

PROCESSO - A. I. N° 269138.0133/19-1
RECORRENTE - PACÍFICO COMÉRCIO E SERVIÇOS DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0052-01/20-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/06/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0138-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se entrada de mercadoria sem documentação, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Razões recursais do contribuinte insuficientes à reforma do Acórdão recorrido. Indeferido o pedido para realização de diligência fiscal. Indeferido o pedido de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, por falta de amparo legal. Infração procedente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão proferida pela 1ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 14/12/2019 que acusa o cometimento da seguinte infração:

***Infração 01 – 04.07.01.** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registradas no LMC/Registro 1300 da EFD (2015/2018) - R\$ 452.348,79 acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d”, do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

Na decisão proferida a 1ª JJF (fls. 42 a 45), apreciou que:

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.

A lide consiste na presunção da ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, em razão de entradas de mercadorias não registradas, previstas no inciso IV, do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, apuradas 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 a autuação se fundamenta em omissão de saídas presumidas com base em omissão de entradas, que no caso em discussão, jamais seria afastada com base em análise dos documentos fiscais emitidos.

De acordo com o relatório das fls. 05 a 10 (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 Port. 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. 05, verso). 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 elaborou o demonstrativo de débito deste auto de infração, conforme fls. 04 e 05.

É admissível que ocorram equívocos na coleta de dados realizada por uma pessoa. O que não é admissível é que esses equívocos ocorram reiteradamente durante anos. Aliás, merecem mais confiança as medições realizadas em tanques de combustível por um ser humano com base na verificação in loco, do que relatório com resultado do valor de um estoque ajustado com as compras e vendas realizadas, quando se utiliza de ferramentas de informática.

Ressalto que a SEFAZ não homologa qualquer software relativo a sistema de gestão de empresas, e que a entrega de relatório de compras e vendas com o volume total em litros referentes às entradas e saídas registradas em documentos fiscais não servem para afastar a presunção de omissão de saídas, quando a constatação decorre da verificação de entradas de mercadorias não registradas.

*Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 55 a 71) por meio do advogado Alexandre Carneiro Rios Macedo OAB/BA nº 49.126, inicialmente ressalta a sua tempestividade, discorre sobre a infração que exige ICMS por meio de presunção, que conforme demonstrado na impugnação não houve a aludida entrada de mercadorias no estabelecimento sem registro fiscal, sem que a decisão recorrida tenha apreciado a profundidade e argumentos apresentados, motivo pelo qual a decisão deve ser reformada, conforme passou a expor.

Ressalta que a exigência fiscal tem como base presunção relativa que admite provas em contrário. Esclarece que os registros nos LMCs servem para indicar o estoque volumétrico inicial e o estoque final dos combustíveis nos tanques dos postos revendedores, devendo o seu preenchimento ser realizado diariamente, nos termos da Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992.

Alega que os registros são relevantes para fiscalização de sua atividade comercial e controle de qualidade dos combustíveis, mas eles por si só configuram indicio de irregularidades mas não podem legitimar a conclusão de materializar presunção relativa absoluta, conforme jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) (transcreveu à fl. 57/v) para reforçar seu posicionamento de que o órgão fiscal não pode transformar presunção relativa em absoluta por mera conveniência arrecadatória. Ressalta que o art. 11 da Portaria nº 445/1996 prevê a possibilidade de elidir a presunção com base em qualquer meio de prova, prevalecendo a autuação referente a descumprimento de obrigação acessória.

Frisa 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, sendo mais sensível por a exigência ser feita diariamente.

Destacou que o levantamento fiscal indicia aquisição de milhares de litros de combustíveis desacompanhados de notas fiscais, configurando conduta gravíssima tanto do vendedor como do adquirente, o que deve ser perquerido a elucidação dos fatos,

Ressalta que tem contrato com a PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A, revendendo o combustível adquirido única e exclusivamente da Petrobrás, sendo impedida de adquirir combustíveis de outras distribuidoras, sob pena de rescisão contratual, conforme cláusulas contratuais reproduzidas às fls. 58/v a 60, inclusive submetendo a análise por amostra dos combustíveis revendidos, que se constatado irregularidade, cessa imediatamente a sua comercialização.

Afirma que utiliza um software denominado “Linx Seller”, que auxilia na gestão da empresa, de forma integrada, inclusive monitoramento de estoque, com planejamento de compras de combustíveis, integrado com as transportadoras que facilita o cumprimento da legislação fiscal.

Ressalta que o controle dos estoques por pessoas físicas estão sujeitos a erros graves, ao contrário do sistema LINX que produz relatórios integrados e informatizados, inclusive produzindo

relatórios para o franqueador (BR), utilizando um concentrador de abastecimento conectado na bomba de combustível, interligado ao ponto de venda (PDV), informando quantos litros e valor a ser pago pelo cliente, gerando confiabilidade nos registros feitos nos Livros de Movimentação de Combustíveis para fins de constatar a quantidade de combustível que saiu dos tanques do estabelecimento para abastecer veículos.

Argumenta que a credibilidade dos dados constantes do sistema automatizado (Linx Seller) deve servir como instrumento probatório para alcançar a essência que gerou o Auto de Infração, em busca da verdade material, não se resumindo a aspectos formais ou presunções.

Apresentou às fls. 63 e 64 relatórios de compra e venda de combustíveis que foi objeto da autuação (gasolina comum), totalizando quantidades em litros das entradas e das saídas, nos exercícios de 2015 a 2018, que apresenta diferença praticamente insignificante diante do volume total, dentro dos limites aceitáveis pela ANP e pela própria SEFAZ.

Reitera que os demonstrativos evidenciam quantidades de litros de combustíveis que deram entradas na empresa equivalem aos que deram saídas no seu sistema e, a exemplo do demonstrativo mensal relativo a gasolina comum indicado no quadro demonstrativo de fl. 65/v, obtidas pelo “Linx Seller”, concluindo inexistir aquisição de combustíveis de “terceiros” sem os registros fiscais, tão somente com base nos registros manuais que foram inseridos no LMC.

Argumenta que a suposta aquisição de combustíveis de terceiros somente faria sentido se houvesse uma diferença considerável (a maior) na saída em relação ao volume que deu entrada sem o devido registro fiscal, o que não ocorreu, visto que os dados indicam um equilíbrio entre os volumes inicial e final, todos amparados com as respectivas notas fiscais.

Exemplifica erro na escrituração do LMC entre os dias 15 e 17/07/2015 (fls. 66 e 66/v), por equívoco o funcionário inseriu no final do dia a mesma informação do estoque de abertura de 2.401 litros de gasolina comum, e informações incorretas em outros dias, incorrendo em erro humano e não pode ser desconsiderado o total recebido no mês (15.000) e vendas (15.429,75) demonstrando uma equivalência que desconstitui a presunção contida no Auto de Infração.

Ressaltou que diante dos prejuízos operacionais e administrativos decorrentes da medição dos tanques sob responsabilidade de pessoas, adquiriu em 2019 equipamento da marca “Veeder-Root”, que possibilita medição do volume de combustível nos tanques de forma automatizada, por sistema integrado, e protocolou perante a LINX solicitação de integração dos dois sistemas de modo que possa gerar um único sistema, estando aguardando sua implementação.

Em seguida apresentou parte do voto do julgamento do Auto de Infração nº 269138.0005/18-5 (JJF 0167-02/19) que exigiu imposto com base em presunção decorrente de registros no LMC que foi julgado nulo e a decisão foi mantida na segunda instância do CONSEF, conforme Acórdão CJF nº 0097-12/20 (fls. 67/v a 69/v), bem como outros levantamentos quantitativos de estoques que tiveram os valores reduzidos conforme Acórdãos JJF nºs 0352-03/09; CJF 0392-12/10 e JJF 0371-04/10.

Requeru a revisão do lançamento com base na documentação apresentada, reforma da decisão pelo afastamento do imposto exigido e aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, subsidiariamente que seja feito o recálculo por órgão competente e indica endereço para onde deve ser encaminhado intimações (fl. 70/v).

A 2ª CJF deliberou pela realização de diligência fiscal a PGE/PROFIS (fls. 82/83) para emitir parecer quanto as alterações promovidas na Portaria 445/1998 pela Portaria 159/2019.

A PGE/PROFIS no Parecer nº 12.014/2021 (fls. 88 a 97), manifestou que não houve apreciação de constitucionalidade da Portaria nº 159/2019.

Quanto a aplicação do disposto no art. 10 da Portaria nº 445/1998 e o § Único instituído pela Portaria nº 159/2019, manifesta entendimento de que a norma orientadora da administração tributária não trata de presunção e sim da identificação de um fato conhecido, declarado na EFD (registro 1300) informando o estoque de combustível, sem amparo documental, que indica uma

conduta infracional de existência de combustível registrado no LMC, sem arrimo documental.

Afirma que no caso da presunção legal, parte-se de um fato conhecido para inferir a existência de um fato desconhecido, cuja existência é provável, prevista no art. 11 da Portaria nº 445/1998.

No que se refere a possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/2019 e 001/2020, estabelecendo índices de perdas normais a serem considerados em procedimentos de fiscalização na metodologia dos levantamentos quantitativos de estoque por espécies de mercadorias, sendo aplicável o disposto no art. 144, § 1º do CTN, ou seja, possui natureza procedimental.

Ressalta que a norma possibilita a aceitação de perdas nas operações comerciais, inerentes ao processo, justificando a retroação nos termos do art. 106, II do CTN, constituindo uma ferramenta de apuração de fatos geradores do ICMS em postos de combustíveis com apuração diária.

Discorre sobre os livros de controle de combustíveis (LMC), controle exercido pela Agência Nacional de Combustíveis (ANP), limite de variação volumétrica e perda tolerável (0,6%), cuja aferição são espelhadas no Registro 1300 da EFD, inexistindo inovação de normas e sim adequação de procedimento de verificação das informações prestadas pelo contribuinte.

O mencionado Parecer foi submetido a apreciação do Procurador Chefe da PGE/PROFIS (fls. 98 a 101), tendo sido acolhido as conclusões nele exaradas.

Intimado para tomar conhecimento do Parecer, o recorrente se manifestou (fls. 109 a 121), alegando incongruência entre os argumentos apresentados e o parecer exarado pela PGE/PROFIS, por não ter analisado as provas apresentadas, contrariando o disposto no art. 2º do RPAF/BA, visto que a motivação da autuação se restringe a dados do LMC, ignorando a norma prevista no art. 11 da Portaria nº 445/1998, transformando uma presunção relativa em absoluta.

Reapresenta o argumento relativo ao julgamento do Auto de Infração nº 269138.0005/18-5 (JJF 0167-02/19) que foi julgado nulo e a mantida a decisão na segunda instância do CONSEF, requerendo a reapreciação das provas sob pena de nulidade absoluta do julgamento se considerado os princípios da ampla defesa e do contraditório, em busca da verdade material, bem como as decisões nos julgamentos de levantamentos quantitativos de estoques que tiveram os valores reduzidos.

Requer acionar a PGE/PROFIS para considerar os argumentos apresentados e reitera os pedidos anteriores contidos no Recurso Voluntário.

Em 25/11/2021 a 2ª CJF decidiu converter o processo em nova diligência (fls. 124/125) no sentido de que fosse juntado aos autos todos os demonstrativos, conforme ocorreu em processos semelhantes e reaberto o prazo de defesa.

O autuante prestou a segunda informação fiscal (fl. 130) esclarecendo que em atendimento a diligência fiscal foi gravado em CD (fl. 131) planilhas com as memórias de cálculos levantadas com base no SPEED FISCAL, que deve ser dada ciência ao contribuinte por meio do DTe e reaberto o prazo de defesa.

Intimado para tomar conhecimento do resultado da diligência o recorrente manifestou-se (fls. 136 a 142). Inicialmente tece comentários sobre a infração, a manifestação do autuante que afirma não ter exigido imposto por meio de presunção e sim de ganhos acima dos limites impostos pela ANP, que entende não ser suficiente para comprovar a infração, tendo em vista que as EFDs reproduziram erros de informações registradas no LMC.

Argumenta que a autuação fundamenta-se em presunção relativas, baseando-se em variações volumétricas que presumem aquisição de combustíveis sem notas fiscais, exigindo imposto na condição de responsável solidário, porém os equívocos registrados no LMC, reproduzidos na EFD não caracteriza omissão tendo em vista que o sistema integrado e automatizado geraram relatórios do período fiscalizado que evidenciam quantidades adquiridas próximas das comercializadas conforme quadro demonstrativos de fls. 138/v e 139, que entende serem mais confiáveis que as variações registradas nos LMCs.

Discorre sobre os concentradores de abastecimentos que interligam as bombas de combustíveis ao PDV, alegando que os dados do sistema LINX são mais confiáveis e faz prova de que não adquiriu mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

Transcreve as ementas dos Acórdãos já apresentados no Recurso Voluntário, que entende devam ser considerados diante dos princípios da legalidade e tipicidade cerrada, que prevê a exigência do crédito tributário amparado em ocorrência de fato que configure infração à legislação tributária, que não ocorreu na presente situação em decorrência de erro de registro no LMC e o imposto foi exigido com base em presunção relativa e deve ser convertido em descumprimento de obrigação acessória.

O autuante presta a terceira informação fiscal (fls. 146/147). Ressalta que conforme apreciado no Parecer da PGE/PROFIS a autuação não se baseou em presunção, mas sim em fato conhecido declarado pelo próprio contribuinte na EFD, e não apresentou prova de que os comprovantes de leituras de estoques escriturados estariam errados.

Ressalta que as medições diárias são independentes e não possui vínculo com os dias anteriores e não pode ser acolhida a tabela apresentada à fl. 139, que resume por mês e o controle é diário.

Quanto ao questionamento formulado pelo recorrente de que as saídas são praticamente iguais às entradas, responde que “a impugnante cancela suas entradas sem documentação com saídas sem documentação”, respectivamente como ganhos e perdas, que ultrapassa o limite de 0,6% tolerado pela ANP e sem qualquer justificativa anotada no LMC.

Destaca que no registro 1320 da EFD são anotados diariamente as quantidades apuradas nos concentradores de abastecimento de cada bico no início e no fim do dia e não quer dizer que o sistema LINX tem mais confiabilidade que o LMC para constatar a quantidade de combustível que saiu dos tanques. Por fim, ressalta que não “é tecnicamente inviável burlar os dados do sistema na saída de combustíveis nos tanques”, inclusive existe vídeos na internet com reportagem demonstrando esse procedimento, mas não é isso que se discute nesse processo.

O processo teve saneamento promovido pelo Conselheiro Relator José Raimundo Oliveira Pinho, que devido ao seu afastamento da 2ª CJF, foi redistribuído para esse Relator.

VOTO

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

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 nº 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 reproduzo abaixo.

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

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

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

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

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

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

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

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

Mas, isso não torna a autuação 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, conseqüentemente, 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 cortar 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 apelo IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0133/19-1, lavrado contra **PACÍFICO COMÉRCIO E SERVIÇOS DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$452.348,79**, 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.

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