

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0132/19-5
RECORRENTE - PACÍFICO COMÉRCIO E SERVIÇOS DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0051-01/20-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/06/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0137-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS, APURADAS PELA VERIFICAÇÃO DE GANHOS VOLUMÉTRICOS REGISTRADOS NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD, ACIMA DOS ÍNDICES ADMITIDOS PELA ANP. Autuado baseou sua defesa em tentar afastar a presunção de omissão de saídas, que foi objeto de outro Auto de Infração com julgamento procedente, por essa Junta de Julgamento Fiscal. 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 1ª JJF Nº 0051-01/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2019, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$68.353,60, em razão de quatro infrações distintas, sendo objeto do presente recurso apenas a Infração 01, descrita a seguir.

***Infração 01 (04.07.02)** - falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 60.029,17, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;*

...

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 05/06/2020 (fls. 56 a 59) e julgou Procedente o Auto de Infração. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

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

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato, quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

O autuado reconheceu a procedência das infrações 02, 03 e 04, e certamente obterá as reduções legais à época do efetivo recolhimento, se assim prever a lei. A lide persiste apenas em relação à infração 01, que consiste na antecipação tributária sobre combustíveis, baseada em presunção da ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, em razão de entradas de mercadorias não registradas, prevista no inciso IV, do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.

Indefiro o pedido de diligência requerido pelo autuado para análise de relatório com informações acerca de compras e vendas, em cotejo com as notas fiscais de entrada e saída de combustíveis comercializados, pois essa análise já foi feita na discussão do Auto de Infração nº 2691380133/19-1, referente à omissão de saídas presumidas, com base em omissão de entradas.

De acordo com o relatório das fls. 08 a 13 (frente e verso), foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo

(ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque, o percentual de 1,8387%. Os ganhos considerados inadmissíveis foram observados na maioria dos meses dos anos de 2015 a 2018.

Por exemplo, para o produto gasolina comum, no ano de 2015, foram observados ganhos de variação volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de março, abril, maio, junho, julho, agosto e setembro (fl. 08). No dia 09/03/2015 o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 9.489 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 1.955,423 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 9.489 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 1.955 litros de combustível no tanque.

Com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante exigiu o imposto que foi objeto do Auto de Infração nº 2691380133/19-1. Os valores exigidos no referido auto de infração, foram considerados como crédito fiscal na apuração do imposto de que trata este auto, devido por antecipação tributária, conforme demonstrativo das fls. 06 e 07, frente e verso.

O autuado pautou a sua defesa em tentar desconstituir a presunção da ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, em razão de entradas de mercadorias não registradas, que foi objeto do Auto de Infração nº 2691380133/19-1.

Assim, considerando que não cabe neste auto de infração o retorno à discussão da lide que foi objeto do multicitado auto de infração, e considerando que essa Junta de Julgamento Fiscal julgou por unanimidade a procedência daquele auto, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração."

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 68 a 85 (verso), mediante o qual aduz as seguintes razões.

Após transcreve a infração 01, assegura que, conforme demonstrado na impugnação e nos documentos a ela anexados, não houve a aludida entrada de mercadorias provenientes de terceiros - no caso, combustíveis - sem registro fiscal no estabelecimento, tendo a empresa incorrido tão-somente em equívocos recorrentes nos registros dos Livros de Movimentação de Combustíveis - LMC, situação que levou a autoridade fiscalizadora a concluir erroneamente que as variações volumétricas registradas tenham efetivamente ocorrido. Ressalta, todavia, que não foi este o entendimento da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que, de forma unânime, manteve o Auto de Infração, utilizando como fundamento exclusivamente a presunção relativa que envolveu a situação concreta, nos termos da ementa cujo teor transcreve.

Argumenta que, analisando a fundamentação do acórdão recorrido, percebe-se que os julgamentos foram realizados sem que a Junta de Julgamento Fiscal de Primeira Instância tenha apreciado, com o mínimo de profundidade, os argumentos levantados e as provas apresentadas pelo Recorrente, posição esta que colide frontalmente com o princípio da busca pela verdade material, que deve imprescindivelmente reger os julgamentos no âmbito tributário, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco e distorção dos princípios da estrita legalidade e tipicidade, motivo pelo qual pretende, por meio deste Recurso Voluntário, modificar o teor da referida decisão, desfazendo ou, pelo menos, reduzindo substancialmente o valor do crédito fiscal exigido pelo Fisco.

Explica que o Auto de Infração discutido tem como fundamento exclusivamente a aplicação de uma presunção relativa (*juris tantum*) da ocorrência do fato gerador do ICMS, presunção esta que pode ser elidida mediante prova em contrário. Prossegue, explicando que tal presunção decorreu de variações volumétricas constatadas nos registros realizados pela própria empresa nos Livros de Movimentação de Combustíveis, incompatíveis com as notas fiscais de aquisição dos combustíveis. Assim, em conformidade com o § 4º, IV do Art. 4º c/c Art. 6º, IV e Art. 42, III da Lei nº 7.014/1996, gerou-se a presunção de entrada das mercadorias (combustíveis) sem o devido registro fiscal e, conseqüentemente, sem o recolhimento do ICMS incidente, cujo valor está sendo cobrado com base no Art. 23-A, II da Lei nº 7.014/1996, acrescido da multa prevista no Art. 42, III da mesma lei estadual.

Explica, ainda, que os referidos registros nos LMCs servem para indicar o estoque volumétrico inicial e o estoque volumétrico final dos combustíveis nos tanques dos postos revendedores, devendo o seu preenchimento ser realizado diariamente, nos termos da Portaria DNC nº 26, de 13

de novembro de 1992, cujos artigos 1º, 2º e 3º reproduz.

Afirma que, embora tais registros sejam indiscutivelmente relevantes para a fiscalização de sua atividade comercial e para a observância do controle de qualidade dos combustíveis postos à venda para o consumidor final, é imperioso consignar que eles não podem, por si só, isto é, sem qualquer outro indício probatório, legitimar a conclusão de que ocorreram entradas sucessivas e substanciais de combustíveis no estabelecimento sem o registro em notas fiscais, sob pena de transformar uma presunção relativa em absoluta. Transcreve as doutrinas de Fabiana Del Padre Tomé, Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho, em apoio aos seus argumentos.

Defende ser inconcebível, na esfera tributária, a criação de presunções absolutas decorrentes da lei. Pelas mesmas razões, defende que não pode o órgão fiscal transformar, por meios oblíquos, uma presunção relativa em absoluta, por mera conveniência arrecadatória, sob pena de deturpar completamente a dinâmica de incidências tributárias e desrespeitar os princípios que regem o sistema normativo. Portanto, é imperioso que se investigue a fundo a situação fática, sobretudo nas hipóteses de aplicação das presunções. Transcreve o art. 11 da Portaria SEFAZ nº 445/98 para demonstrar que tal diploma normativo prevê a possibilidade de o sujeito passivo elidir a presunção relativa de incidência do ICMS com base em qualquer meio de prova, devendo ser mantida tão-somente a multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

Ademais, frisa que as medições e os registros nos LMCs são feitos manualmente por pessoas físicas e, nessa condição, estão sujeitos ao fator humano do erro ou mesmo da ausência de esmero profissional adequado. E tal circunstância se torna ainda mais sensível diante da obrigação de registrar tais variações diariamente, o que enseja um maior potencial de acúmulo de equívocos. Nesse aspecto, averiguando a situação fática com maior profundidade, informa que foi constatado que os funcionários responsáveis pelos registros nos livros não cumpriam, de forma recorrente, tal tarefa, e para “compensar” a aludida omissão, faziam registros posteriores “retroativos”, o que gerou inconsistências nas declarações. Portanto, as variações constatadas nos registros manuais e, de certa forma, rudimentares nos Livros de Movimentação de Combustíveis não podem, por si só, levar à conclusão de que a empresa tem realizado a sua atividade empresarial com a utilização de desvios e/ou infrações atentatórias não apenas à arrecadação tributária como também à reputação da empresa em seu segmento de atuação comercial. Ressalta que é necessário fazer o contraponto com os dados da realidade concreta, e utilizar até mesmo do bom senso, para concluir se os simples registros nos LMCs devem prevalecer ou, se pelo contrário, devem sucumbir perante os fatos.

Argumenta que, como ponto de partida, faz-se necessário “traduzir” a presunção *juris tantum* prevista no Auto de Infração para se ter uma ideia mais apropriada da realidade por ela desenhada. Explica que, em linhas gerais, o contribuinte teria adquirido milhares de litros de combustíveis sem a devida documentação fiscal, de forma recorrente, repetindo tal prática durante vários anos. Em outras palavras, com base na presunção em comento, conclui-se que caminhões repletos de combustíveis supostamente adentraram no estabelecimento do contribuinte “na surdina” e descarregaram milhares de litros nos tanques da empresa sem qualquer documentação fiscal, completamente à margem da lei. Assim, tanto a distribuidora de combustíveis como o adquirente supostamente incorreram em tais práticas ilícitas, com a finalidade única de não pagar os impostos incidentes.

Chama a atenção para o fato de que se trata de uma presunção que imputa a ocorrência de condutas gravíssimas, tanto por parte do vendedor dos combustíveis como pelo adquirente (no caso, a empresa Recorrente), ambos solidariamente responsáveis. Não por acaso, foram aplicadas multas de 100% (cem por cento) sobre as supostas infrações cometidas. Portanto, é imprescindível ter em mente o “desenho” da presunção, até para evitar a sua interpretação de forma meramente abstrata, como que descolada da realidade fática. Dimensionar a presunção legal é absolutamente necessário para que se tenha noção dos fatos que buscam ser elucidados no presente processo administrativo fiscal.

Frisado o conteúdo da presunção em comento, a Recorrente parte agora para as provas levantadas, que julga aptas a desconstituí-la e, assim, afastar a sua aplicação para o deslinde do caso concreto.

Inicialmente, salienta que a Recorrente encontra-se vinculada a contrato de franquia com a Petrobras Distribuidora S/A, revendendo o combustível adquirido, única e exclusivamente, da Petrobras, empresa de solidez e seriedade absolutamente incontestáveis no mercado nacional, estando, dessa forma, contratualmente impedida de adquirir combustíveis de outras distribuidoras, sob pena de rescisão contratual unilateral, além da aplicação de outras penalidades, conforme se verifica nas cópias dos Contratos de Licença de Uso da Marca, de Comissão Mercantil e de Comodato de Equipamentos anexados (Anexo 01). Para ilustrar melhor as obrigações às quais a Recorrente se encontra vinculada, transcreve algumas das cláusulas contratuais vigentes, à folha 73.

Destaca que a Recorrente, na condição de Licenciada, está contratualmente obrigada a adquirir e comercializar produtos exclusivos da marca “BR”, incluindo, como não poderia deixar de ser, os seus combustíveis. Nesse sentido, chama a atenção da cláusula terceira do contrato (que transcreve), pois esta estabelece a prerrogativa, da BR, em analisar amostras dos combustíveis vendidos para fins de verificar a sua procedência, sob pena de, não sendo oriundos de suas refinarias, cessar imediatamente a comercialização dos produtos, retirando-os do estabelecimento.

Por fim, explica que a cláusula quinta (cujo texto transcreve), ao regulamentar a rescisão contratual, estabelece, dentre as hipóteses possíveis, a aquisição de produtos ou serviços idênticos ou similares fornecidos pelas empresas concorrentes da BR, bem como se a Licenciada deixar de realizar compras de produtos combustíveis em caráter habitual e exclusivo da “BR”.

Pontua, ainda, que, além do contrato de licenciamento, é importante também levar em consideração os termos do contrato de comissão mercantil, por meio do qual a BR possui o direito de receber determinado percentual sobre a venda de produtos licenciados, em caráter de exclusividade e que devem ser mantidos com os padrões de qualidade da Petrobras, sob pena de rescisão contratual, aplicação de multa e perdas e danos.

Destaca, ainda, que a PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A (“BR”) possui o direito de fiscalizar, *in loco*, o estabelecimento da Franqueada para fins de verificar a qualidade e a procedência dos produtos colocados à venda ao consumidor final, inclusive - e principalmente - os respectivos combustíveis, quais sejam: gasolina comum, gasolina aditivada, gasolina podium, álcool hidratado, diesel BS10 e os óleos lubrificantes. Ressalta que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS sobre a circulação jurídica de tais combustíveis é da distribuidora, que assim tem procedido, calculando e recolhendo o imposto aos cofres públicos estaduais.

Nesse sentido, para fins de auxiliar na comprovação de que a Recorrente nunca adquiriu combustíveis de terceiros, anexa os relatórios realizados por técnicos da Petrobras que atestam o total respeito da Franqueada às cláusulas contratuais estabelecidas, inclusive no que diz respeito à qualidade e proveniência exclusiva dos combustíveis (Anexo 02), situação que resultou na renovação da relação de franquia entre as partes, conforme se verifica na cópia do Termo de Declaração assinado pela PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A (Anexo 03), com fundamento na cláusula quinta do Contrato de Licença, que reproduz.

Pontua que, devido à fiscalização frequente, a BR certamente iria identificar a presença, nos tanques da Recorrente, de combustíveis oriundos de outras refinarias, e tal situação poderia resultar na imposição de sanções e até mesmo a rescisão contratual, o que não ocorreu, visto que o contrato foi prorrogado.

Explica que, justamente para verificar a quantidade de litros de combustíveis vendidos para o consumidor final - e, com base nesse fator, contabilizar a comissão a receber pelo Contrato de Franquia -, a BR exige a instalação do software denominado “Linx Seller”, que tem como função auxiliar o sistema de gestão da empresa, de forma integrada, inclusive no que diz respeito à

gestão de estoque, como sintetizado no endereço eletrônico da marca (uma das maiores da América Latina no setor), cuja imagem anexa para apoiar a ideia de que, ao contrário dos registros constantes nos Livros de Movimentação de Combustíveis, que são feitos por pessoas físicas, e dessa forma estão sujeitos a erros graves ou até mesmo ausência do esmero profissional adequado, os relatórios de vendas do “Linx Seller” são absolutamente fidedignos, pois decorrem de sistema integrado e automatizado, e não sofrem com a influência humana. E é precisamente com base nesses relatórios que a BR obtém sua remuneração decorrente do contrato de franquia, conforme previsto contratualmente:

Para fins de esclarecer melhor o funcionamento do software de automação, frisa que os seus dados são obtidos através da conexão do programa com os denominados CONCENTRADORES DE ABASTECIMENTO, que são “equipamentos responsáveis por fazer a comunicação do programa de automação com as bombas abastecedoras presentes no posto de combustível”, conforme descrição obtida em endereço eletrônico da empresa “XPERT - Tecnologia em Automação”, página que segue também em anexo para análise (Anexo 04). Frisa que *“são os concentradores de abastecimento que interligam as bombas e o ponto de venda (PDV) ao software de automação, enviando e recebendo informações sobre quantos litros e também qual valor deve ser pago pelo cliente”*.

Em outras palavras, diz ser precisamente por causa dessa conexão do software de automação com os concentradores de abastecimentos ligados às bombas de combustível, cujo conteúdo advém evidentemente dos tanques, que se pode concluir, de forma segura, que os dados do “Linx Seller” possuem muito mais confiabilidade do que os registros feitos nos Livros de Movimentação de Combustíveis para fins de constatar a quantidade de combustível que saiu dos tanques do estabelecimento para abastecer os veículos. E tanto o software de automação apresenta grau de confiabilidade alto que a própria Secretaria Estadual da Fazenda homologou a sua aplicação para fins fiscais no estabelecimento da Recorrente, conforme se vê no certificado em anexo (Anexo 05).

Considerando, portanto, a credibilidade dos dados constantes no sistema automatizado “Linx Seller”, os relatórios extraídos do programa seguramente deverão servir como importantíssimo instrumento probatório para alcançar a essência da situação que gerou o Auto de Infração, tudo em harmonia com o princípio da busca pela verdade material, mediante o qual a autoridade julgadora deve apurar rigorosamente a realidade dos negócios jurídicos realizados pela pessoa fiscalizada e sua subsunção à lei, não se resumindo a critérios meramente formais (síntese de contratos ou descrições genéricas de notas fiscais) ou a presunções.

Registra que é tecnicamente inviável burlar os dados do sistema na saída dos combustíveis nos tanques. Ou seja, embora as informações das entradas sejam inseridas no sistema com base nas notas fiscais de aquisição dos combustíveis - o que, em tese, poderia possibilitar a inclusão de combustível nos tanques “por fora”, sem nota fiscal comprobatória -, na saída isso não acontece, visto que os litros de combustíveis que saem dos tanques para abastecimento dos consumidores são perfeitamente registrados automaticamente pelo sistema, de acordo com as vendas concretas realizadas na pista do posto, tudo em conformidade com as informações dos concentradores.

Nesse sentido, anexa relatórios de compra e venda de todos os combustíveis indicados no Auto de Infração (gasolina comum, gasolina aditivada, gasolina podium, etanol hidratado comum, óleo diesel aditivado e óleo diesel comum), nos quais consta o volume total em litros das entradas e das saídas, nos exercícios de 2015 a 2018 (Anexos 06, 07, 08, 09 e 10).

Afirma que, em todos os exercícios, de 2015 a 2018, a quantidade em litros da gasolina que entrou (relatórios de aquisição do combustível) e que saiu dos tanques para abastecer os veículos dos consumidores (relatórios de venda na pista) manteve-se aproximadamente a mesma, remanescendo uma diferença praticamente insignificante diante do volume total, dentro dos limites aceitáveis pela ANP e pela própria SEFAZ. Ademais, todos os litros de gasolina que entraram no estabelecimento estão amparados com as notas fiscais comprobatórias, com as respectivas quantidades em livros dos volumes adquiridos, conforme discriminado nos

supracitados Anexos 06, 07, 08, 09 e 10.

Em complemento, anexa planilha que demonstra, em quantidade de litros, as entradas e saídas dos combustíveis nos meses que envolvem os exercícios fiscalizados, explicando que tal comparativo demonstra a equivalência entre os litros de combustíveis que ingressaram com registros em notas fiscais, bem como com as quantidades que foram detectadas pelo programa Lynx Seller (Anexo 11) - que, repita-se, está conectado aos concentradores dos tanques de combustível, motivo pelo qual suas informações são muito mais confiáveis do que as previstas nos LMCs.

Alega que tal demonstrativo expõe claramente que a presunção *juris tantum* não está em conformidade com a realidade fática, visto que a quantidade de litros de combustíveis que ingressou nos tanques do estabelecimento da Recorrente possui equivalência com a quantidade que saiu (considerando, naturalmente, o volume acumulado mensalmente, visto que nem sempre todo o combustível adquirido no mês será completamente vendido aos consumidores, podendo haver um remanescente que será posteriormente comercializado).

Ressalta, mais uma vez, que a empresa não pode adulterar os dados constantes no sistema em relação às vendas dos combustíveis, pois a medição na saída decorre precisamente do volume do líquido que saiu dos tanques para abastecer os veículos dos consumidores, em conformidade com os concentradores de combustíveis. Nesse aspecto, segue em anexo um relatório técnico que demonstra tal impossibilidade (Anexo 12). Eis, então, que o cotejo entre as informações obtidas pelo “Linx Seller”, programa integrado com os concentradores de abastecimento do posto, acaba sendo um meio muito mais seguro para concluir se houve ou não a aludida aquisição de combustíveis de “terceiros” sem os registros fiscais, do que tão-somente os registros manuais que foram inseridos nos LMCs.

Argumenta que a suposta aquisição de combustíveis de terceiros somente faria sentido economicamente para a Recorrente se houvesse uma diferença considerável (a maior) na saída do líquido em relação ao volume que entrou sem o devido registro fiscal, situação que não ocorreu, visto que os dados de saída indicam que existe um equilíbrio entre os volumes inicial e final, todos amparados com as respectivas notas fiscais, restando evidente, portanto, que a presunção *juris tantum* que fundamenta a infração (aquisição de milhares de litros de combustíveis sem nota fiscal) não possui confirmação com a realidade concreta, já que não consumou-se a saída de mais combustível do que foi registrado.

Apresenta planilha exemplificativa para, a seguir, concluir que a presunção obtida pela análise exclusiva dos LMCs, desconsiderando as outras provas, que evidenciam a altíssima probabilidade de erro humano nos registros, levou à situação esdrúxula de ter havido estoque escritural negativo, como se a empresa tivesse vendido mais combustível do que constava em seus tanques, bem como ganhos e perdas substanciais em total dissonância com as notas fiscais de entrada e saída. Aliás, vale a pena perceber que o total recebido (15.000 litros) e o total de vendas amparadas nas notas fiscais de saída (15.429,750) demonstram, mais uma vez, equivalência, tornando inverossímil a presunção que substanciou o Auto de Infração impugnado. Em outras palavras, a análise racional de todos esses dados certamente tornará inverossímil, com a máxima vênia, a presunção constante no Auto de Infração ora combatido. Ademais, pode-se questionar: de quais distribuidoras poderia a Recorrente supostamente adquirir combustíveis sem o recolhimento do ICMS? Quais empresas - e são poucas que atuam nesse segmento econômico na cidade de Salvador, diga-se de passagem - incorreriam em ilícitos de tal natureza, levando em consideração que são as distribuidoras que possuem a responsabilidade principal pelo recolhimento do ICMS em tais operações, devido ao fenômeno da substituição tributária?

Em outros termos: afirma que uma reflexão mais ponderada da situação, mediante aplicação do princípio da razoabilidade, bem como em atenção à realidade concreta do mercado de venda de combustíveis, é capaz, por si só, de fragilizar a presunção *juris tantum* decorrente da análise exclusiva dos LMCs, que não possuem a fidedignidade do sistema automatizado instalado no estabelecimento da Recorrente, visto que os registros nos livros estão sujeitos ao fator humano do

erro ou mesmo da ausência do profissionalismo necessário, como aconteceu no caso concreto.

Ressalta, por fim, que a Recorrente, ciente dos prejuízos operacionais e administrativos decorrentes da medição dos tanques sob responsabilidade de pessoas físicas, adquiriu em 2019 equipamento da marca “Veeder-Root”, cujas notas fiscais de compra e do serviço de instalação encontram-se anexadas (Anexo 13). Explica que tal produto possui, dentre as suas funcionalidades, a de possibilitar a medição do volume de combustível nos tanques de forma automatizada, mediante sistema integrado, conforme descrição retirada do endereço eletrônico da empresa (que reproduz às folhas 81/82).

Registra que em setembro do mesmo ano foi aberto protocolo perante a LINX solicitando a configuração do Veeder-Root com o Linx Seller para gerar um único sistema tecnológico integralizado, gerando o protocolo de Atendimento nº 32654894, o qual aguarda a sua efetivação, seguindo os trâmites da companhia, conforme se vê na troca de e-mails em anexo (Anexo 14). Assim, certamente após a instalação do sistema integralizado não se repetirá situação como a que gerou a presente imposição fiscal, que surgiu justamente da já demonstrada falha nos registros das medições dos combustíveis nos LMCs pelos profissionais responsáveis. Transcreve jurisprudência deste Conselho de Fazenda em apoio aos seus argumentos.

Diante de todo o exposto, requer: **a)** O recebimento e processamento do presente Recurso Voluntário, diante da sua tempestividade e pertinência, nos termos do Art. 169, I, “b” c/c Art. 171 do Decreto nº 7.629/1999; **b)** A reforma do Acórdão nº 0052-01/20VD, proferido pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que manteve o Auto de Infração nº 2691380133/19-1, para fins de desfazer a presunção relativa (*juris tantum*) que ensejou o lançamento do crédito tributário e das multas a ele atreladas, tendo em vista que os documentos anexados e os argumentos expostos demonstram que o contribuinte não incorreu nas infrações apontadas, devendo ser aplicada tão-somente a multa pelo descumprimento da obrigação acessória nos termos do Art. 11 da Portaria SEFAZ nº 445, inclusive em conformidade com os princípios da razoabilidade e busca pela verdade material no âmbito tributário; **c)** Caso o Acórdão não seja integralmente reformado, requer subsidiariamente a redução substancial do crédito tributário constituído e da multa a ele atrelada, mediante recálculo a ser realizado pelo órgão competente, em cotejo com a documentação acostada; e **d)** Por fim, requer que todas as intimações sejam realizadas em nome e nos endereços dos procuradores da Impugnante, sob pena de nulidade.

Termos em que pede e espera deferimento.

À folha 97, considerando a necessidade de aquilatar as provas processuais produzidas e a sua coerência com os demais dados extraídos dos registros internos da empresa, esta 1ª CJF deliberou, em busca da verdade material, por converter o presente processo em diligência, à INFAZ DE ORIGEM, com vistas a que o autuante viesse a anexar CD, ao PAF, contendo todos os papéis de trabalho que foram utilizados durante o processo de auditoria.

Cientificado do teor da diligência, o Sujeito Passivo apresentou manifestação às folhas 107/108 (verso), reiterando os seus argumentos deduzidos na peça recursal, pedindo que a diligência leve em conta a verdade material, com o desfazimento da presunção relativa que fundamentou o lançamento.

Às folhas 121/122 (verso), foi prestada informação fiscal, oportunidade em que o autuante teceu as seguintes considerações.

Quanto à busca pela verdade material, ensina que, no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do imposto. Essa avaliação ocorre, sempre, dentro de um sistema de referência, pois “a determinação do que seja verdadeiro dá-se mediante o emprego das regras impostas pelo sistema dentro do qual se insere a proposição cuja veracidade se examina”, conforme ensina Fernanda Del Padre Tomé (“A prova no direito tributário”, 3ª ed.).

Por isso, ao utilizar os registros da EFD como prova, ensina que devemos levar em consideração:

(i) O art. 226 do Código Civil: Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as

pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios;

(ii) O art. 417 do Código de Processo Civil (CPC): Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos;

(iii) O art. 373, II do CPC:

a. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor;

(iv) O art. 419 do CPC: A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade;

(v) Item 2.1.2 da NBC T 2 (da escrituração contábil): A escrituração será executada: (...) e. com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

Quanto à contraprova aos valores levantados na autuação, argumenta que, mesmo na hipótese absurda em que um empresário (que haja investido em sofisticados sistemas informatizados de controle de estoques) resolva manter a escrituração dos seus livros fiscais sem qualquer cuidado, apuro ou atenção, pode-se “demonstrar por todos os meios permitidos em direito que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos” (CPC, art. 417). Assim, apesar de o legislador pátrio ter determinado a presunção de veracidade dos fatos registrados nos livros da autuada, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, cabendo o ônus dessa prova ao empresário (CPC, art. 373, II), que o pode fazer com qualquer documento, “*desde que obtido de forma lícita e realizados procedimentos que assegurem sua fidelidade e autenticidade*” - como também ensina Del Padre Tomé. Pontua, todavia, que não houve essa prova em momento algum, pois, não há fidelidade e autenticidade dos registros que se pretendem apresentar como prova.

Ressalta que a autuada aponta a BR Distribuidora como fiadora da qualidade dos seus controles administrativos de estoques. No entanto, a BR Distribuidora não audita a movimentação de combustíveis da autuada. Ela se atém a metas de vendas e ao controle de qualidade para a proteção da sua marca – vide excertos do contrato na defesa da autuada. Dessa forma, quanto à movimentação de combustíveis pelo posto, entende que a BR busca apenas garantir que haja uma aquisição mínima de produto, destacando que a relação da BR com a autuada é privada e tem valor entre elas, não podendo ser tomada para vincular terceiros, muito menos ainda o fisco. Sendo assim, o fato de o posto ostentar a bandeira BR, não afasta os valores levantados na auditoria fiscal.

Quanto ao programa “Linx Seller”, afirma que não há nele mecanismos de segurança que assegurem a fidelidade e a autenticidade dos seus relatórios. Dessa forma, entende ser estapafúrdia a afirmação de que “*os dados do ‘Linx Seller’ possuem muito mais confiabilidade do que os registros feitos nos LMCs*”, já que os dados lançados na EFD são autenticados e assinados eletronicamente pela autuada.

Por fim, argumenta que, apesar de a autuada genericamente afirmar que a sua EFD tem seus lançamentos errados, ela não apontou uma única entrada ou saída divergente dos valores registrados no “Linx Seller”. Nem uma única sequer. Em suma, o ônus da prova sempre coube à autuada. Ela alega genericamente haver erro na EFD e não demonstra isso na sua defesa. Os dados da EFD que ela sempre teve são juntados ao processo e é dada a ela mais uma chance para fazer essa demonstração, mas ela prefere usar essa oportunidade para acusar de forma irresponsável a fiscalização de “*transformar, por meios oblíquos, uma presunção relativa em absoluta, por mera conveniência arrecadatória*”.

Sendo assim, rebatidos todos os pontos da impugnação, sustenta a inteira procedência do lançamento.

Pautado para julgamento na sessão do dia 13/05/2022, presente, o representante do Sujeito Passivo alegou erro na escrituração do estoque de fechamento, no dia 15/07/2015, cujo número informado representou uma mera repetição do estoque de abertura, acarretando, por consequência, o registro de uma perda de 11.455 litros de óleo diesel, neste dia, o que teria afetado a medição do dia seguinte (quando da regularização), que apurou um ganho de 12.568 litros, conforme demonstrativo diário das diferenças, elaborado em excel, acostado aos papéis de trabalho.

Adiado o julgamento para o dia 27/05/22, após o representante do Sujeito Passivo apontar outros registros que, supostamente, estariam comprometidos com erros, esta 1ª CJF deliberou, em busca da verdade material, por converter o presente processo em diligência, à INFAZ DE ORIGEM, com vistas a que o autuante venha a adotar as providências a seguir descritas:

1. Examinar os demonstrativos acostados pelo contribuinte, às folhas 130 a 308 do PAF, especialmente o seguinte:
 - a. os dias destacados pela empresa, em que ocorre a repetição dos números de estoque de abertura e de fechamento, com fins de avaliar se possuem o condão de evidenciar o erro alegado;
 - b. os dias sucessivos em que as EFDs apresentaram “perdas” e “ganhos”, em montantes equivalentes (também destacados pela empresa);
2. Caso haja necessidade de solicitar outras informações, pede-se que o contribuinte seja intimado para tal;
3. Pede-se, igualmente, a elaboração de novo demonstrativo de débito, caso sejam acolhidas as razões recursais, ainda que parcialmente.

Às folhas 318/319 (verso), foi prestada nova informação fiscal, tecendo as seguintes considerações.

Explica que, na folha 131 deste processo, a autuada alega que *“ocorreram equívocos no preenchimento dos valores no estoque de fechamento”*, mas não apresenta nenhum dos comprovantes de leitura de estoques que provariam que o seu registro na EFD estaria errado. Ainda, *“para fins de auxiliar na análise”*, anexa ao processo *“breve resumo feito pelo setor de contabilidade da empresa, indicando inconsistências que ocorreram nos preenchimentos”*. Novamente, nenhum comprovante de medição foi apresentado para provar a sua alegação. Prossegue explicando que a autuada alega também *“que existem várias provas documentais que atestam ou que pelo menos devem ser compreendidas como relevantes indícios”* de que os fatos documentados na sua escrituração fiscal digital, preenchida, assinada e entregue por ela mesma, estariam equivocados. Mais, uma vez, nenhum comprovante de medição foi apresentado.

Conclui, então, que se existirem essas provas, até o momento elas não foram trazidas ao processo. E não se diga que não houve tempo para providenciar a sua apresentação. Nem se diga que a prova seria melindrosa e difícil de obter, pois é tão somente o comprovante de medição dos seus estoques inicial e final nos dias em que alega ter havido equívoco. Informa que esse documento é gerado pela própria autuada, serviu para a anotação dos valores registrados na sua escrita fiscal e deveria ser guardado por pelo menos 5 (cinco) anos. Agora, mesmo sem apresentar os comprovantes de medição, a autuada tenta demonstrar os supostos equívocos na sua escrituração, deixando claro que acredita que os ganhos indicados no lançamento são cancelados com perdas na movimentação de combustíveis feitas em dias antecedentes ou consequentes.

Argumenta, todavia, que essa alegação está errada, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito diariamente, isso implica necessariamente na independência dos valores levantados. Isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Por isso, é errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”, como a impugnante parece crer. Apresenta na tabela exemplificativa abaixo, explicando

que houve um erro no registro do FECH_FISICO do dia “d” com o acréscimo indevido de 50 litros. Esse erro, sendo maior que o limite imposto pela ANP de 0,6% do VOL_DISP, deveria chamar a atenção do posto. Na necessária justificativa, certamente o posto revendedor faria novamente a medição e encontraria o erro. Mas, se ele não procurasse investigar esse valor de ganho, como é obrigado a fazer, seguindo o procedimento correto e medindo o ESTQ_ABERT na abertura do dia seguinte (“d+1”), seria registrado o valor correto de 800 litros, e, no final do dia “d+1”, com a leitura correta de 700 litros, não haveria perda ou ganho. Portanto, não há a propagação de erros de um dia para o outro.

DT FECH	ESTQ ABERT	VOL ENTR	VOL DISP	VOL SAIDAS	ESTQ ESCR	VAL AJ PERDA	VAL AJ GANHO	FECH FISICO
d-1	1000	0	1000	100	900			900
d	900	0	900	100	800		50	850 (800)
d+1	800	0	800	100	700			700

Seguem-se, então, nas folhas 135-143, as explicações da impugnante para os supostos erros de lançamento das medições feitas nos seus tanques pelos seus colaboradores. Esses erros seriam de registro e de medição. Mas, nenhum dos comprovantes de medição foi apresentado. E, ainda que réguas de medição sejam raramente usadas hoje em dia, a sua precisão é de décimos de litros. De forma, que não há qualquer possibilidade de que tenham ocorridos erros de dezenas ou mesmo centenas de litros nas leituras dessas réguas como a impugnante alega – vide item 5.2 da ABNT NBR 13787:2013. E, novamente, nenhum comprovante de medição foi apresentado.

Isto posto, rechaça por completo as explicações da impugnante, pois:

1. A Portaria DNC 26/92 obriga os postos a toda vez que houver uma variação volumétrica superior a 0,6% do volume disponível para comercialização seja anotada uma justificativa no seu LMC. O limite da Sefaz Bahia é de 1,8387%, mais de três vezes superior ao da ANP.
2. A prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da impugnante deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

3. Mais ainda, a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desatenção seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega.
4. 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.
5. Não se evidenciaram os fatos escriturados, apesar do dever disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 2.1, que trata das formalidades da escrituração contábil:

2.1.2 – A escrituração será executada:

(...)

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

Por fim, arremata a sua peça informativa, ressaltando que é preocupante a banalidade com que o posto revendedor alega tratar o seu controle da movimentação de combustíveis, que são produtos tóxicos e explosivos. Por exemplo, na folha 143, a impugnante supostamente fez um ajuste de 1.236 litros, digo, seu colaborador. Tomo tudo isso como um exagero argumentativo para afastar a autuação. Mas, se fôssemos tomar essas alegações como verdadeiras, por questões de saúde e segurança públicas, não por questões tributárias, esse posto deveria ser imediatamente fechado, aliás como determina o item 6 da ABNT NBR 13787:2013.

De todo o exposto, conclui ser evidente que a defesa não ilide a autuação.

Às folhas 325/329, o Sujeito Passivo apresenta nova manifestação, aduzindo o que segue.

Relembra, inicialmente, que o Auto de Infração em apreço se sustenta em uma presunção relativa (*juris tantum*) de ocorrência de operações tributadas pelo ICMS, sem o devido recolhimento do imposto, devido à suposta entrada de mercadorias ou bens não registrados, em decorrência da variação volumétrica apurada nos registros nos Livros de Movimentação de Combustíveis – LMC da empresa, em consonância com o § 4º, IV do Art. 4º c/c Art. 6º, IV e Art. 42, III da Lei nº 7.014/1996. Informa que, na resposta à diligência determinada por esta respeitável Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, o Auditor Fiscal responsável pelo lançamento do crédito tributário anexou CD contendo uma planilha com a memória de cálculo das infrações levantadas na fiscalização da empresa autuada e as informações das Escriturações Fiscais Digitais – EFDs declaradas pelo contribuinte, além das cópias das notas fiscais de entradas dos combustíveis. Na sua manifestação, o Auditor Fiscal competente sustenta que não foi juntada pela empresa qualquer prova que sustente as alegações da defesa, afirmando que “*tão somente o comprovante de medição dos seus estoques inicial e final nos dias em que alega ter havido equívoco*” seria capaz de elidir a presunção *juris tantum* de entrada de combustíveis sem notas fiscais no estabelecimento.

Destaca que a autoridade competente não admite QUALQUER outra prova que não seja relacionada à medição física dos tanques, desprezando todos os documentos e demonstrativos que foram anexados aos autos, reiterando que as medições físicas realizadas sobre os tanques foram equivocadas e reproduzidas nas EFDs, gerando a presunção de entrada de litros de combustíveis sem a escrituração fiscal. Assegura que o erro efetivamente existiu e a empresa entende ser justa a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, mas se opõe firmemente à suposição de que incidiu o imposto, visto que não ocorreu o fato gerador do ICMS no caso concreto.

Antes de adentrar propriamente na documentação anexada pelo Auditor Fiscal, considera importante registrar que, ao contrário do sustentado pela autoridade competente, as declarações constantes nas EFDs, embora possuam incontestável relevância, não podem ser consideradas como suficientes para comprovar, de forma absoluta e por si só, os fatos nela declarados. Ora, imagine se nas EFDs a empresa tivesse declarado a entrada de uma quantidade consideravelmente menor de combustíveis – e não maior, como ocorre no caso concreto -, não iria à autoridade fiscal competente investigar e questionar essa declaração? É evidente que sim, inclusive porque, como exaustivamente sustentado pela Autuada em todas as suas manifestações processuais, prevalece no processo tributário a busca pela verdade material, de modo a se encontrar o que efetivamente ocorreu no caso concreto, não devendo se ater exclusivamente às declarações formais.

Alega que as EFDs apenas reproduziram as informações errôneas registradas nos Livros de Movimentação de Combustíveis - LMCs, mas essa reprodução não significa que a empresa concordou ou ratificou esses registros, dando-lhes condição de verdade incontestável. Houve, claramente, um equívoco do setor contábil da empresa, que reproduziu automaticamente as informações dos LMCs. Entende ser evidente que não se pode considerar tal reprodução como um atestado absoluto de veracidade dos fatos; em outras palavras, devem ser analisadas também as outras provas constantes dos autos para possibilitar construir o “filme” (e não a mera “fotografia” estática) e concluir sobre o que efetivamente ocorreu no caso concreto, de forma razoável.

Frisa que o Auto de Infração foi fundado em uma presunção jurídica relativa: **as variações volumétricas identificadas nos registros constantes nas LMCs geraram uma presunção de que a Autuada teria adquirido combustíveis sem notas fiscais de entrada**. Tanto é que, conforme indicado no lançamento, o contribuinte supostamente incorreu na seguinte infração: *“falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de*

documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”.

Argumenta, todavia, que, conforme demonstrado nos documentos anexados à Impugnação e no Recurso Voluntário interposto contra a decisão de primeira instância que manteve o lançamento tributário, não houve a aludida entrada de mercadorias provenientes de terceiros – no caso, combustíveis – no estabelecimento do contribuinte sem registro fiscal, tendo a empresa incorrido tão-somente em equívocos recorrentes nos registros dos LMCs, posteriormente reproduzidos nas EFDs, situação que levou a autoridade fiscalizadora a concluir erroneamente que as variações volumétricas registradas tenham efetivamente ocorrido.

Afirma que os referidos registros nos LMCs servem para indicar o estoque volumétrico inicial e o estoque volumétrico final dos combustíveis nos tanques dos postos revendedores, devendo o seu preenchimento ser realizado diariamente, nos termos da Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992. No entanto, considera importante frisar que as medições e os registros nos livros são feitos manualmente por pessoas físicas e, nessa condição, estão sujeitos ao fator humano do erro ou mesmo da ausência de esmero profissional adequado. Acrescenta também que as existências de erros dos lançamentos nos LMCs provocaram efeito cascata nos dias subsequentes, visto que foram feitos “ajustes automáticos” buscando “compensar” os equívocos ocorridos anteriormente, gerando dias com “sobras expressivas” e outros com “ganhos expressivos”. Contudo, os registros dos livros de movimentação dos combustíveis, feitos manualmente, não podem, por si só, levar à conclusão de que a empresa adquiriu combustíveis sem as devidas notas fiscais e procedeu com a sua comercialização no seu estabelecimento – afinal de contas, trata-se de uma presunção relativa, que pode ser combatida mediante provas em contrário, em harmonia com o princípio da busca pela verdade material nos processos administrativos tributários.

Para fins de desconstituir a presunção relativa de entrada dos combustíveis sem documentação fiscal, informa que foram juntados, pela Autuada, contratos firmados com a Petrobrás Distribuidora S/A, responsável por fornecer combustíveis com EXCLUSIVIDADE ao estabelecimento da Autuada, que está contratualmente obrigada a adquirir e comercializar produtos exclusivos da “BR”, incluindo, como não poderia deixar de ser, os combustíveis. Conforme esclarecido no Recurso Voluntário, informa que o contrato de franquia firmado entre as partes estabelece a prerrogativa da BR em analisar amostras dos combustíveis vendidos pelo contribuinte, para fins de verificar a sua qualidade e procedência, sob pena de, não sendo oriundos das refinarias da Petrobrás, cessar imediatamente a comercialização dos produtos, retirando-os do estabelecimento, podendo aplicar também multas e resultar até mesmo na rescisão contratual. Alega que os relatórios juntados no processo comprovam que a PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A tem procedido com a fiscalização *in loco*, atestado por técnicos qualificados da companhia o total respeito da Autuada às cláusulas contratuais estabelecidas, inclusive no que diz respeito à qualidade e proveniência exclusiva dos combustíveis, situação que resultou inclusive na renovação da relação de franquia entre as partes.

Volta a destacar que, justamente para verificar a quantidade de litros de combustíveis vendidos para o consumidor final – e, com base nesse fator, contabilizar a comissão a receber pelo Contrato de Franquia –, a BR exige a instalação do software denominado “Linx Seller”, que tem como função auxiliar o sistema de gestão da empresa, de forma integrada, inclusive no que diz respeito à gestão de estoque dos combustíveis. Explica que o referido programa permite que a empresa realize uma automação completa desde as bombas dos combustíveis até os produtos vendidos na loja de conveniência, possibilitando que se faça gestão de estoque, integração da operação com transportadoras, cumprimento da legislação fiscal, etc. Isso quer dizer que, ao contrário dos registros constantes nos Livros de Movimentação de Combustíveis, que são feitos por pessoas físicas, e dessa forma estão sujeitos a inconsistências, os relatórios de vendas do “Linx Seller” são absolutamente fidedignos, pois decorrem de sistema integrado e automatizado.

Assim, afirma que os dados do “Linx Seller” possuem muito mais confiabilidade do que os registros feitos nos LMCs para fins de constatar a quantidade de combustível que saiu dos tanques

do estabelecimento. E tanto o software de automação apresenta grau de confiabilidade alto que a própria Secretaria Estadual da Fazenda homologou a sua aplicação para fins fiscais no estabelecimento da Autuada. Nesse sentido, a Recorrente anexou relatórios de compra e venda de todos os combustíveis indicados no Auto de Infração (gasolina comum, gasolina aditivada, gasolina podium, etanol hidratado comum, óleo diesel aditivado e óleo diesel comum), nos quais constam o volume total em litros das entradas e das saídas, nos exercícios de 2015 a 2018, demonstrando que as quantidades foram praticamente as mesmas, havendo apenas diferenças insignificantes diante do volume total, dentro dos limites aceitáveis pela ANP e pela própria SEFAZ.

Questiona: caso fosse verdadeira a presunção de entrada de milhares de litros de combustíveis nos tanques da empresa sem a comprovação fiscal, não seria natural que o sistema automatizado registrasse uma saída consideravelmente superior de combustíveis nas vendas realizadas pela Autuada aos consumidores finais? Qual a explicação para que a quantidade de saída fosse praticamente igual à quantidade de entrada?

Apresenta quadro demonstrativo, com as quantidades de entrada e saída da gasolina comum (combustível com o maior fluxo entre todos) no período considerado pela fiscalização, todos amparados por notas fiscais de compra e venda, com fins de comprovar as suas alegações, salientando que os dados do “Linx Seller” são obtidos através da conexão do programa com os denominados concentradores de abastecimento, que são **“equipamentos responsáveis por fazer a comunicação do programa de automação com as bombas abastecedoras presentes no posto de combustível”**, conforme descrição obtida em endereço eletrônico da empresa “XPert – Tecnologia em Automação”, da qual destaca alguns trechos.

Em outras palavras, são os concentradores de abastecimento que interligam as bombas e o ponto de venda (PDV) ao software de automação, enviando e recebendo informações sobre quantos litros e também qual valor deve ser pago pelo cliente, por exemplo.

Acrescenta outras informações técnicas relacionadas aos seus equipamentos, para evidenciar que é tecnicamente inviável burlar os dados do sistema na saída dos combustíveis nos tanques. Assim, embora as informações das entradas dos combustíveis sejam inseridas no sistema com base nas notas fiscais de aquisição – o que, em tese, poderia possibilitar a inclusão de combustível nos tanques “por fora”, sem nota fiscal comprobatória –, assegura que, nas saídas, isso não acontece, visto que os litros de combustíveis que saem fisicamente dos tanques para abastecimento dos consumidores são perfeitamente registrados automaticamente pelo sistema, de acordo com as vendas concretas realizadas na pista do posto, tudo em conformidade com as informações dos concentradores.

Por fim, acosta jurisprudência desse Conselho de Fazenda com fins de registrar que, em situação análoga ao presente caso, essa Corte já determinou o cancelamento de autuação fiscal imposta contraposto de combustíveis, precisamente diante da ausência de comprovação mínima de fatos que pudessem confirmar a presunção *juris tantum* acerca da ocorrência de ingresso de mercadorias.

Portanto, considerando a extrema relevância dos princípios da legalidade e tipicidade tributárias – de modo que somente pode ser exigido o crédito tributário se houver a ocorrência de fato que se encaixe rigorosamente na hipótese previamente descrita pelo legislador, sob pena de enriquecimento ilícito da Administração Pública –, bem como diante da documentação comprobatória, incluindo dados do sistema informatizado da empresa, que vão em sentido diametralmente oposto à presunção legal – baseada, repita-se, exclusivamente nos registros dos LMCs, erroneamente reproduzidos nas EFDs –, e as notas fiscais que demonstram a compatibilidade entre os combustíveis que entraram e os que saíram do estabelecimento, requer que seja desconstituída a presunção relativa que fundamentou o lançamento, devendo ser aplicada, tão-somente, multa por descumprimento de obrigação acessória, nos termos da legislação vigente.

Por fim, considerando a absoluta conexão com o Processo de nº 2691380133/19-1, requer que

ambos os processos sejam julgados conjuntamente pela Câmara de Julgamento Fiscal, evitando a prolatação de decisões contraditórias.

Às folhas 333/334, o autuante presta nova informação fiscal, aduzindo o seguinte.

Afirma que nenhum dos argumentos da Recorrente deve prosperar. **Primeiro**, como bem dito no parecer jurídico da PGE no PAF 2691380113190 (Processo PGE 2021069714-0), a autuação não se baseou em presunções, mas em “*um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300)*”. Explica que, na autuação, não houve uma “presunção jurídica relativa”, como crê a impugnante; “*as variações volumétricas identificadas nos registros constantes nos LMCs*” são fatos e são decorrentes de medições físicas efetuadas e anotadas pela própria empresa; **Segundo**, a impugnante alega terem ocorrido erros, mas não apresenta nenhum dos comprovantes de leitura de estoques que provariam que o seu registro na EFD estaria errado; **Terceiro**, não há a propagação de erros de medição de um dia para outro. Como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito diariamente, isso implica necessariamente na independência dos valores levantados; isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores; **Quarto**, é equivocada a análise apresentada na tabela da folha 326, pois ela resume por mês o controle diário da movimentação de estoques. Com isso, os ganhos de um dia são cancelados com as perdas de outro de forma indevida. Então, a resposta para a pergunta feita pela impugnante sobre “**qual a explicação para que a quantidade de saída fosse praticamente igual à quantidade de entrada?**” é que a impugnante cancela suas entradas sem documentação com saídas sem documentação, anotando as primeiras como ganhos e as segundas como perdas, todas muito maiores que o limite de 0,6% imposto pela ANP e sem qualquer justificativa anotada no LMC. Assim, conclui que “a entrada irregular de milhares de litros de combustíveis”, nos dias subsequentes, sai dos tanques como perdas e não como saídas pelos bicos. Essas perdas, ao longo do tempo, cancelam os ganhos, como a impugnante faz sempre questão de ressaltar; **Quinto**, no registro 1320 da EFD são anotados diariamente os valores dos “concentradores de abastecimento” de cada bico no início e no final do dia. Então, não é verdade que “os dados do ‘Linx Seller’ possuem mais confiabilidade do que os registros feitos no Livros de Movimentação de Combustível para fins de constatar a quantidade de combustível que saiu dos tanques do estabelecimento para abastecer os veículos”. De fato, os dados são mesmos; **Sexto**, não “é tecnicamente inviável burlar os dados do sistema na saída dos combustíveis nos tanques”: inclusive, há na internet vídeos com reportagens mostrando justamente esse tipo de fraude. Mas, não se discute isso nesse processo.

De todo o exposto, entende ter ficado evidente que a defesa não ilide a autuação.

VOTO

Considerando que não foram aduzidas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da autuação, nos termos a seguir.

Como já dito, a insurgência recursal limitou-se à Infração 01, sendo esta a extensão cognitiva do recurso.

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

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que os registros diários da EFD contêm erros, o que invalida a presunção relativa em que se baseou o lançamento fiscal. Apresenta cópia do contrato firmado com a empresa BR Distribuidora para demonstrar que o posto é fiscalizado frequentemente, por meio de software de automação, conectado às bombas de combustível,

impedindo que haja compra ou venda de mercadorias sem nota fiscal.

Inicialmente, é importante ressaltar que 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, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, **por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal** (grifo acrescido), ...”*

De fato, a presunção referida na lei tem como pressuposto a existência de operações de saídas 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 tributária associada ao imposto devido nas operações subsequentes, utilizando-se o PMPF para calcular o valor acrescido.

As diferenças apuradas decorreram diretamente do registro, por parte da empresa, de ganho volumétrico incompatível com as leis da física, incompatível com as margens previstas na Portaria DNC 26/92 (0,6%) e incompatível também com as margens de tolerância previstas na legislação tributária estadual (1,8387%). Essa é a materialidade da infração apontada.

Quanto à alegação de que os seus registros contêm erros, soa inverossímil, pois 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 reproduz 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 constatar 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

A leitura do conteúdo do art. 4º, acima transcrito, 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 empreender 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.

Nada impede, todavia, que a Recorrente possa exercer o seu direito de defesa e apresentar os documentos que deram base aos seus registros contábeis, revelando que as diferenças apuradas decorrem, de fato, de equívocos do seu corpo funcional. Não houve, contudo, qualquer iniciativa neste sentido, até a presente fase processual.

A anexação de cópias das telas de seu sistema de automação apenas reforça a necessidade de que o Sujeito Passivo traga os documentos e registros que estariam em desconformidade com os ganhos registrados na EFD, pelos seus funcionários. De fato, o sistema Link Seller permite a automação dos registros de saídas vinculadas aos bicos das bombas de abastecimento do posto de combustível. No período autuado, não havia, contudo, medição automatizada de seus estoques, que pudesse oferecer maior confiabilidade a esta informação.

Como o erro alegado se relaciona aos estoques, faz-se necessário que o contribuinte traga, ao processo, os registros de medição que deram base aos lançamentos em sua EFD, único meio de evidenciar a sua alegação.

Ante a ausência de provas que pudessem desconstituir a presunção de veracidade de sua escrita fiscal, entendo que o contribuinte sucumbiu à acusação processual.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO EM SEPARADO

Com todo o respeito, ousou divergir quanto à fundamentação adotada, notadamente por insistir que a autuação não decorre de presunções.

Como venho sinalizando nos processos sobre a matéria, após proferir o voto vencido no Acórdão CJP nº 0107-11/21-VD, tive a oportunidade de melhor refletir sobre a matéria, especialmente após as diligências determinadas por esta Câmara nos PAFs que o sucederam.

E não tenho dúvidas de que 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.

O termo “presunção”, no direito tributário possui plurissignificação, podendo se referir a mais de 89 hipóteses distintas, como pontua Florence Cronemberger Haret, que assim a define:

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

Mas, como meio de prova, a presunção se distingue dos demais pela característica da comprovação indireta, principalmente, embora não exista diferença entre provas direta e indireta no que se refere à *certeza jurídica*, uma vez que “[...] ambas constituem a verdade suficiente e

nenhuma confere certeza absoluta da ocorrência fenomênica do evento descrito no fato [...] apenas transformam, em linguagem competente, a *versão* do evento, já que este é inatingível por ter-se esgotado no tempo”, como entende Maria Rita Ferragut (*Presunções no direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 139).

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

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

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

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

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

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

Mas, isso não torna a autuação insubsistente. Apenas nos remete à necessária verificação do procedimento que a ampara.

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

Trata-se, portanto, de documento de preenchimento obrigatório (arts. 1.179 e 1.180 do Código Civil e inciso II, do § 2º, do art. 63 da Resolução CGSN nº 140/2018), cuja autenticação, que antes era de

competência das Juntas Comerciais (arts. 32, inciso III, e 39, inciso I, da Lei nº 8.934/1994), passou a ser realizada por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (arts. 10 e 11 da Medida Provisória 2.200-2/2001 c.c. art. 2º do Decreto Federal nº 6.022/2007 c.c. § 1º do art. 2º da Instrução Normativa DREI nº 82, de 19 de fevereiro de 2021).

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

E é também por este motivo que acompanho o relator contra a pretensão recursal, tendo em vista que as provas trazidas pela recorrente são insuficientes para elidir a presunção legal das declarações que formulou por sua Escrituração Fiscal Digital. A alegação de erros nos registros do LMC, por si só, se revela insuficiente para afastar a higidez do lançamento pois os equívocos contidos na EFD devem ser corrigidos pelo contribuinte no tempo e no modo previsto pela legislação.

E nem se diga que o problema recai sobre o indeferimento de pedido de perícia/diligência formulado. A comprovação mínima que se busca é dos fatos que ensejaram o registro das movimentações na EFD e não dos registros contábeis ou internos da recorrente. Afinal, é justamente a existência de uma diferença entre eles e o que foi declarado que motivou a autuação.

Feitas essas considerações, acompanho o Ilmo. Relator, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, divergindo apenas quanto à fundamentação.

VOTO DIVERGENTE

O objeto do presente processo reporta-se ao mesmo que fora o processo originado do Auto de Infração nº 2369138.0169/20-0, lavrado contra o contribuinte Auto Posto Ponto Forte Ltda., objeto de julgamento na sessão desta Câmara no dia 14.02.23, que teve como relator, também, o Conselheiro Luiz Alberto Amaral Oliveira, do qual divergi, motivo pelo qual permito-me, em face da similaridade em todos os termos, fazer uso do mesmo voto pronunciado naquela oportunidade.

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, ali 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, posiciono-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 nº 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 subseqüentes, 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 subseqüentes.*

§ 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 subseqüente 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 subseqüentes;

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 pretendo 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 excedeu 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 CJP Nº 0000-12/22-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 JF 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 início da vigência.”

Saliente-se que o autuante limitou-se a utilizar registros constantes do LMC constantes na EFD, sem, contudo, perquirir outras informações fisco-contábeis que cientificam 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 **escreiturar 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 as 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 insuscetível 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, 2ª 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, vigeu 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 Mascarenhas 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 Júnior, 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 **269138.0132/19-5**, lavrado contra **PACÍFICO COMÉRCIO E SERVIÇOS DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$60.029,17**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d”, do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$8.324,45**, prevista no inciso IX do mesmo artigo e Lei já citados, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Anderson Ítalo Pereira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Rosivaldo Evangelista Rios e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de maio de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO EM SEPARADO

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS