

**PROCESSO** - A. I. N° 269138.0073/20-2  
**RECORRENTE** - TORRES BARBOSA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0026-01/21-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 15/09//2023

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0230-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Observados ganhos volumétricos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP em vários meses nos anos de 2015, 2016 e 2017. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias para efeito de descaracterização da infração. Demonstrativos foram devidamente entregues ao autuado e refletem com clareza apuração do imposto devido. Infração 01 subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. COBRADO COM BASE EM OMISSÃO DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, APURADAS PELA VERIFICAÇÃO DE GANHOS VOLUMÉTRICOS REGISTRADOS NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD ACIMA DOS ÍNDICES ADMITIDOS PELA ANP. Autuado não apresentou contestação em relação ao mérito. Exigência fiscal relativa à antecipação tributária vinculada à infração 01 que exigiu o ICMS por solidariedade em omissão de entradas de mercadoria, julgado procedente por essa Junta de Julgamento Fiscal. Infração 02 subsistente. Retificada a multa de 100 para 60% com base na alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0026-01/21-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/02/2020, interposto nos termos no Art. 169, I do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 96.682,17, tendo em vista as infrações objeto do recurso abaixo:

**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, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido nos meses de dezembro de 2015, 2016 e 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 80.202,32, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 (04.07.02)** - falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida 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, ocorrido em dezembro de 2015, 2016 e 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 14.994,48, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96; (...)

O autuado apresentou impugnação (fls. 17 a 23 frente e verso) e informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 39 a 61 frente e verso), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª JF que julgou Procedente (Fls. 66 a 71) nos seguintes termos:

### **VOTO**

*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.*

*O autuado não apresentou contestação em relação às infrações 03, 04 e 05, permanecendo a lide apenas em relação às infrações 01 e 02.*

*A lide da infração 01, consiste na exigência de ICMS junto a revendedor varejista de combustíveis automotivos, na condição de responsável solidário, em razão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não registradas, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.*

*Rejeito o pedido de nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração, com suposto fundamento na Portaria nº 445/98, e por não ter sido considerado o LMC trazido aos autos, configurando suposto cerceamento de defesa. A comunicação acerca de retificação do LMC após a lavratura do auto de infração, sem as devidas explicações e apresentação de documentação que justifique as retificações, não tem o condão de afastar a exigência fiscal. Logo, não pode ser alegado cerceamento de defesa quando foi concedido ao autuado o prazo de 60 dias após a lavratura do auto de infração para apresentação das motivações que justificariam as supostas retificações posteriormente processadas no LMC.*

*No caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação.*

*Aliás, o critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, permite observações que não são possíveis quando se utiliza o levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado com base nas informações constantes nos estoques inicial e final do ano e nas entradas e saídas de mercadorias registradas em documentos fiscais. Nesses processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensados ao longo do ano sem que seja percebido no resultado da auditoria.*

*A omissão de entrada de mercadoria foi verificada por meio dos registros fiscais do autuado. Por óbvio, a presente exigência fiscal não poderia existir, se na ação fiscal também fosse detectada a omissão de entrada ou saída de mercadorias, com base em levantamento fiscal dos documentos emitidos e recebidos pelo autuado, e nos quantitativos de estoque inicial e final. Nesses casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD, apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas, e nunca como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.*

*Em razão da ação fiscal não encontrar qualquer omissão de saída ou entrada a partir do levantamento quantitativo, baseado nos documentos fiscais emitidos e recebidos e nos registros dos estoques inicial e final, e por se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a omissão de entrada evidenciada unicamente nos registros feitos no LMC/Registro 1300 da EFD permite a conclusão de que as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem tributação.*

*Desta forma, a presente exigência fiscal não se baseia em presunção, cabendo, como foi feito, a exigência do imposto por solidariedade. Não podemos falar em presunção, quando ocorrem as situações descritas no inciso I do art. 10 da Portaria nº 445/98, ou seja, quando a mercadoria ainda estiver no estoque ou se tiver saído sem tributação. No presente caso, a inexistência de omissão de saídas e entradas por meio da análise dos documentos fiscais emitidos e recebidos e da computação dos estoques inicial e final leva à consequente conclusão de que os ganhos e perdas registrados como decorrentes de variação volumétrica foram objeto de operações sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem tributação.*

*De acordo com o relatório das fls. 04 e 05, 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 em vários meses do ano de 2015, 2016 e 2017.*

*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 abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro (fl. 07). No dia 01/04/2015, o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 12.028 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 2.518,573 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 12.028 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 2.518,573 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.*

*Por não se basear em presunção, a apuração do imposto devido também não estaria sujeita à aplicação do disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, ainda mais, porque o imposto está sendo exigido por solidariedade, relativamente às entradas, e não o imposto decorrente das saídas subsequentes, objeto de outro auto de infração.*

*Entendo que não há como compensar as sobras detectadas nos registros efetuados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, com perdas registradas em dias anteriores ou posteriores ao das sobras. Assim como a sobra indica entrada de mercadoria sem nota fiscal, a perda indica saída sem registro fiscal. As perdas, portanto, evidenciam que as mercadorias saíram sem tributação, justificando a exigência do imposto também por antecipação tributária, cuja exigência consta da infração 02 deste auto de infração.*

*O novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, aplica-se aos lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos antes de sua instituição, conforme § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.*

*Indefiro o pedido de revisão fiscal para análise da documentação apresentada e da contabilidade da empresa. Novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração, sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações, não justificam a sua consideração.*

*Quanto ao enquadramento legal, entendo que deve ser retificado para art. 6º, inciso VI e art. 22, § 1º, inciso I-B da Lei nº 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, pois no imposto exigido por solidariedade não se aplica o método de apuração da base de cálculo estabelecido no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96, que é aplicável somente nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações. A alteração se justifica em razão da infração não se tratar de presunção de saídas omitidas apuradas em levantamento fiscal, mas de imposto exigido por solidariedade de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo aplicável a base de cálculo apurada nos termos do inciso I-B do § 1º do art. 22 da Lei nº 7.014/96, tal como efetivamente realizado, conforme demonstrativo das fls. 08 a 10. Por outro lado, a multa aplicada está de acordo com a legislação. Infração 01 subsistente.*

*Em relação à infração 02, a lide consiste na antecipação tributária sobre combustíveis decorrente da exigência fiscal por solidariedade em omissão de entrada de mercadoria de que trata a infração 01, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD. Considerando que o autuado não apresentou qualquer argumentação em relação ao mérito, considero subsistente a infração 02. Entretanto, em relação à multa aplicada, retifico o percentual de 100% para 60%, considerando que a que deve ser aplicada para a presente infração é a da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 81 a 107) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicia pedindo pela nulidade por inobservância do Devido Processo Legal e vícios procedimentais. Diz que a Constituição Federal/88 no artigo 5º, LIV e LV, garante a todos os cidadãos que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal e assegura aos litigantes em processo administrativo ou judicial o contraditório e a ampla defesa.

Portanto, os referidos princípios significam a possibilidade efetiva de a parte ter acesso à Justiça, deduzindo pretensão ou se defendendo do modo mais amplo possível. Por essa razão, os elementos que consubstanciam um lançamento fiscal devem estar obrigatoriamente revestidos dos requisitos formais e materiais de validade e, além disso, devem estar bem descritos e definidos, nos termos dos artigos 15, II, “c” e 39 do RPAF/BA.

Com efeito, no caso em apreço, ao consultar o Auto de Infração lavrado verifica-se que os atos praticados pelo preposto fiscal não foram devidamente personificados com sua assinatura para que produzam os seus efeitos legais, razão pela qual não se reveste dos requisitos formais de

validade.

Ora, nobres julgadores, constatado que o Auto de Infração e os demonstrativos que lhe deram supedâneo, não contemplam a assinatura do autuante, conforme previsto no art. 15, II, “c” do RPAF/BA, evidencia-se, no caso concreto, ofensa ao Princípio Jurídico do Devido Processo Legal.

Ademais, a ausência de requisitos formais e materiais de validade do Auto de Infração violação às garantias constitucionais. O colendo Conselho baiano, em outras decisões da mesma natureza tem frequentemente considerado nulo os procedimentos fiscais que não atentem para o princípio constitucional do devido processo legal, a exemplo dos Acórdãos CJFs nºs 0033-12/05 e 0041-12/05.

Portanto, diante da afronta à legislação pátria, e em especial ainda, à luz dos artigos 15 e 39 do RPAF-BA, este lançamento de ofício deve ser julgado nulo em razão das falhas cometidas.

Pede também a nulidade pois o direito de defesa, como direito fundamental inerente à pessoa humana, está elencado em nossa Constituição Federal de 1988, no seu artigo 5º, inciso LV, nos seguintes termos: *”aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*.

Com isso, podemos dizer que esse direito (o direito de defesa) é inerente às partes litigantes, na qualidade de seres humanos, visando assegurar um julgamento justo e equânime.

Todos aqueles que tiverem alguma pretensão de direito material a ser deduzida no processo têm direito subjetivo de invocar o Princípio do Contraditório e da Ampla defesa em seu favor.

Quanto aos fatos e ao direito, a recorrente esclarece que o lançamento de ofício procura amparo na *“presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto”* (art. 4º, parágrafo 4º, IV da Lei nº 7.014/96), especificamente de *“omissão de entradas”*, que presume anterior *“omissão de receita”*, tudo conforme extraído dos dispositivos indicados como infringidos pelo agente fiscal, assim como preceituado no art. 72, incisos I e II da Portaria nº 445/98, com a redação dada pela Portaria nº 159/19, que expressamente prevê, em seu Art. 7º, que não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorreu na entrada das mercadorias no estabelecimento e a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, parágrafo 4º, inciso IV).

Portanto, de logo ressaltando que o dispositivo transcrito não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou substituição tributária, a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que a Recorrente, anteriormente aos períodos indicados no Auto de Infração, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim receita não tributada (omissão de receita).

Partindo dessa premissa legal, no caso concreto, o Autuante retirou do LMC informações registradas como *“ganhos”*, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Elegeram apenas os *“ganhos diários”* como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações anuais dos supostos *“ganhos”*, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como *“ganho excessivo”*, sendo erigido à condição de *“omissão de entradas”*, ocorrência que, a teor das Portarias nºs 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Com efeito, não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. Apesar de acusação de que a Recorrente teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descaracteriza qualquer

ação dolosa por parte do contribuinte.

O agente fiscal se utilizou apenas de um dos dados registrados no LMC (GANHO), pinçando apenas a parte da escrituração que entenderam conveniente e, assim, além de atentarem contra o conjunto normativo, criaram quantidades ABSURDAS de omissões de entradas.

Ora, de acordo com o conceito traçado pelo art. art. 4º, parágrafo 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque ainda que as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

No caso, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que deságua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da “tributação federal”, mas em hipótese alguma repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao “varejista de combustíveis” lançar o imposto sobre suas vendas. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, como por exemplo, através de flagrante de entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor.

Esta posição, já homologada pelo CONSEF, encontra respaldo, ainda, na Instrução Normativa nº 56/2002. Esta instrução trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no parágrafo 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, deixando claro, na sua exposição de motivos, que a orientação decorreu das “reiteradas decisões do Conselho de Fazenda Estadual- CONSEF no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do parágrafo 3º, do art. 2º do RICMS/97, com matriz no parágrafo 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária.

No caso em análise, a norma impede que se feita a cobrança por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois tais vendas não são mais tributadas. A determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização (contábeis, por exemplo), pois é sabido que setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos a regime de substituição tributária. A única interpretação que se pode concluir, do conjunto normativo, é que a forma de apuração determinada pela Portaria nº 445/90, pela via da “presunção” somente se aplica aos Contribuintes que comercializem, ao mesmo tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação. Ainda que assim não o fosse, haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade”, aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF e pela PGE/PROFIS.

Entretanto, ainda que se admita que a Portaria nº 445/98, superando a LEI, traga a possibilidade de contemplação de operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular.

Como visto, não existe base legal para o meio de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido.

Sem embargo da inaplicabilidade da apuração com base apenas nos “ganhos” registrados no LMC, cumpre observar que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pelo Autuante, pela simples constatação das quantidades. É impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis. São incontáveis também as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades

disponíveis e superam as capacidades dos tanques.

Os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Precisaria haver um “conluio” entre a Recorrente e o Distribuidor, visando prejudicar o Estado. Por essa ótica é fácil perceber que condução da ação fiscal teria que ter sido no sentido de esclarecer os lançamentos no LMC e na correção das inconsistências apresentadas.

Na verdade, a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pela empresa contribuinte, que não teve a oportunidade de explicar ou corrigir as inconsistências. As quantidades adotadas no Auto de Infração foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMC’s. O que o Autuante fez foi pinçar somente os dias em que se registrou “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

Como seria possível gerar ganhos (lançados no LMC e, portanto, na EFD / LMC usada na ação fiscal - Registro 1300), dessas quantidades absurdas? O mesmo se constata para os demais dias autuados, sempre se percebendo que a exigência recaiu exatamente sobre os erros escriturais da Recorrente (e apenas sobre as “sobras”). É evidente que os dados se encontravam errados. O erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somados os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Não é fácil identificar o erro agora, mas que existiu, é muito claro. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

Enfim, os dias citados são apenas exemplos, cujas quantidades chamam mais a atenção, porém a sistemática se repetiu e todos os dias inseridos na ilegal apuração. Todas as quantidades de “ganhos” foram pinçadas da EFD/LMC, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada. E se existiam as demais informações, das compras e vendas, por que validar apenas os registros dos “ganhos”, que se amostravam infantilmente equivocados? Por que não adotar outro meio de apuração? A metodologia escolhida seguiu o status da própria e infeliz escrituração da Autuada, causando um desastre no lançamento, eivado de insegurança e irregularidades. E se o autuante validaram os lançamentos dos “ganhos”, haveria que validar também as “perdas”, fazendo, ao menos, a devida compensação.

O Autuante não seguiu um “roteiro” legal. Apenas e tão somente pinçou parte dos lançamentos da própria Autuada em sua EFD/LMC, desprezando as “perdas” e, mediante método não previsto em lei, e ainda, usando “dois pesos e duas medidas”, uma vez que só validou os “ganhos”, erigindo dados fictícios à condição de fato gerador do ICMS. Se por um lado o método utilizado é ilegal, somente os dados em detrimento da Autuada foram aproveitados; por outro não se pode dizer que as operações não foram escrituradas. As informações equivocadas da Recorrente, devidamente lançadas, e somente elas, serviram de base de cálculo.

A Portaria nº 445/98, de acordo com as “motivações de sua edição”, foi criada para *“esclarecer o alcance das disposições contidas na Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme a aplicação da aludida norma”*. Estabelece, assim, um conjunto de normas procedimentais. Se encontra limitada pela Lei nº 7.014/96 e não pode ser “interpretada de forma apartada”. A utilização, ISOLADA, do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 159/19, mencionado no Auto de Infração como suposto enquadramento legal da ocorrência, cria uma nova hipótese de “presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto”, não contemplada no parágrafo 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, portanto claramente ILEGAL.

Outro vício na apuração diz respeito a constatação diária” dos “ganhos”, e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques. A apuração se reporta a exercícios findos e, assim, FECHADOS. Considerando o quanto já abordado, e a impossibilidade de apuração diária (exceto na hipótese do art. 41, inciso II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47, do mesmo diploma legal), somente se pode interpretar a inovação feita pelo parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 159/19, como sendo os ganhos diários registrados um dos componentes da auditoria de estoques. Considera-lo de forma isolada, como já abordado, seria criar NOVA e

ILEGAL hipótese de presunção.

Olhando pelo lado da multa aplicável, temos mais uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. A Portaria nº 159/19, alterando o art. 10 da Portaria nº 445/98, preconiza, no item 1, do inciso I, “a”, que “*a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios*”, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso III, “g”). Considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta e não comprovada infração.

É evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), declarados pela própria autuada, na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal. Estando as quantidades declaradas, ainda que fossem verdadeiras e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%. A Autuada providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, logo que solicitado no prazo de 60 dias, contados do protocolo da presente defesa, para a juntada ao PAF. Resta justificado o prazo ora pedido, na medida em que a retificação das inconsistências demandará muito tempo e trabalho. Apresentando em anexo mídias contendo os lançamentos “originais” (usados na autuação - 2015 e 2016), pede a Julgador, uma vez distribuído o PAF, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Vale ressaltar que os valores, e assim, conseqüentemente, as quantidades (movimentação comercial), constantes nas DMAS, constantes no sistema da SEFAZ, em relação a todo o período autuado, demonstram os valores totais das movimentações, sendo mais uma prova da inexistência de qualquer aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária aplicada. O início da ação fiscal, diante de tantas e evidentes evidências, deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD. Não sendo atendida tal determinação, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então, infracional, conforme Lei nº 7.014/96.

Com lastro em todos os argumentos e elementos ora apresentados, caso as questões prejudiciais sejam superadas, a Autuada pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por autuação realizada a partir da extração de parte dos dados do LMC, inconsistentes, cujos volumes lançados demonstravam de forma primária a total incompatibilidade com a real movimentação. As quantidades tributadas, assim, sequer foram levantadas (o que se faria via auditoria de estoques). Os erros na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS. Qualquer outro elemento necessário à realização da revisão ora pleiteada, fica à disposição do Fisco, bastando ser solicitada ao contribuinte. A revisão poderá atender, inclusive, o disposto na Instrução Normativa nº 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Ainda que seja levada a efeito uma “real auditoria de estoques”, a observância de todas as formalidades aplicáveis demonstrará a ineficácia completa do lançamento.

De acordo com o quanto já questionado as razões prejudiciais, o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 159/19, não pode ser utilizado de forma ISOLADA e não se aplica a fatos pretéritos. No que se refere à fórmula para aplicação de 1,8387%, os registros diários de “ganhos” são apenas um dos componentes da auditoria de estoques, mesmo, assim, não podem ser consideradas, para fins da auditoria regulada pela Instrução Normativa, diariamente e exclusivamente.

A apuração, por exercício fechado, como normatizado pela Portaria nº 445, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). Todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. As perdas se juntam ao bloco das saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas. A título de exemplo, mencionando os exercícios de 2015 e 2016, computadas as perdas e ganhos, conforme anexo Registro 1300 (utilizado na ação fiscal), a conclusão é de que as perdas sempre e são muito maiores que os ganhos, o que implicaria em “despejar no meio ambiente”, anualmente, milhões de litros de combustíveis. A outra conclusão é no sentido de a constatação de “omissão de saídas

pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, hipótese que não gera nova incidência do imposto.

Admitir a aplicação isolada do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei nº 7.014/96, o que igualmente conduz à improcedência do lançamento. Se os ganhos escriturados fossem “zero”, ou ínfimos, sem qualquer compatibilidade com a realidade das movimentações nos períodos, seriam adotados na apuração e considerados como único elemento na auditoria? A resposta a essa pergunta conduz toda à fundamentação para uma decisão justa e isenta, como também, nos mesmos sentidos, para a instrução do PAF.

Por fim, o Autuante investigou os registros de entradas da Autuada e não identificaram entradas que não teriam sido registradas na escrita fiscal, de combustíveis. Essa ausência de comprova que todas as compras realizadas pela Autuada foram registradas, não existindo no PAF qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação. Nenhum “terceiro” e nenhuma operação foi identificada. A acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir. Contrário senso, as planilhas de apuração dos “preços médios unitários” indicam aquisições, exclusivamente, ao distribuidor PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

Ademais, conforme também abordado nas preliminares, mais uma vez destacando que a Portaria nº 445/90, nesse aspecto, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança - Caberia ao Fisco, entendendo que os lançamentos realizados pela Autuada assim justificariam, a adoção de outros roteiros de auditoria, como preconizado pelo item 2 da Portaria nº 56, abstendo-se, por óbvio, de utilizar roteiros fiscais relativos às presunções referidas no parágrafo 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Pelo exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, coloca à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da Autuada nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na Instrução Normativa nº 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito, pede e espera que o Auto de Infração seja julgado NULO ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, IMPROCEDENTE.

Um outro ponto questionado, diz respeito à inconsistência dos levantamentos realizados pelo autuante. Na improvável hipótese de ser apreciado o mérito da autuação, destaque-se que os registros encaminhados e transmitidos à SEFAZ através do EFD e especialmente no Registro 1300, contem inconsistências que resultaram no apontamento de infrações por omissões de entrada que não correspondem à verdade material dos fatos.

Com efeito, basta uma revisão no LMC, através de uma diligência dos números apurados pelo autuante para constatar que essa acusação fiscal não pode prosperar, e trouxe alguns exemplos:

*1) Gasolina comum:*

*No dia 01/04/2015 o registro no LMC apresenta 98,4 litros enquanto o autuante apurou 2.518,57 litros;*

*No dia 27/04/2015 o registro no LMC apresenta 3,7 litros enquanto o autuante apurou 1.211,76 litros;*

*No dia 28/05/2015 o registro no LMC apresenta 14,3 litros enquanto o autuante apurou 5.040,21 litros;*

*No dia 30/05/2015 o registro no LMC apresenta 67,4 litros enquanto o autuante apurou 6.044,34 litros;*

Reitera que juntou na impugnação os demonstrativos e as cópias das páginas do LMC para comprovar as alegações defensivas e todos esses demonstrativos de inconsistências são integrantes do processo administrativo fiscal.

Assim sendo, restou demonstrado que o Autuante cometeu falhas gravíssimas no levantamento fiscal, bem como incorreu em equívocos na interpretação da legislação que culminaram na

lavratura desse malfadado Auto de Infração, devendo ser revisto por este órgão julgador por ser de justiça.

Pelo exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios probatórios em direito admitidos, especialmente, coloca à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da Autuada nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na Instrução Normativa nº 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito, pede e espera que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, improcedente.

Além de todos os pontos já recorrido, no presente caso, vale a advertência de que está sendo aplicada multa em percentual nitidamente confiscatório, em afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte, configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

Volte-se a destacar que as autoridades públicas brasileiras, durante muito tempo, habituaram-se a praticar atos e mais atos em absoluto desacordo com o ordenamento jurídico vigente, em especial em desrespeito às garantias individuais dos cidadãos. Esta época já findou e a prova cabal disto é que com o contencioso administrativo abre-se a oportunidade para que todos possam defender-se perante aquele que pratica o ato.

Assim, é absolutamente explícito o exagero das multas de 100% (por cento) aplicadas. Nelas foram utilizados percentuais absurdamente elevados e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal vigente em nosso país.

Tais multas são tão elevadas que assumem o caráter confiscatório, a não ser que se considere absolutamente normal, penalidades que ultrapassem os parâmetros de uma economia cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito.

Atualmente, já é reconhecida a ilegitimidade de multas absurdamente elevadas e o Poder Judiciário começou a enxergar o efeito confiscatório e a falta de razoabilidade e proporcionalidade das multas tributárias, razão pela qual as tem reduzido.

Ressalta-se que a multa deve ter valor suficiente para retribuir (punir) o ilícito, porém, sem inviabilizar as atividades que, no limite, viabilizam a própria tributação.

Portanto, nossa Carta Magna, em seus artigos 145, § 1º e 150, IV, prescreve a vedação do confisco que, embora dirigidos literalmente aos impostos, se espraiam por todo o sistema tributário, atingindo por inteiro o crédito tributário na sua acepção mais lata, vinculando, por isso, inclusive a seara previdenciária.

Desta forma, resta clara e explicitamente configurado o caráter confiscatório e abusivo da aplicação da multa que chega a valores exorbitantes, motivo pelo qual deve ser revista, como ora se requer.

Diante do exposto, pede a Recorrente que seja decretada a nulidade do Auto de Infração em virtude das falhas cometidas o que caracteriza cerceamento do direito de defesa do Autuado, que seja declarado nulo o presente Auto de Infração por descumprimento de normas legais especialmente a Lei nº 7014/96, a Instrução Normativa nº 56/07 e a Portaria nº 445/98, no que se refere ao roteiro aplicado e que seja convertido o presente PAF em diligência ou perícia por fiscal estranho ao feito para revisão das quantidades apuradas que culminaram nas supostas omissões de entrada e corrigida a multa indicada neste lançamento de ofício de forma que corresponda à previsão legal da Lei nº 7014/96.

Na assentada de julgamento, realizada em 20/10/2021, com o objetivo de evitar futuras alegações de nulidade, bem como privilegiar o princípio da ampla defesa, os membros desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal converteram o PAF em diligência (Fl. 122) ao autuante para que anexasse mídia com os demonstrativos analíticos das infrações 01 e 02 e fornecesse tais levantamentos ao sujeito

passivo, através do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, reabrindo-lhe o prazo de 60 (sessenta) dias para, querendo, se pronunciasse e, em seguida, caso houvesse fatos novos, retornasse aos autuantes para sua manifestação a respeito.

Após apresentação de mídia com base na diligência, a Recorrente se manifestou (Fls. 138 a 146), alegando não ter conseguido acessar a mídia disponibilizada pelo autuante.

Houve nova manifestação por parte da Recorrente (Fls. 170 a 251) reiterando todos os pontos já elencados no Recurso Voluntário.

Após as manifestações da Recorrente, o autuante apresentou nova informação fiscal (fls. 254 a 257, frente e verso).

Na informação fiscal sustentou a procedência total do lançamento. Em síntese tratou das preliminares e disse que os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos.

Além disso, disse que a prova dos fatos foi feita com a própria escrituração fiscal digital e que o ônus da demonstração que a sua EFD está errada é da recorrente.

Diz que a prova dos alegados erros na EFD, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base na documentação existente (notas fiscais, recibos, cópias de cheques, etc.) o que jamais ocorreu.

Disse que 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.

Ainda alegou que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega.

Por fim, alegou ter rebatido todos os pontos da impugnação, sustentando, com isso, a total procedência do lançamento.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0026-01/21-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/02/2020, interposto nos termos no Art. 169, I do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 96.682,17, pelo cometimento de 05 infrações, embora o Recurso Voluntário trate somente das infrações 01 e 02.

Inicialmente a Recorrente traz pedidos de nulidade, pelos motivos abaixo expostos, os quais passo a enfrentar:

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

Assim, apenas favoreceu o Sujeito Passivo, orientando no sentido de não ser efetuado o lançamento na hipótese de a diferença apurada se apresentar inferior ao limite lá previsto.

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

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

...

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

Por tudo isso, rejeito as alegações de nulidade do Auto de Infração.

No mérito, como já relatado, as condutas autuadas nas infrações 01 e 02 foram descritas da seguinte forma:

A primeira infração trata da falta de recolhimento do imposto, **na condição de responsável solidário**, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido nos meses de dezembro de 2015, 2016 e 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 80.202,32, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d”, do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Já a infração 02 trata da 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, ocorrido em dezembro de 2015, 2016 e 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 14.994,48, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d”, do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Quanto à alegação de uso de procedimento fiscal inexistente e uso de metodologia equivocada, destaca-se que a autuação decorreu da constatação de omissão no registro de entradas, de combustíveis, conforme destaca o próprio Auto de Infração. Ficou evidenciado que os ganhos ultrapassaram os limites do possível, física e normativamente considerado.

Como já e devidamente conhecido da Recorrente, 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 apurar as entradas de mercadorias sem comprovação de sua origem, apuradas a partir do registro de variações volumétricas em desconformidade com as características das mercadorias comercializadas pela empresa. Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional (Estoque Inicial + entradas – Saídas = Estoque final), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos, conforme inclusive abordado e ratificado pelo autuante em sua manifestação após razões apresentadas pela recorrente, pós diligência solicitada por esta Câmara.

A despeito da metodologia abreviada, o uso da equação de estoques tradicional revelaria o mesmo resultado. De fato, bastaria somar-se o estoque do dia anterior com as compras de combustíveis (registradas mediante NF) e deduzirem-se as saídas de combustíveis no dia, comparando-se, ao final, o estoque apurado com aquele efetivamente medido. É evidente que seria necessário deduzir, da diferença apurada, um ganho por expansão volumétrica do combustível líquido, na ordem de 1,8387% sobre o volume disponível.

Sobre o montante que sobejasse desse cálculo, deveria ser calculado o imposto devido, já que tal número seria representativo de um ingresso de combustíveis sem documentação fiscal respectiva, número que poderia, inclusive, ser superior àquele apurado pela fiscalização, porque acabaria por

refletir outras omissões distintas daquela relativa à variação volumétrica. O que não foi comprovado pela defesa da Recorrente.

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

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, trata acerca de todos os procedimentos a serem adotadas na 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 aceitável que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse vir a refletir em todos os meses fiscalizados, o que certamente ocasionaria sanções previstas na legislação.

Vale destacar a presunção relativa de veracidade dos livros empresariais, nos termos do art. 417 do CPC, abaixo reproduzido.

*“Art. 417. 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.”*

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

Quanto ao pedido de adoção do critério da proporcionalidade para apuração do imposto devido, como já dito, tal somente se viabiliza na medida em que a presente exigência tivesse decorrido de presunção de omissão de receitas, conforme prevê o Item “2” da Instrução Normativa SAT nº 56/07, que peço vênia para voltar a transcrever.

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

Como não se trata de presunção, mas de cobrança de ICMS, por antecipação tributária, por responsabilidade do sujeito passivo, devido pelas operações de entrada, não vislumbro a

aplicabilidade do dispositivo suscitado. Destaco que o período fiscalizado é 2015 a 2019 conforme termo de início de ação fiscal fl. 07.

Ademais, não fora apresentada pela Recorrente, mesmo lhe tendo sido concedido o prazo de 60 para assim se manifestar, quaisquer demonstrativos que tais diferenças de fato não existem, a exemplo de novos cálculos demonstrando eventuais erros de escrituração do LMC, que pudesse trazer a baila a elucidação necessária ao presente caso, ou até justificando que o excedente em um dia, era falta no outro, e vice versa.

Diante destas considerações, entendo que não merece reparo a decisão de piso.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pela Recorrente, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado o percentual de 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 para a infração 01 e 02.

Entretanto, conforme já acatado pela JJF, em relação à multa aplicada, foi retificado o percentual de 100%, para 60%, considerando que a multa a ser aplicada para a infração 2, é a da alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Do exposto, entendo que merece reparo a Decisão de piso tão somente em relação à redução da multa referente à infração 02, sendo reduzida de 100% para 60%, portanto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Com todo o respeito, ousou divergir quanto à fundamentação adotada, notadamente por mencionar expressamente que a autuação não decorre de uma presunção.

Como venho sinalizando nos processos sobre a matéria, após proferir o voto vencido no Acórdão CJF 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.

Não se trata, é verdade, da hipótese de presunção descrita no inciso II, do art. 7º da Portaria nº 445/1998 para embasar a previsão contida no inciso IV, do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, mas isso não afasta a realidade de que a omissão objeto do lançamento é presumida, porém, com outros contornos.

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, conseqüentemente, 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 a relatora 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 a Ilma. Relatora, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, divergindo apenas quanto à fundamentação no ponto acima exposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0073/20-2, lavrado contra **TORRES BARBOSA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 95.196,80**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 80.202,32, e 60% sobre R\$ 14.994,48, previstas no art. 42, III, “d”, e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$ 1.485,37**, prevista no inciso IX do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de agosto de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – VOTO EM SEPARADO

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS