente instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, com simples ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas, eis que o parágrafo único da Portaria nº 159, não encontra compatibilidade com o conteúdo da Portaria nº 445/90, que pretendeu alterar, fugindo inteiramente ao tema ali regulado: “*alcance das disposições contidas no § 4º, do artigo 4º, da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996*”. Afirma que a portaria não cria qualquer adendo ou amplitude aos poderes da Fiscalização, que por evidente deve seguir com o contexto da norma (Portaria 445), mas tão somente erige um fato, um dado, à condição de GERADOR DO ICMS.

Em quarto lugar, porque, se a pretensão é conceder ao “crédito tributário” maiores garantias ou privilégios, afirma que o próprio dispositivo afasta a exceção em relação a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. Portanto, ainda que se pudesse admitir a legalidade da Portaria nº 159, no que tange à criação do “fato gerador”, assevera ser uma aberração jurídica admitir a sua aplicação a fatos pretéritos. Por mais essa motivação, conclui ser ILEGAL o lançamento de ofício.

Em quinto lugar, continua, porque os dados do LMC não foram usados, em uma regular auditoria, para fins de apuração/levantamento das quantidades supostamente omitidas ou da base de cálculo, mas foram as próprias informações tidas como fatos geradores, conforme já amplamente demonstrado e cabalmente expressa a Portaria: “*A omissão do registro de entrada de combustível..... 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)*”. Afirma que o art. 146, do CTN, fala por si só.

Nesse sentido, transcreve trecho da decisão da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, nos autos da Ação Ordinária nº 8009255-56.2022.8.05.0001, cujo trecho reproduzo abaixo:

“*Posto isso, concedo tutela de urgência para determinar ao Estado da Bahia que, até ulterior deliberação deste Juízo, abstenha-se de aplicar o disposto na do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 em relação as empresas indicadas no id 179115904, bem como suspendo a exigibilidade dos autos de infrações assim fundamentados relativo a fatos ocorridos em período anterior a 24/10/2019, face à impossibilidade de*

retroatividade dos efeitos da edição da Portaria SEFAZ 445/2019.”

Com relação aos alegados “benefícios aos contribuintes”, refere-se ao que denomina de “*mais um absurdo engendrado*”, pois a aceitação das perdas, prevista no art. 3º da Portaria nº 159, excluiu justamente o segmento de varejo de combustíveis, atribuindo ao mencionado seguimento a ilegal criação de novo “*fato gerador*”, como claramente já delineado.

Raciocina que, se a única disposição da Portaria fosse a ampliação, de 0,6% para 1,8387%, do limite de “perdas” e “ganhos”, poder-se-ia falar em “benefício”. No entanto, atribuir, à informação acessória, criada por ente diverso do Estado (DNC), o status de “*fato gerador*”, entende que, além do cunho de ilegalidade, não acarreta qualquer “benefício”.

Por fim, sobre o tema “*verdade material*”, transcreve decisão proferida pela 1ª Câmara do CONSEF, de relatoria do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, que conclui no sentido de que “*Não é a forma com que a sociedade empresária preenche os documentos fiscais eletrônicos que erige as ocorrências da vida ao patamar de fatos geradores do ICMS, mas a efetiva subsunção daquelas (ocorrências) nas hipóteses legais de incidência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Decisão unânime*”.

Enxergando o caso em tela de acordo com o pressuposto legal espalhado na referida decisão, conclui que os dados que haviam sido registrados no LMC/EFD são totalmente inconsistentes, irreais e absurdos. Mesmo não podendo explicar não ter percebido tais registros antes da ação fiscal, a Autuada, até por uma questão de bom senso, e de inexistência de prova concreta que conduza a qualquer conclusão dentro da razoabilidade, somente pode atribuir os erros a falhas técnicas e humanas.

Resumindo a discussão sobre a verdade material, explica que os arquivos da EFD, em poder da fiscalização, demonstram com clareza os totais vendidos pela Autuada em cada exercício, por período, tipo de combustível e “*por bico*”; que não existiram vendas não registradas; que as saídas encontram respaldo nos estoques (iniciais e finais) e nas entradas/compras realizadas com notas fiscais e retenção do ICMS. Assegura que o lançamento de ofício é totalmente improcedente.

Ante o exposto, requerendo a ouvida da Douta PGE/PROFIS, sobre o item 07 do presente Recurso, e do Sr. Autuante, pede que se reconheça a existência de vícios e ilegalidades no lançamento, e na decisão, evitando a inscrição em Dívida Ativa, para que seja o Recurso Provado, sendo declarada a nulidade ou improcedência do lançamento.

Nestes termos, pede deferimento.

VOTO

Trata-se de conduta descrita como “*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, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ...*

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento. As alegações recursais, embora se refiram a “vícios e ilegalidades”, suscitam questões que tangenciam o mérito da autuação, e como tal serão tratadas, conforme segue.

Quanto à alegação de ilegalidade de autuação baseada, exclusivamente, na EFD, por força dos alegados erros na sua escrita, é relevante destacar que a autuação decorreu da constatação de omissão no registro de entradas de combustíveis, conforme destaca a peça inaugural do lançamento. Tal constatação somente foi possível porque os ganhos registrados extrapolaram os limites do possível, física e normativamente considerado.

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

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

Por força da inclusão de tal registro na EFD da empresa, a fiscalização pode levantar as entradas de mercadorias sem comprovação de sua origem, apuradas a partir do registro de variações volumétricas em desconformidade com as características das mercadorias comercializadas pela empresa. Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional (EI+C-S=Ef), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos.

A despeito da metodologia abreviada, o uso da equação de estoques tradicional revelaria o mesmo resultado. De fato, bastaria somar-se o estoque do dia anterior com as compras de combustíveis (registradas mediante NF) e deduzirem-se as saídas de combustíveis no dia, comparando-se, ao final, o estoque apurado com aquele efetivamente medido. É evidente que seria necessário deduzir, da diferença apurada, um ganho por expansão volumétrica do combustível líquido, na ordem de 1,8387% sobre o volume disponível. Sobre o montante que sobejasse desse cálculo, deveria ser calculado o imposto devido por solidariedade, já que tal número seria representativo de um ingresso de combustíveis sem documentação fiscal respectiva, número que poderia, inclusive, ser superior àquele apurado pela fiscalização, porque acabaria por refletir outras omissões distintas daquela relativa à variação volumétrica.

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

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

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

I - Notificação para apresentação, no prazo de 24 (vinte quatro) horas, do LMC corretamente escriturado;
II - Autuação, no caso de não cumprimento do previsto no inciso anterior, seguida de notificação para que apresente ao DNC, no prazo de 10 (dez) dias úteis, declaração da existência do LMC corretamente escriturado;

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

- a) Quando a notificação prevista no inciso II resultar da não apresentação do LMC, a interdição dar-se-á em todos os equipamentos de abastecimento do PR;*
- b) No caso de a referida notificação decorrer da falta ou irregularidade de escrituração de combustível(is) no LMC, a interdição ocorrerá no(s) equipamento(s) de abastecimento do(s) produto(s) correspondente(s).*

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

A leitura do conteúdo do art. 4º, acima transcrito, é revelador do zelo e cuidado que devem permear toda a escrituração das operações no LMC, pois qualquer erro incorrido pelo posto revendedor, expõe o estabelecimento a sanções administrativas.

Assim, ainda que se possa admitir a ocorrência pontual de irregularidade na escrituração dos ganhos, não é crível que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse contaminar todos os meses fiscalizados, sem que disso adviessem as sanções, como consequências previstas na legislação.

Menos crível ainda é que o estabelecimento viesse a cometer tantos erros, em sequência, sem empreeender esforços com vistas a saná-los, face à possibilidade de vir a ter o seu funcionamento interditado, conforme prevê o inciso III do art. 4º da Portaria DNC citada.

Portanto, não soa verossímil a alegação recursal de que o seu livro LMC estaria eivado de erros, com registros de ganhos equivocados em vários dos dias auditados.

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

Daí a legitimidade de manejá-la para tratar de fatos pretéritos à sua edição, já que apenas favoreceu o Sujeito Passivo, orientando no sentido de não ser efetuado o lançamento na hipótese de a diferença apurada se apresentar inferior ao limite lá previsto.

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

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

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

Quanto à alegação de irretroatividade da Portaria nº 159/19, embora o levantamento fiscal tenha se respaldado em procedimento disciplinado na Portaria nº 445/98, a constatação de omissão de entradas foi apurada, simplesmente, a partir do registro excedente de variação volumétrica, conforme prevê o art. 10, parágrafo único do diploma normativo citado, conforme abaixo.

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

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):

...

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). (grifos acrescidos)”

Portanto, nenhum sentido faz falar-se em irretroatividade da norma disposta na Portaria 159/19, já que representa, nada mais nada menos, que um procedimento contábil elementar de controle de estoques, cuja expressividade artimética fala por si só.

Quanto à alegação de ilegalidade de cobrança de tributo sobre variação volumétrica, cabe

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

Por todo o exposto, entendo adequada a metodologia adotada pelo preposto fiscal, não havendo qualquer reparo a ser feito.

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

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

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

Todavia, a autuação nada tem a ver com “presunções”, mas com a constatação de entradas de mercadorias sem documentação fiscal respectiva, conforme consta da descrição da conduta autuada, na peça inaugural do lançamento, abaixo transcrita.

“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, apurada 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, 2016, 2017 e 2018.”

De fato, a presunção referida na lei tem como pressuposto a existência de operações de saída anteriores, em face das quais a empresa obteve receitas não registradas, fonte para a aquisição dessas mercadorias sem registro. No caso dos autos, a cobrança do imposto decorre da responsabilidade solidária do adquiriente, prevista no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, conforme se encontra indicado no Auto de Infração, dispositivo legal esse que reproduzo abaixo.

“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;
...

Como de presunção não se trata, mas de cobrança de ICMS normal por responsabilidade solidária, devido pelas operações de entrada, entendo incabível a aplicação do dispositivo evocado.

Quanto à alegação de ilegalidade da exclusão do setor varejista de combustíveis das perdas previstas na Portaria nº 159/19, ressalto que refoge à competência deste órgão administrativo a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme dispõe o art. 167, inciso III, abaixo transscrito.

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

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

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

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO EM SEPARADO

Com todo o respeito, uso divergir quanto à fundamentação adotada, em relação às preliminares/prejudiciais e ao mérito, passando a apreciar estes tópicos conjuntamente já que se

encontram interligados, de certo modo.

Antes de tudo, repto necessário consignar que, após proferir o voto vencido no Acórdão CJF nº 0107-11/21-VD, tive a oportunidade de melhor refletir sobre a matéria, notadamente com o retorno das diligências determinadas por esta Câmara nos PAFs que o sucederam, providência que se mostrou acertada, por viabilizar o acesso à planilha analítica do autuante.

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

Sem a diligência, a manutenção do PAF, a meu ver, só encontraria fundamento em um voto de fé no trabalho do(s) agente(s) fiscal(is) responsável(is) pela lavratura, já que não era possível encontrar no processo todas as informações necessárias para compreender o caminho percorrido pela fiscalização, ainda que amparado em informações prestadas pelo próprio contribuinte.

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

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

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

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

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

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

Contudo, embora permaneça convicto do voto que proferi naquela oportunidade (Acórdão CJF nº 0107-11/21-VD), ao não vislumbrar a segurança necessária para garantir a higidez da autuação pelos motivos acima explicados, no presente caso, onde os dados analíticos já estão disponíveis, 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 adotado 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 objeto 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 38°.

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

Outro aparente “tabu” que merece superação é a resistência à realidade de que se trata de uma presunção, como se fosse algo cuja ocorrência é proibida ou rara na relação jurídica tributária. O termo “presunção”, no direito tributário possui plurissignificação, podendo se referir a mais de 89 hipóteses distintas, como pontua Florence Cronemberger Haret, que assim a define:

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

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

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

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

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

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

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

recolhimento do tributo devido.

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

Mas, isso não torna a autuação 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 exibi-los”.

O “Levantamento Quantitativo Por Espécie”, por sua vez, é técnica de auditoria contábil aplicada pela fiscalização tributária para subsidiar a presunção de omissão de receitas, assumindo que estas decorrem de operações sujeitas ao tributo fiscalizado. Originalmente, é previsto pelo art. 41 da Lei Federal nº 9.430/96, regulamentado pelo Decreto nº 9.580/2018 (atual Regulamento do Imposto de Renda), que mantém disposições similares às encontradas no anterior (art. 286 do Decreto Federal nº 3.000/99).

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

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

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

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

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

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

É pela análise dos registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360, 1370, principalmente, que o presente lançamento é realizado, observando-se a escrituração do estoque inicial, somando as entradas e subtraindo as saídas, para encontrar o saldo final (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 litros + 2.000 litros - 1.500 litros = 1.500 litros). A tolerância admissível fica por conta da variação volumétrica que é de 0,6% segundo índice da ANP e de até 1,8387% para fins da fiscalização estadual, ou seja, o saldo pode variar, no máximo esse percentual, como decorrência de fenômenos naturais.

Logo, não há *necessidade* de confrontar 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 **constituída pelo próprio contribuinte**, como já indicado.

Mas o racional continua sendo aquele exprimido em qualquer auditoria de estoques: o número das mercadorias ao final de cada dia deve corresponder ao resultado obtido a partir da quantidade inicial, acrescida daquelas que entraram e/ou subtraídas 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 “considerandos” destinados a esclarecer que sua edição foi motivada pela diversidade de características nas mercadorias fiscalizadas em estabelecimentos comerciais e industriais, e que atrai uma devida adequação dos procedimentos a cada hipótese, conforme abaixo:

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

Considerando que em tais levantamentos têm ocorrido dificuldades face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações;

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

A presente autuação, por sua vez, guarda evidentes diferenças em relação às mercadorias objeto da atividade econômica exercida por outros estabelecimentos comerciais e industriais. Logo, não é possível estabelecer correlação direta entre a íntegra dessas disposições normativas com a presente autuação, sendo razoável considerar que nem tudo que consta da Portaria nº 445/1998 se

aplica do mesmo modo ao presente caso, assim como pode não se aplicar a IN nº 56/2007.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O primeiro, ocorreu no dia 02/01/2015 relativo à gasolina comum, em que o autuante afirma ter havido omissão de entrada de 4.793,006 litros (5.035,88 descontados 242,874 litros de perdas – limite SEFAZ). Fazendo a análise do ocorrido, justifica que o dia 02/01/2015 foi uma sexta-feira, sem expediente, entre o feriado de 01/01/2015, quinta feira e o sábado, 03/01/2015, dias nos quais o CHEFE DE PISTA não trabalhou. Afirma que foram entregues dia 02/01, 5.000 litros de gasolina, mas, na segunda feira, 05/01, o CHEFE DE PISTA lançou a referida entrada por 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 o Ilmo. Relator, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, divergindo apenas quanto à fundamentação.

VOTO DISCORDANTE

A condenação definida à Recorrente no presente processo decorre da possível aquisição de combustíveis sem a identificação da origem e, consequentemente, sem o pagamento anterior do ICMS, constatada por meio de análise aos dados apresentados em sua EFD concernentes ao registro do LMC, alí transcritos.

Afirma o nobre relator, de quem divirjo, motivo do presente voto, não se tratar de apuração de estoques, mas, de constatação do surgimento dos mesmos sem explicação plausível como afirma em seu voto condutor:

“Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional ($EI+C-S=Ef$), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos”.

Discordando de tal premissa, posicione-me.

A decisão por maioria dos membros desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal espelha o reconhecimento de um fato em verdade desconhecido que a mesma eleva à condição de fato gerador do ICMS e, assim, homologa o decidido pela Junta Julgadora, subvertendo as normas de apuração de estoques, estribado em Portaria que, no caso, ganha força de Lei.

Para melhor cognição do que se trata no presente processo, necessário se faz destacar a conceituação do que venha a ser **“substituição tributária”**, **“responsabilidade solidária”** e **“presunção”**.

Temos que Substituição tributária é a transferência da obrigação do recolhimento de um imposto de uma ou várias pessoas que estão em uma cadeia de produção/comercialização.

A Lei Complementar 87/96 especifica a possibilidade de ocorrer a Substituição Tributária em seu artigo 6º, quando assim especifica:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

O artigo 8º do mesmo CTN assim determina:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.*

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

Já o artigo 9º, assim determina:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

Questiono, qual a origem dos produtos objeto da autuação? Para que exista Substituição Tributária, imprescindível a existência das figuras do Substituto e do Substituído e, no caso presente o pretenso substituído está devidamente identificado, a Recorrente. Quem é o Substituto? Qual o valor de aquisição dos produtos supostamente ingressados no estabelecimento da Recorrente e como foi o custo dos mesmos determinado? Se foram adquiridos, forçosamente foram pagos, como foram efetuados os pagamentos correspondentes? Existe comprovação contábil das pretensas operações?

É responsabilidade do Substituto o recolhimento, caso exista, do tributo sobre as saídas posteriores promovidas por aqueles que lhe adquirem os produtos para comercialização.

E, quando pretende o fisco cobrar tributo da Recorrente, lastreando sua imposição com base na responsabilidade tributária, falta-lhe lastro de legalidade para tal atitude, se não, analisemos à luz dos dispositivos legais apontados pelo autuante.

Alega o autuante, assim como a Junta Julgadora e o ilustre relator do presente processo, que a exigência determinada não se trata de “presunção”, mas, a fundamentação apresentada está contida no artigo 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, que assim expressa:

Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:

(...)

II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:

- a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;*
- b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;*
- c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;*
- d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*
- e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”;*

A **responsabilidade solidária** é uma consequência derivada da “responsabilidade tributária”, e o

CTN assim informa:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Destaque-se que o CTN define os tipos de “responsabilidade tributária”: Responsabilidade de Sucessores, nos artigos 129 a 133, e, Responsabilidade de Terceiros, nos artigos 134 e 135, situações que, em momento algum, são identificadas no presente processo.

A conceituação de responsabilidade solidária, pois, é definida pelo CTN, no artigo 134, que assim estabelece:

Art. 134 - Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;*
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;*
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;*
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;*
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;*
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;*
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.*

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório”.

E, mais uma vez questiono: Como enquadrar a Recorrente no princípio da solidariedade tributária?

Sequenciando relativo à autuação, tipifica o autuante o seu cometimento com base no artigo 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, que assim diz:

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).

E a metodologia aplicada pelo autuante restou limitada a apresentar dados de “dias” em que a escrituração fiscal constante do LMC informava quantidades acima dos limites estabelecidos no dispositivo acima apresentado.

Ocorre que, também registros de perdas estão identificadas pelo próprio autuante que, em se tratando de levantamento de estoque físico em exercício fechado, (estranhamente diário), não considerou na apuração total do exercício tal situação. É de se destacar que nas informações contidas no LMC, confessado pela Recorrente, ocorreram erros nos registros de medições diárias, tendo o autuante negado o direito pleiteado pela Recorrente de efetuar as devidas correções.

Muito embora tenha conhecimento de variações positivas e negativas (ganhos e perdas) registradas no LMC, o autuante, “esqueceu”, mesmo não apresentando a correlação entre ganhos e perdas, o que dispõe a mesma Portaria em seu artigo 13, onde assim determina:

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

- I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o*

imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas; (**Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019**).

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:

- a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto; (**Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019**).
- b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado; (**Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019**).
- c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deverá ser observado o inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/1996; (**Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019**).
- d) a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo, ficando absorvida por esta a multa pelo descumprimento da obrigação acessória; (**Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019**).
- e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.

O questionamento que se faz é: A Portaria 445 só deve ser aplicada quando convém ao autuante (fisco), no caso o artigo 10, esquecendo-se das determinações que amparam o contribuinte, no caso o artigo 13?

E, disso não se desincumbiu o autuante, nem foi objeto de análise por parte da Junta Julgadora, assim como de parte dos julgadores de segunda instância que optaram pela procedência da autuação.

A própria fundamentação legal apresentada contradiz os argumentos defendidos pelos autuantes e julgadores tanto de primeira como de segunda instância.

Destaque-se o posicionamento adotado pela Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, em voto proferido no **ACÓRDÃO CJF Nº 0106-12/22-VD**, quando assim se expressa:

A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no IMC/registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido/responsabilidade própria. Em verdade, o que se constata é que o lançamento ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época e que o método aplicado, apesar de ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

Vejamos o método aplicado:

- *extraiu da EFD do contribuinte os ganhos através da LMC, separando as quantidades, diariamente, por exercício e tipo de combustível;*
- *Os ganhos diários foram totalizados em períodos anuais, sendo deduzido o percentual de 1,8387%. Referido percentual representa a margem de segurança em razão do fenômeno natural de dilatação do combustível diante da variação de temperatura.*
- *Os valores que excedem o limite acima mencionado foram considerados, de forma presumida, “entrada sem documento fiscal”.*

Ainda que a decisão de piso tenha afastado a aplicação da proporcionalidade, é certo que não restou comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal. Com base nos ganhos declarados junto ao Registro 1300, a fiscalização concluiu que foram realizados ingressos de mercadorias sem documentos fiscais, o que, de fato, nos faz concluir que há, de certa forma, uma aferição presumida.

E, analisando a aplicação da Portaria nº 159/19 pelo autuante, diz a ilustre relatora:

O método regular até a data da lavratura do presente Auto é o “levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”. A inovação do fiscal autuante deve ser considerado ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais.

Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de na data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos. Este, inclusive, foi o posicionamento do Ilustre Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21, conforme trecho abaixo:

“A Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao inicio da vigência.”

Saliente-se que o autuante limitou-se a utilizar registros constantes do LMC constantes na EFD, sem, contudo, perquerir outras informações fisco-contábeis que científicas a conduta legal e sem infrações por parte da Recorrente, e, disse a ilustre relatora:

Os registros no LMC/1300 são peças auxiliares que podem ou não indicar uma suposta irregularidade. Nesta hipótese, caberá, pois, uma análise específica de toda a sua escrita fiscal, notadamente seguindo outros roteiros de fiscalização, o que não ocorreu no presente Auto de Infração.

Têm- se que a autuação se limitou a utilizar o campo 10 do “Registro 1300”, sequer avançando para demais elementos probantes.

Imperioso, portanto, invocar o Princípio da verdade material, observando os estoques iniciais, as compras e vendas, assim como demais elementos probatórios, a exemplo da escrita contábil. Não se pode admitir que um único registro da sua EFD tenha o condão de presumir fato gerador, sem demais provas acessórias.

Não bastassem as situações acima elencadas, decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, assim se pronunciou:

“Assim é que figura-se ilegal as autuações realizadas pelo Estado da Bahia com o objetivo de tributar fato gerador não previsto em lei, mas apenas em portaria, portanto lançamento fundamentado em norma infralegal.”

Destaco em minha análise o voto do ilustre relator do presente processo quando o mesmo apresenta:

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

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

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

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

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

a) Quando a notificação prevista no inciso II resultar da não apresentação do LMC, a interdição dar-se-á em todos os equipamentos de abastecimento do PR;

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

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

E, estranhamente, o digno relator comunga com o autuante na negativa de autorização para retificação do LMC, por meio da EFD da Recorrente, corroborando, desta forma, com a manutenção de erro constatado, que, como verificado, deve permanecer, mesmo estando

contrário à legislação.

O ilustre Conselheiro Anderson Ítalo Pereira, em seu voto em separado, talvez ironicamente, afirma:

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. (sic)

E, ainda de relação à *presunção*, afirma o ilustre conselheiro:

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.

Não se pode entender que a infração tenha por base a “presunção”, mas que ela não exista, no dizer do autuante e dos julgadores que optaram pela sua procedência, o que configura total comprometimento com a não busca da verdade material.

Além do acima apresentado, cabe-me analisar, como o fez a ilustre relatora Dra. Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, a total ilegalidade de aplicação de “preceitos criados” por meio de Portarias, como se as mesmas tivessem o condão legal de estabelecer princípios não previstos em leis.

Para tanto, cabe-me analisar o que na autuação se pretende, à luz do princípio da hierarquia das leis.

Atualizada a “Pirâmide de Kelsen”, podemos, hoje, considerar que as leis e normas outras, em especial em se tratando de legislação tributária, podem ser agrupadas conforme abaixo:

No “topo” da Pirâmide temos a Constituição Federal e suas Emendas, que a ela se integram ganhando o seu grau de estrutura mandatária;

Em seguida, segundo os conceitos atuais, temos da Leis Complementares, as Leis Ordinárias e as Leis Delegadas, os Tratados Internacionais, cada uma com origem em delegações dadas pela Constituição Federal;

Ladeadas às acima apresentadas destacam-se as Medidas Provisórias e os Decretos Legislativos criados pelo Congresso Nacional e as Resoluções emanadas do Congresso Nacional.

Destaque-se que apenas a estes dispositivos legais é dado o direito de estabelecer normas que obriguem cumprimento tributário ao contribuinte.

Todas as normas criadas a partir das acima apresentadas, só podem dizer respeito à definição de como aplica-las, sem, contudo, ter o direito de criar obrigações que resultem no estabelecimento de regras que venha a onerar tributariamente o contribuinte, a exemplo de Decretos, Instruções Normativas, Portarias, etc.

Por serem normas infra legais, não podem gerar direitos nem tampouco criar obrigações, como claramente afirma articulista do site JUS:

“Não podem contrariar as normas primárias, sob pena de invalidade. É o caso dos decretos regulamentares, portarias, das instruções normativas, dentre outras. É preciso ter cuidado para não confundir os decretos autônomos (normas primárias, equiparadas às leis) com os decretos regulamentares (normas secundárias, infralegais”).

E trata-se a Portaria de norma secundária, não criada pelo Poder Legislativo e sim criada nos gabinetes da Administração, portanto sem competência para determinar obrigações somente possíveis por leis ordinárias.

Cabe aqui destacar trechos de trabalho publicado pelo JUS BRASIL, analisando o princípio da hierarquia das leis:

Como bem ensinou Celso Antônio Bandeira de Mello (Curso de Direito Administrativo, 17ª edição, pág. 337):

“Se o regulamento não pode criar direitos ou restrições à liberdade, propriedade e atividades dos indivíduos que lá não estejam estabelecidos e restringidos na lei, menos ainda poderão fazê-lo instruções, portarias ou

resoluções. Se o regulamento não pode ser instrumento para regular matéria que, por ser legislativa, é insusceptível de delegação, menos ainda poderão fazê-lo atos de estirpe inferior, quais instruções, portarias ou resoluções. Se o chefe do Poder Executivo não pode assenhorear-se de funções legislativas nem recebê-las para isso por complacência irregular do Poder Legislativo, menos ainda poderão outros órgãos ou entidades da Administração direta ou indireta”.

E mais:

“Na lição de Paulino Jacques(*Curso de Introdução à Ciência do Direito*, 2^a edição, pág. 81), as instruções, normas típicas secundárias, dispõem, em geral, sobre a execução dos serviços públicos ou de normas legais ou regulamentares. Daí tem-se a lição de Carré de Malberg de que as instruções só produzem efeito “no interior do serviço, porque se originam do serviço e se editam em virtude das relações que o serviço engendra entre chefes e subalternos”(*Teoria general del Estado*, tradução de J. L. Degrete, México, 1948, pág. 605, n. 224), não obrigando assim os particulares”.

A constitucionalidade de portarias como normas determinantes de obrigações a terceiros, no Brasil, vingou apenas quando do regime militar, nos idos de 1970, quando o Ministro Alfredo Buzaid, unilateralmente, reconheceu o caráter constitucional das emanadas pelos entes executivos.

E o reconhecimento da incompetência de portarias e outras normas infra legais de estabelecer obrigações a terceiros, também, é citado no mesmo artigo acima referenciado:

Decisão inédita do Tribunal Superior do Trabalho (TST) analisou em profundidade o problema de portarias que pretendem legislar. Refiro-me ao Processo AI-RR 0000017-64.2009, relatado pelo ministro Cláudio Mazzarenhas Brandão. Ao decidir sobre o poder coercitivo de normas regulamentadoras, assim decidiu a egrégia 7.^a Turma: “Entretanto, analisando a mencionada NR não há qualquer imposição para a concessão do intervalo. E, ainda que tivesse qualquer imperativo neste sentido, entende-se que não caberia à Portaria do MTE, mediante NR, estipular tal obrigação; isso porque a Constituição Federal em seu art. 5º, inciso II estabelece: ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’”.

É de bom tom destacar o que afirma o ex-Ministro do Trabalho, Almir Pazzionoto Filho, in “Normas Regulamentadoras e Princípio da Legalidade”:

“...

Portarias ministeriais redigidas em gabinetes fechados, por pessoas despidas de poder legislativo, concedem prerrogativas ilegais, obscuras e ilimitadas a auditores fiscais do trabalho e alimentam o clima de insegurança jurídica que cerca milhões de empregadores”.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado às portarias e instruções criadas em gabinetes não autorizados que criam obrigações das quais decorrem penalização aos contribuintes.

Destaque-se o posicionamento adotado por José Cretella Junior, em artigo intitulado “Valor Jurídico da Portaria”:

*“Do mesmo modo, Lopes Meirelles, preso ainda ao antigo conceito de portaria, define-a como os “atos administrativos internos, pelos quais o chefe do Executivo (ou do Legislativo e do Judiciário, em funções administrativas), ou os chefes de órgãos, repartições ou serviços, expedem determinações gerais ou especiais a seus subordinados, ou nomeiam servidores para funções e cargos secundários. As portarias, como os demais atos administrativos internos, não atingem nem obrigam aos particulares, pela manifesta razão de que os cidadãos não estão sujeitos ao poder hierárquico da Administração pública” (*Direito administrativo brasileiro*. 2. ed. 1966, p. 192).*

Tais conceituações da doutrina chegaram aos tribunais, a ponto de a mais alta Corte de Justiça do país ter consagrado a tese, válida até certa época, de que “as circulares, instruções e portarias não se incluem entre as fontes de direito administrativo; falecem-lhes as características de lei, pois apenas se dirigem aos funcionários administrativos, traçando-lhes diretrizes, ministrando-lhes esclarecimentos e orientações” (STF, em RDA, 7 p. 120). Do mesmo, em outras ocasiões, o Supremo Tribunal Federal decidiu que “entre as fontes do direito administrativo não se encontram as portarias ministeriais, simples instruções a seus subordinados e incapazes de revogar a lei”; que “as circulares e portarias das autoridades superiores a seus subordinados não obrigam a particulares”; que “as portarias são ordens internas de serviço e prescindem da publicidade dada para as leis e atos de maior hierarquia no direito administrativo” (STF, em RF, v. 107, p. 65; RF, v. 107, p. 277 e RF, v. 112, p. 202-3)

Na realidade, “o raio de ação das portarias é variado, porque, ao mesmo tempo que produzem efeitos dentro das repartições, regulando o funcionamento dos serviços, dirigindo-se, pois, neste caso, aos funcionários, também ultrapassam aqueles limites, impondo normas de conduta ao público” (cf. nosso Tratado de direito

administrativo. 1966. v. 2. p. 136).

Onde a portaria fere de modo frontal a lei, o regulamento, o decreto, o intérprete concluirá, de imediato, por sua ilegalidade. Onde a portaria inova, criando, inaugurando regime jurídico disciplinador de um instituto, é ilegal e, pois, suscetível de censura jurisdicional”.

Também é digno de menção o que escreveu tratando especificamente da aplicabilidade e normatividade de “Portarias”, ROGÉRIO PIRES GOULART – “DA PORTARIA N. 6947/15 E O CONFLITO DE NORMAS”; Publicação da JUSBRASIL

Em outro dizer não poderá o administrador público coartar interesses e direitos de terceiros a não ser que sua atitude tenha um embasamento em lei previamente editada não sendo outro entendimento de Celso Antônio Bandeira de Melo para quem: “Nos termos no art. 5º, II, “ninguém”. Aí não se diz, “em virtude de decreto, regulamento, resolução, portaria ou quejandos”. Diz-se “em virtude de lei”. Logo, a administração não poderá proibir ou impor comportamento algum terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja”.

Assim, considerando tudo o que analisei, julgo o Auto de Infração em apreço IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 269138.0169/20-0, lavrado contra AUTO POSTO PONTO FORTE LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 259.012,20, acrescido da multa de 100% com previsão no Art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTOS VENCEDOR E EM SEPARADO* - Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Valdirene Pinto Lima, Ildemar José Landin, Andersen Ítalo Pereira* e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: José Rosenvaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO EM SEPARADO

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DISCORDANTE

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