

**PROCESSO** - A. I. Nº 269138.0122/20-3  
**RECORENTE** - ITAPOAN COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JFF nº 0047-01/22-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 15/09/2023

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0232-11/23-VD

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. A recorrente não logrou êxito em ilidir a acusação fiscal. Alegações de falhas humanas e/ou operacionais desacompanhadas que, isoladamente, são insuficientes para afastar a presunção legal de veracidade dos dados lançados na EFD pelo próprio contribuinte. Indeferido o pedido de oitiva da PGE. Rejeitadas as preliminares de nulidade e decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0047-01/22-VD proferido pela 1ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 27/05/2020 no valor histórico de R\$ 65.691,18, abordando as seguintes infrações:

*Infração 01 – 04.07.01 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorridos em 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018 e 31/12/2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 52.346,12, acrescido da multa de 100%;*

*Infração 02 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido em 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018 e 31/12/2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 8.454,16, acrescido da multa de 100%;*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

### VOTO

*Versa o Auto de Infração em exame, sobre o cometimento de cinco infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo as infrações 01 e 02 referentes ao descumprimento de obrigação principal, e as infrações 03, 04 e 05, atinentes ao descumprimento de obrigações acessórias, sendo todas objeto de impugnação.*

*Inicialmente, no que tange à nulidade arguida pelo impugnante por ofensa ao art. 18, I e IV, “a” do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, e por via conexa, das bases de cálculo e consequente cerceamento do direito de defesa, não acolho a pretensão defensiva.*

*Isso porque não vislumbro no levantamento levado a efeito pelo autuante, a alegada insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades de que cuidam as infrações 01 e 02, bem como o cerceamento do direito de defesa, conforme aduzido, haja vista que as planilhas elaboradas pelo autuante foram*

*fundamentadas em dados e informações prestadas pelo próprio Contribuinte em seus livros e escrituração fiscal digital.*

*Verifica-se nas planilhas e demonstrativos elaborados pelo autuante, a data de ocorrência, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o valor do ICMS devido, tanto por solidariedade, como por antecipação, assim como os produtos arrolados no levantamento fiscal e a metodologia de cálculo utilizada.*

*Relevante registrar, que justamente no intuito de preservar o inviolável direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, assim como na busca da verdade material, foi que esta Junta de Julgamento Fiscal - seguindo o correto entendimento adotado pela Segunda Instância deste CONSEF, converteu o feito em diligência à SAT/COPEC, a fim de que se fizesse a juntada ao PAF de todos os registros fiscais, cujas informações tivessem sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos, assim como a juntada de cópia de arquivo magnético enviado pelo Contribuinte e utilizado pelo autuante no trabalho fiscal.*

*O impugnante argui também a nulidade por alteração do fulcro do lançamento.*

*No tocante a essa arguição, cabe observar, que inexiste mudança do fulcro da autuação por parte desta JJF, conforme aduzido pelo impugnante, haja vista que em nenhum momento a acusação fiscal descreve se tratar de presunção. A alegação de que o enquadramento da infração aponta no sentido de que se trata de presunção, não há como prosperar, haja vista que conforme dito, a descrição da infração em nenhum momento diz se tratar de presunção, sendo certo que o equívoco no enquadramento - que efetivamente ocorreu - por si só, não se apresenta suficiente para invalidar o ato de lançamento.*

*Certamente que a imprecisão constante no Acórdão desta JJF aduzido pelo impugnante, não pode se sobrepor à realidade fática, ou seja, não pode uma menção equivocada de se tratar de presunção, fulminar a verdadeira natureza do levantamento fiscal. Vale reafirmar que não se trata de presunção, pois inaplicável, em se tratando de levantamento referente a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como é o caso dos combustíveis de que trata a autuação em exame, cujas saídas subsequentes têm a fase de tributação encerrada.*

*Registre-se, inclusive, que apenas num parágrafo do referido Acórdão foi que houve esse equívoco, sendo que nos demais julgamentos realizados por esta JJF, sempre foi salientado que não se trata de presunção.*

*Quanto ao pedido do impugnante de oitiva da PGE/PROFIS, cumpre consignar que a referida Procuradoria já se manifestou mediante Parecer Jurídico, em resposta à solicitação da 2ª JJF, atinente aos tópicos atinentes à irretroatividade da Portaria 159/2019, e a presunção da infração, referente a um PAF cuja matéria é idêntica à tratada no presente Auto de Infração, no sentido de que não procedem, pois não se trata de presunção, e é possível sim aplicar retroativamente a Portaria 159/19, por se tratar de norma procedural.*

*Ao tratar do tópico presunção, a PGE/PROFIS esclareceu que o art. 10 da Portaria 445/98, se trata de uma norma interna orientadora dos agentes da Administração Tributária na realização do levantamento quantitativo de estoques, e que a infração objeto do lançamento no PAF analisado não se trata, em hipótese alguma, duma presunção.*

*Conforme muito bem esclarecido pelo PGE/PROFIS, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300), que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental, sendo que a presunção prescinde do concurso de três circunstâncias: um fato conhecido, um fato desconhecido e uma relação de causalidade.*

*Esclareceu ainda a PGE/PROFIS, que a presunção decorre dum exame lógico, mediante o qual, do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se a existência de fato desconhecido, cuja existência é provável, sendo que no caso analisado não há nenhum fato desconhecido a ser descortinado por um fato conhecido.*

*A PGE/PROFIS disse que a Escrita Fiscal Digital declarada pelo contribuinte, com suporte em informações trazidas do seu Livro de Movimentação de Combustível (LMC), onde se aponta a existência de combustível sem qualquer amparo documental é fato conhecido, não se demandando a existência da ilação lógica da presunção, por conta disto, imputa-se a responsabilidade solidária do adquirente das mercadorias. Repisa que a infração decorreu de informações prestadas e escrituradas pelo próprio contribuinte, o que engendrou uma responsabilidade solidária.*

*Em conclusão, a PGE/PROFIS manifestou o entendimento de que não existe no caso analisado nenhuma presunção, mas sim um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte em seu Livro de Movimentação de Combustível (LMC), conforme normas definidas na Portaria.*

*Quanto à irretroatividade da Portaria 159/19, a PGE/PROFIS manifestou o entendimento de que, tendo sido o lançamento realizado com base nas informações colhidas do LMC do contribuinte, informações estas devidamente espelhadas no Registro 1300 do EFD, não há nenhuma inovação nas normas que alteraram a Portaria 445/98, mas tão somente uma adequação do procedimento de verificação das informações prestadas diariamente pelo contribuinte, portanto, tratando-se de norma meramente procedural, impõe-se a retroação.*

*Por certo que coaduno com o entendimento manifestado pela PGE/PROFIS em relação a todos os tópicos acima aduzidos, pois aplicáveis na sua integralidade ao presente Auto de Infração.*

O impugnante alega a sua ilegitimidade passiva, certamente que esta alegação resta ultrapassada, haja vista que a infração decorreu de informações prestadas e escrituradas pelo próprio contribuinte, o que, conforme consignado pela PGE/PROFIS, engendrou uma responsabilidade solidária.

Nessa toada, a alegação defensiva atinente à inaplicabilidade da responsabilidade solidária com lastro no art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, também resta ultrapassada, apesar de respeitosamente divergir do entendimento esposado pelo impugnante, haja vista que a entrada de mercadorias no estabelecimento sem documento fiscal, impõe sim a responsabilização solidária ao adquirente da mercadoria, independentemente de se tratar de flagrante ou não. Ou seja, independentemente do aspecto temporal, se a mercadoria tiver entrado no estabelecimento sem documentação fiscal e o Contribuinte não providenciar a sua regularização antes do início da ação fiscal, estará passível sim de exigência do imposto por responsabilidade solidária.

Quanto à aplicabilidade da Instrução Normativa 56/07, por certo que por não se tratar de presunção, descabe falar-se em aplicação da proporcionalidade prevista na referida Instrução Normativa.

Quanto à posição do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, atinente à liminar proferida pela 4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº. 8057416-34.2021.8.05.001, informada pelo impugnante, observo que referida liminar foi concedida no sentido de que não haja novas autuações e cobranças em face dos autores, relativo à exigência do ICMS sobre variação volumétrica dos combustíveis acarretada pelo aumento da temperatura.

Certamente que inaplicável ao presente caso, em face dos autores, e principalmente, por não se tratar o lançamento em exame sobre exigência do imposto com fundamento na variação volumétrica, mas sim, sobre combustíveis informados na Escrita Fiscal Digital que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica, sem qualquer lastro documental.

Constatou que o lançamento de ofício em lide descreve com clareza as condutas infracionais imputadas ao autuado, identifica com precisão o sujeito passivo, as bases de cálculos, a alíquota aplicada, o montante do débito, inexistindo cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, portanto, estando revestido das formalidades legais, inociando quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, que o inquine de nulidade.

Quanto à decadência arguida pelo impugnante, por certo que também não há como prosperar, haja vista que o lançamento foi realizado dentro do prazo previsto no art. 173, I do CTN. A alegação defensiva de que a primeira intimação é inválida não se sustenta, pois, realizada na forma do RPAF/BA/99.

A segunda intimação, decorrente da diligência solicitada por esta JJF não invalidou a primeira intimação, conforme alegado pelo impugnante. Na realidade, na busca da verdade material, foi que esta JJF converteu o feito em diligência, para que o autuado recebesse todos os elementos utilizados pelo autuante no trabalho fiscal, inclusive com a reabertura do prazo de 60 dias para manifestação, o que foi feito.

Não acolho, portanto, a decadência arguida.

No tocante ao pedido formulado pelo impugnante, no sentido de realização de revisão fiscal, indefiro o pedido, haja vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise e decisão da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, inexiste dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, razão pela qual, com base no art. 147, inciso I, "a" e "b" do RPAF-BA/99, indefiro o pedido de diligência e revisão fiscal por fiscal estranho ao feito, formulado pelo autuado.

No que concerne à ilegalidade dos atos normativos que fundamentam a autuação, aduzida pelo impugnante, cumpre consignar, que não tem esta JJF competência para negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, consoante determina o art. 167, III do RPAF/BA/99.

No mérito, no que tange às infrações 01 e 02, a autuação se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas 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 (infração 1), bem como ao imposto apurado em função do valor acrescido relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença foi apurada (infração 2).

De início, vale observar que 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 artigo 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques do início e fim de cada ano, 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.

A Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos

*quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10 da mencionada Portaria que dispõe:*

*Art. 10 [...]*

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

*Vale consignar, que 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. Nestes processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensados ao longo do ano, sem que seja percebido no resultado da auditoria.*

*Já no critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, as ocorrências de entradas e saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais ficam evidentes. As quantidades injustificadas de entradas e saídas de combustíveis podem ocorrer por diversas razões, inclusive podem indicar a realização de operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é proibida pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), e por isso mesmo, podem ocorrer sem emissão de documentos fiscais.*

*No presente caso, verifica-se que a omissão de entrada de mercadoria foi constatada por meio dos registros fiscais do autuado. Por certo que a 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.*

*Evidentemente que 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 consequentemente, sem tributação.*

*De acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante, 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 nº 445/98, 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 no período objeto da autuação.*

*A argumentação defensiva de erro no sistema ou qualquer outro possível equívoco cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD, não ficou comprovada nos autos.*

*Conforme consignado corretamente pelo autuante, a prova de que os valores registrados no LMC e não os registrados na EFD correspondem à verdade material cabe ao autuado, porém, isso não foi feito em dia algum. Nenhum comprovante de medição foi apresentado, portanto, os valores anotados na EFD fazem prova contra a empresa, e ela não pode simplesmente alegar que seu LMC tem valores diferentes, e que estes são os corretos.*

*É certo que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.*

*Obviamente, se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo contribuinte autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, cabe ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal.*

*Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente, e além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi*

indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual respeitado pelo autuante no levantamento fiscal.

A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do ICMS, por solidariedade e por antecipação, conforme a autuação, em face à aquisição de combustível sem documento fiscal.

Saliento, que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente caso, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiou o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

Devo registrar, que coaduno plenamente com o entendimento manifestado pelo autuante na Informação Fiscal, quando contesta as alegações defensivas atinentes aos erros apontados pelo autuado, especialmente no que tange à falta de elementos hábeis de prova capazes de elidir a autuação; quanto aos erros de escrituração; quanto aos ganhos, quanto às anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor.

Do mesmo modo, coaduno com o entendimento do autuante, no sentido de que, por não ter encontrado qualquer inconsistência na revisão fiscal, descabe a aplicação do art. 247, § 4º do RICMS/BA/12, assim como, que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos combustíveis, descabendo falar-se em aplicação da proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa n. 56/07, aplicável apenas nos casos de presunção.

Diante do exposto, concluo que no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, a acusação fiscal está correta, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária (infração 01), e antecipação tributária (infração 02), restando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

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

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

*d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;*

Entretanto, no tocante à infração 02, cabe um reparo a ser feito, haja vista que a multa correta é de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº. 7.014/96, sendo que no Auto de Infração foi indicada a multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” do mesmo diploma legal.

Assim sendo, retifico de ofício a multa de 100%, para 60%, indicada na infração 02.

No tocante às infrações 03, 04 e 05, o impugnante alega que o lançamento colide com o Auto de Infração nº. 269138.0002/17-7, lavrado em 09/08/17 pelo mesmo autuante, incluindo em especial as notas fiscais relativas à infração 04 - 16.01.02, de entradas de combustíveis. Afirma o impugnante que referidas notas fiscais, em uma regular auditoria de estoques, justificariam as diferenças criadas pela malfadada autuação. Diz que apenas para destacar exemplos, veja-se a listagem de notas fiscais da infração 04, referente ao mês de março de 2015, em comparação com o Auto de Infração anterior, para se ter a constatação exata da coincidência que gera bis in idem.

Assinala que de acordo com o “demonstrativo anexo”, parte das notas fiscais foram lançadas, estando estas marcadas com “destaca texto, amarelo”. Acrescenta que em relação a tais documentos, anexou LMC, onde constatou o lançamento de algumas notas fiscais, assim como relação daquelas canceladas ou emitidas como devolução ou simples faturamento.

O autuante, na Informação Fiscal, consigna que por não se referirem à efetiva entrada de mercadorias no estabelecimento do autuado, diferentemente do que ele alega, foram excluídas da autuação as notas fiscais de entradas e de devoluções e aquelas a essas referenciadas, bem como as notas de simples faturamento. Diz que

as notas com eventos “cancelamento”, “desconhecimento da operação” ou “operação não realizada”, são automaticamente excluídas do rol das notas fiscais de entradas pelos próprios sistemas da Sefaz Bahia, portanto, não foram sequer levadas em consideração na realização do trabalho, quanto mais objeto de autuação.

Afirma que apesar de terem o mesmo fundamento, é imperativo autuar a falta da escrituração de notas fiscais de entradas em três infrações distintas, pela necessidade de se aplicar aos fatos a legislação vigente na sua ocorrência.

Diz que a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória não dispensa o seu cumprimento, e deve ser reaplicada quando transcorrido prazo suficiente para a sua regularização, e ainda assim, se não houver sido efetivada, invocando, neste sentido, decisão de tribunal superior.

Apesar de não haver vislumbrado nos autos os demonstrativos aduzidos pelo impugnante, inclusive com a “marcação dos registros”, constato que procede a sua alegação quanto à existência de notas fiscais replicadas, em face a outra autuação procedida pelo mesmo autuante, haja vista que confirmada pelo próprio autuante na Informação Fiscal e constatada na análise comparativa entre os demonstrativos referentes ao presente Auto de Infração e ao Auto de Infração nº. 269138.0002/17-8.

Efetivamente, no Auto de Infração nº. 269138.0002/17-8, aduzido pelo impugnante, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do Acórdão JJF Nº 0028-05/18, excluiu da autuação atinente a esse mesmo tipo de infração as notas fiscais replicadas, ao dizer: Ainda há de se excluir os valores das multas já acolhidos pelo autuante, inerentes às notas fiscais exigidas em outro auto de infração e as notas fiscais canceladas, de: R\$ 55,64 para a infração 1 e R\$ 798,90 para a infração 2.

Vale registrar, que nos termos do Acórdão CJF Nº. 0045-12/19, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal teve o mesmo entendimento, mantendo a decisão de primeira instância.

Diante disso, acompanhando o entendimento manifestado nos Acórdãos acima referidos, independentemente da decisão judicial aduzida pelo autuante, cabe a exclusão da autuação dos valores referentes às notas fiscais replicadas na infração 4, no mês de março de 2015, no valor total da base de cálculo de R\$ 414.779,50, com a respectiva multa de 1% no valor de R\$ 4.147,80, ficando reduzido este item da autuação para o valor de R\$ 311,99, conforme demonstrativo de débito do Auto de Infração, sendo excluído o total exigido no mês de março de 2015.

Vale observar, que no presente caso, inexiste qualquer irregularidade no tocante à autuação ter sido feita em três infrações, haja vista que se trata de infrações distintas, sendo decorrentes inclusive das alterações ocorridas na legislação do ICMS.

Assim sendo, as infrações 3 e 5 são procedentes, e a infração 4 parcialmente procedente.

No tocante ao pedido de redução da multa, cumpre observar que o dispositivo legal que autorizava à apreciação por este órgão julgador, no caso o art. 158 do RPAF/BA/99, referia-se exclusivamente à multa por descumprimento de obrigação acessória, tendo sido revogado pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/19, DOE de 21/12/19, portanto, não mais podendo ser apreciado por esta JJF referido pedido.

Quanto ao pedido do impugnante, no sentido de que todas as intimações sejam encaminhadas ao endereço profissional que indica, consigno que inexiste óbice para que o pleito seja atendido, contudo, o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação do Contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Inicialmente, argui a nulidade da Decisão recorrida porque a diligência determinada pela JJF não teria sido atendida já que o autuante não teria juntado a cópia do arquivo magnético enviado pelo contribuinte e utilizado no trabalho fiscal, o que foi apontado na manifestação sobre a diligência, porém, ignorado na decisão de piso, gerando cerceamento de defesa.

Também aponta a nulidade da decisão de primeiro grau por ter negado seu pedido de oitiva da PGE com base em parecer que não foi juntado ao PAF e sobre o qual a recorrente não teve a oportunidade de se manifestar, sendo, portanto, desconhecido.

Argui a decadência do crédito tributário em relação aos fatos geradores até 31/12/2015, porque sua intimação válida somente ocorreu em 25/08/2021, já que somente pode exercer a ampla defesa e o contraditório após a diligência realizada pela JJF, momento em que teve condições de tomar conhecimento do inteiro teor da acusação.

Sustenta a nulidade do Auto de Infração por alteração do fulcro do lançamento, o que não seria

possível, pois o enquadramento legal lançado na autuação foi Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23-A, inciso II, todos da Lei nº 7.014/96, além do art. 10, § único da Portaria nº 445/98, não cabendo a afirmação da JJF, segundo a qual não se trataria de hipótese de presunção para fugir da aplicação da Instrução Normativa nº 56/07.

Diz que a Portaria 445/98 segue autorização legal da Lei nº 7.014/96 para cobrança por presunção, apurando a base de cálculo de acordo com o art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, de modo que a alteração promovida pelo julgador e autuante ocorreu de maneira irregular e ilegal, cerceando seu direito de defesa, tornando o Auto de Infração nulo, citando os Acórdãos CJF nºs 0247-11/16, 0234-12/17, 0013-12/15 e 0361-12/14.

Argumenta que o art. 4 da Lei nº 7.014/96 trata do momento da ocorrência do fato gerador e não dele próprio, que seria previsto no art. 2º da mesma lei, motivo pelo qual seria ilegal a Portaria nº 159/19, no que concerne ao art. 10, inc. I, “a” e “b”, e ao § único do art. 10 porque não há hipótese de fato gerador correspondente ao “registro no LMC, a título de variação volumétrica, em quantidade diariamente escriturada, que exceda 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia)” dentre os incisos I a VIII, do art. 2º da Lei nº 7.014/96.

Sustenta que, independentemente da periodicidade (diária ou mensal), só se admite a configuração do fato gerador presumido pela entrada de mercadoria ou bem, sem registro, hipótese que recai apenas sobre operações ou prestações tributáveis, o que não seria o caso dos combustíveis, sujeitos ao regime da substituição tributária, fazendo com que seja ilegal a atribuição de responsabilidade solidária pela Portaria nº 445/98 frente ao que dispõe o art. 128 do CTN.

Observa que nem mesmo o art. 144 do CTN socorre a autuação porque prevê como regra geral a “data da ocorrência do fato gerador” e porque, nos termos do Acórdão JJF nº 0118-06/21, a Portaria nº 159/19 “possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência”, além do art. 144 do CTN excetuar a aplicação na atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

Indica que o § 8º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, introduzido na legislação em 13/12/19, pela Lei nº 14.183/19, apenas delimitou um dos elementos componentes de uma auditoria de estoques (limites de perdas e ganhos), reforçando ainda uma ilegalidade da Portaria nº 159/19, que fixou percentual maior do que o admitido pela ANP como índice de tolerância nas referidas auditorias, mas que sozinhos as “perdas” e “ganhos” nada representam e nem podem ser erigidos a fato gerador.

Destaca que a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto nestas operações é atribuída ao industrial, não podendo figurar no pólo passivo desta relação por ausência de previsão legal.

Insiste que a autuação está embasada na presunção prevista no Art. 4º, § 4º, inciso IV e art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, com a base de cálculo dimensionada na forma do art. 23-A, inciso II da mesma Lei, de modo que é necessário observar o quanto disposto na Instrução Normativa nº 56/07, que orienta a aplicar outros roteiros de fiscalização quando as operações do contribuinte são isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, devendo se abster de aplicar os roteiros das presunções referidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, salvo registro das circunstâncias determinantes da exceção, o que não teria acontecido no presente caso.

Sustenta a nulidade do lançamento por ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado, por entender que os Acórdãos CJF nºs 0309-12/20-VD e 0097-12/20-VD, em situações semelhantes, teriam afastado a possibilidade de lançamento com base exclusivamente na EFD, sem comprovação do ingresso das mercadorias no estabelecimento de modo que a edição da Portaria nº 159/19 não torna válida a autuação, podendo no máximo constituir indícios de alguma irregularidade que depende de investigação e comprovação por meios legais e convencionais.

Afirma ainda a ilegalidade da Portaria nº 159/19 que, ao contrário do entendimento do Julgador, não é benéfica aos contribuintes porque cria hipótese de incidência através de registros fiscais

acessórios sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV, da mesma Lei. Informa que o TJ/BA firmou entendimento pela impossibilidade de utilização de norma infralegal em desrespeito aos incisos III e IV, do art. 97 do CTN, transcrevendo ementa referente aos Autos nº 0513561-60.2016.8.05.0001 e do STF no RE 632.265.

Defende a irretroatividade da Portaria nº 159/19 afirmando que a exceção do § 1º, do art. 144 do CTN, não se aplica ao caso concreto porque se refere à lei, sendo que a norma infralegal é tratada nos arts. 100 e 103 do CTN.

No mérito, afirma que se o intuito é alcançar a verdade material, o julgador deve investir na instrução do PAF determinando diligência para apurar se os dados utilizados possuem respaldo nos estoques iniciais, compras e vendas e até mesmo na contabilidade do período objeto do lançamento, citando a decisão proferida no Acórdão CJF nº 0268-11/16, considerando que não admitir a possibilidade de erros operacionais e humanos significa atribuir validade única e exclusivamente a dados lançados na EFD que não se encontram compatíveis com a verdade material, ou seja, corresponderia a dizer que o lançamento no LMC é fato gerador incontestável.

Pontua que ao analisar os demonstrativos reforçou sua convicção de que não existem provas das efetivas diferenças diárias entre os estoques escriturais e as medições, sendo que os totais de suas vendas comprovadas pelo registro 1320 demonstra que não comprou produtos sem documentação fiscal, conforme exemplos abaixo que revelam que as quantidades vendidas registradas em seus equipamentos encontram suporte nas suas compras e estoques:

*“Gasolina Comum – 2016 – Estoque Inicial 14.049,00 L + Entradas 1.533.000,00 L = Disponibilidade 1.547.049,00 L – Estoque Final 11.232,00 L. Então: Vendas reais 1.535.817,00 L – Vendas Com Notas 1.525.726,71 = Diferença Normal 10.090,29 L;*

*Gasolina Comum – 2017 – Estoque Inicial 11.232,00 L + Entradas 1.298.000,00 L = Disponibilidade 1.309.232,00 L – Estoque Final 3.292,00 L. Então: Vendas Reais 1.305.940,00 L – Vendas Com Notas 1.295.200,75 L = Diferença Normal 10.739,25 L;*

*Gasolina Comum – 2018 – Estoque Inicial 3.292,00 L + Entradas 1.143.000,00 L = Disponibilidade 1.146.292,00 L – Estoque Final 1.093,00 L. Então: Vendas Reais 1.145.199,00 L – Vendas Com Notas 1.137.751,10 = Diferença Normal 7.447,90 L.”*

Tais exemplos, que refletem suas movimentações totais de gasolina comum entre 2016 e 2018, evidenciam que as quantias constantes da EFD como ganhos são irreais, decorrentes de erros técnicos e/ou humanos, incompatíveis com as totalizações, estando inclusive diferentes daquelas registradas no LMC, de onde são originadas. Reclama que a simples apuração pelos estoques, entradas e saídas demonstram a impropriedades de adotar os “ganhos” como fato gerador, pois apresentou todos os LMCs relativos às diferenças exigidas, comprovando evidente falha técnica ou humana, porém, nada foi examinado.

Ressalta que os lançamentos encontram suporte na sua contabilidade e DMAs, de modo que se a ação fiscal tivesse seguido a orientação da IN 56/07 a autuação não seria lavrada, podendo ainda ser realizada uma revisão abrangendo os aspectos fiscais e contábeis, como medida de cautela, para a qual disponibiliza toda e qualquer informação, inclusive bancária, se necessário.

Reforça que a 4ª Vara da Fazenda Pública já proferiu decisões reconhecendo ilegalidade e constitucionalidade da Portaria nº 159/19 nos Autos nºs 8057416-34.2021.8.05.0001 e 8024453-36.2022.8.05.0001, as quais transcreve.

Pede, por cautela, a dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com base nos incisos I e III, parágrafo único do art. 100 do CTN, tendo em vista que os contribuintes do ramo de varejo de combustíveis adotam a apresentação do LMC como prática desde 1992, sendo que as informações de “perdas” e “ganhos” nunca foi considerada para fins de cobrança do imposto.

Destaca que, por se tratar de prática reiterada, é impositiva a exclusão de penalidades e acréscimos legais, conforme Acórdãos CJF nº 0256-11/18 e 0260-11/18, observando ainda que pelo enquadramento aplicável as sanções seriam de, no máximo, 60%. Encerra pedindo a nulidade ou improcedência da autuação e, subsidiariamente, a dispensa da multa e acréscimos legais.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 14/06/2023. Compareceu o autuante e o representante legal da recorrente, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA 11.026.

Na sessão de julgamento os Conselheiros da 1ª CJF deliberaram pelo adiamento do julgamento para 04/08/2023, com a concordância do representante da recorrente, a fim de conceder prazo para que pudesse se manifestar sobre parecer da PGE/PROFIS mencionado no acórdão da primeira instância, que lhe foi encaminhado em seguida.

A recorrente apresentou manifestação indicando novamente que a decisão seria nula por cerceamento de defesa por ter negado seu pedido de oitiva da PGE com base em parecer que não constava do PAF até o momento, uma vez que proferido em processo distinto. Sobre o opinativo, observa que foi proferido em março de 2021, quando não se tinha conhecimento do posicionamento das Câmaras do Tribunal de Justiça da Bahia sendo certo que, se o parecer de outro processo pode surtir efeito no presente caso, o mesmo se pode afirmar quanto às decisões do Poder Judiciário baiano, reiterando que o lançamento baseado exclusivamente na EFD não possui sustentação legal para comprovar aquisições sem nota fiscal, reproduzindo emendas dos Acórdãos CJF nºs 0309-12/20-VD e 0097-12/20-VD.

Aponta que a 2ª Câmara Cível do TJ/BA considerou ilegais/inconstitucionais os dispositivos infralegais em que se baseou a atuação, assim como os lançamentos baseados na Portaria nº 159/19, entendendo que esta norma teria instituído fato tributável ao estabelecer um “limite de variação volumétrica”, sendo que este dado não pode ser considerado como fato gerador do ICMS.

Sustenta que a Fazenda Pública Estadual, ao interpor recurso especial ao STJ da decisão do TJ/BA não se reportou ao mérito/direito, discutindo apenas a ilegitimidade ativa parcial dos autores, reconhecendo o direito no que tange às demais questões, que transitaram em julgado. Além disso o MP/BA manifestou-se nos autos pelo não provimento do recurso e o referido recurso especial teve seguimento negado pelo Tribunal de Justiça da Bahia.

Diz que a autuação esbarra em questões legais, não sendo possível uma avaliação de mérito, além do que não pode ser afastada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07, tendo em vista que segue o quanto determinado pela Lei nº 7.014/96 na hipótese de lançamento baseado na presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o recolhimento do tributo, que sustentaria a presunção de entrada prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96.

Reitera que o processo deve ser analisado com foco nos exemplos trazidos em seu Recurso Voluntário, com base nas planilhas anexadas e não analisadas pela JJJF pois as quantidades vendidas encontram suporte nas suas compras e estoques, conforme exemplos já reproduzidos e que demonstrariam a existência de erros técnicos e/ou humanos, já que incompatíveis com as totalizações.

Encerra reiterando o pedido de oitiva formal da PGE/PROFIS no caso concreto e que seja provido o Recurso Voluntário para reconhecer a nulidade da Decisão recorrida ou a nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, indefiro o pedido de oitiva da PGE por entender que os elementos contidos nos autos são suficientes para formar minha convicção.

Rejeito a preliminar de nulidade da Decisão recorrida. A falta de juntada da cópia do arquivo magnético não provoca a nulidade do processo administrativo porque se trata de informação que a recorrente dispõe, não se enquadrando nas hipóteses do art. 144, § 2º do RPAF/BA.

Rejeito a preliminar de nulidade pelo desconhecimento do parecer da PGE/PROFIS na qual a decisão se baseou, considerando que a Câmara adiou o julgamento deste feito, com anuência da

recorrente, para lhe conferir vistas ao opinativo do órgão, sobre o qual também teve a oportunidade de se manifestar.

Rejeito a preliminar de decadência porque a diligência realizada nos autos para juntada de documentos pelo autuante não invalidou a intimação inicialmente recebida pela recorrente. Ora, a própria realização da diligência somente é viável em um processo em curso, com a devida participação do interessado.

As demais preliminares, a meu ver, se confundem com o mérito e serão com ele analisadas adiante.

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 o tema, mudando o entendimento que manifestei naquele PAF. 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 hipóteses distintas, como ensina a doutrina.

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.

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. Atualmente é regulamentado pela Resolução ANP nº 884/2022, atualização aprovada para possibilitar que o LMC seja gerado de forma eletrônica e impresso, após consulta pública de 45 dias e audiência pública realizada pelo órgão.

Trata-se 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/com o art. 2º do Decreto Federal nº. 6.022/2007 c/com o § 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/com os 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”.

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

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

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

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

É pela análise dos registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360, 1370, principalmente, que o presente lançamento é realizado, observando-se a escrituração do estoque inicial, somando as entradas e subtraindo as saídas, para encontrar o saldo final (Estoque Inicial + Entradas - Saídas = Estoque Final), para então, confrontar com aqueles obtidos a partir das somas indicadas nas notas fiscais de entrada e saída. Havendo divergência entre esses dados, da diferença encontrada é subtraída a quantidade pertinente ao limite de tolerância a título de variação volumétrica, para identificar o saldo sobre o qual se considera presumida a omissão de entradas e/ou saídas, conforme o caso.

Uma diferença primordial para outros lançamentos está na própria mercadoria, que costuma se sujeitar a uma alta rotatividade e possui características próprias do seu estado de comercialização (líquido), assim como também possui rotinas próprias de controle, como as necessárias medições de estoque físico de abertura e de fechamento, conforme Norma Técnica ABNT NBR 13787:2013, dada a necessidade de cautela com eventuais vazamentos, pelos potenciais pirofágico e poluidor dos combustíveis.

Mas, ao final, como todo trabalho de auditoria de estoque, a fiscalização analisa se os registros diários de quantidade estão em conformidade com aqueles calculados a partir dos seus documentos fiscais de aquisição (entradas) e de revenda (saídas), desprezando-se o que é uma variação natural presumida (1,8387%). **O objeto da autuação é o volume que ultrapassa essa tolerância.**

Todavia, embora tenha a mesma lógica e finalidade como procedimento de auditoria, há relevantes diferenças dos levantamentos em estoques de produtos individualizáveis, dispostos em prateleiras ou outro meio de organização. No caso de combustíveis, é necessário cuidadoso tratamento dos dados de movimentação dos diversos tipos comercializados por apenas um estabelecimento, ao longo de diversos exercícios.

E nada impede que sejam verificadas diversas entradas em um mesmo dia, por exemplo, principalmente se as saídas forem compatíveis, haja vista o interesse do revendedor em sempre repor seu estoque para atender a demanda. O que não faz sentido é um determinado contribuinte começar o dia (estoque de abertura) com 1.000 litros, receber 2.000 litros a mais (entradas) ao longo do mesmo expediente, vender 1.500 litros (saídas) e encerrar (estoque de fechamento) com

valor muito diferente de 1.500 litros ( $1.000 \text{ litros} + 2.000 \text{ litros} - 1.500 \text{ litros} = 1.500 \text{ litros}$ ). A tolerância admissível fica por conta da variação volumétrica que é de 0,6% segundo índice da ANP e de até 1,8387% para fins da fiscalização estadual, ou seja, o saldo pode variar, no máximo esse percentual, como decorrência de fenômenos naturais.

Logo, não há *necessidade* de confrontar as informações dos dias anteriores ou posteriores, a princípio, ainda que sugiram uma possibilidade de “compensação”, porque, a rigor, é dever do contribuinte registrar as notas fiscais das entradas, em conformidade com o ingresso efetivo do produto, lançando as informações nos registros corretos da EFD. Ao deixar de praticar o ato da forma adequada, acaba atraindo para si o ônus probatório, principalmente porque os dados tratados nesta auditoria gozam de presunção relativa de veracidade **constituída pelo próprio contribuinte**, como já indicado.

Mas o racional continua sendo aquele expresso em qualquer auditoria de estoques: o número das mercadorias ao final de cada dia deve corresponder ao resultado obtido a partir da quantidade inicial, acrescida daquelas que entraram e/ou subtraídas aquelas que saíram no dia. Qualquer diferença ao final é do interesse do próprio comerciante, dadas as inúmeras justificativas plausíveis para a divergência, notadamente por ser produto de difícil individualização (não é possível afirmar que os mesmos litros que entraram em um dia correspondem exatamente àqueles que saíram no outro dia, por exemplo, apenas a partir dos registros de quantidade).

Assim, para os olhos do fisco, em princípio, o que existe é omissão, salvo prova em contrário já que baseada numa declaração presumida verdadeira do próprio contribuinte, e que não se confunde com as *presunções legais* estabelecidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também acaba repercutindo na aplicação da legislação estadual.

Com efeito, outra questão que também merece atenção diz respeito ao possível conflito normativo entre as disposições da Portaria SEFAZ nº 445/1998 com a Instrução Normativa SAT nº 56/2007, que autoriza a aplicação de proporcionalidade na apuração do tributo devido, considerando as operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição e ainda orienta a fiscalização a se abster de aplicar os roteiros fiscais referentes às presunções mencionadas pelo § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando a integralidade das operações do contribuinte possuam essas características.

Mas, a aparente contradição não se sustenta quando se analisa a autuação com mais atenção. É verdade que o Estado da Bahia não conta com um minucioso e detalhado (porém, não exaustivo) “Manual de Auditoria e Procedimentos”, como aquele veiculado pela Instrução de Serviço nº 15/2009 da Secretaria da Economia do Estado de Goiás (Disponível em: <https://www.economia.go.gov.br/component/content/article/108-manual-de-auditoria/4343-manual-de-auditoria.html>), mas isso não lhe retira a competência fiscalizatória e nem vicia seus procedimentos.

Como já se demonstrou, embora se trate de levantamento quantitativo de estoques, há peculiaridades da mercadoria fiscalizada que reclamam tratamento específico e que não encontram a adequada orientação nas normas estaduais vigentes.

Observe-se, por exemplo, que a Portaria nº 445 possui “considerandos” destinados a esclarecer que sua edição foi motivada pela diversidade de características nas mercadorias fiscalizadas em estabelecimentos comerciais e industriais, e que atrai uma devida adequação dos procedimentos a cada hipótese, conforme abaixo:

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

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

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

**saídas presumidas**”, orientando um espectro de aplicação ainda mais específico.

A presente autuação, por sua vez, guarda evidentes diferenças em relação às mercadorias objeto da atividade econômica exercida por outros estabelecimentos comerciais e industriais. Logo, não é possível estabelecer correlação direta entre a íntegra dessas disposições normativas com a presente autuação, sendo razoável considerar que nem tudo que consta da Portaria nº 445/1998 se aplica do mesmo modo ao presente caso, assim como pode não se aplicar a Instrução Normativa nº 56/2007.

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

Portanto, é preciso ter em conta os diversos tipos de presunção que podem ser utilizadas, como já destacado. Aquela na qual se fundamenta o presente lançamento não decorre de norma expressa, pois trata-se de presunção humana. Logo, não está restrita aos mesmos roteiros fiscais das hipóteses elencadas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também não impede que adapte alguns dos seus elementos às suas necessidades.

Por exemplo, a presunção aqui aplicada não é compatível com o disposto no inciso II, do art. 7º da Portaria nº 445/1998, se lhe for atribuída a interpretação de que apenas se refere a operações tributáveis anteriores *do próprio contribuinte fiscalizado*, não se estendendo àqueles que participaram em etapas anteriores.

Esta lógica não é possível quando a mercadoria em questão possui substituição na origem, haja vista que a operação de saída do posto revendedor de combustível não é tributável, por já se encontrar com fase encerrada de tributação. Mas não inviabiliza o raciocínio manejado neste caso porque parte de informações fiscais prestadas pelo próprio contribuinte dando conta que, em determinado momento, possuía mercadoria sem a correspondente documentação fiscal de entrada, para estabelecer a presunção de que foi comercializada sem o recolhimento devido.

Consequentemente, a meu ver, não se está diante de um roteiro de fiscalização que atrai a aplicação obrigatória da proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa nº 56/2007, embora utilize elementos constantes na Portaria nº 445/1998. Entender de maneira diversa, salvo melhor juízo, corresponderia a um engessamento desnecessário da administração tributária, caso só pudesse empreender as técnicas de fiscalização pormenorizadas pela legislação, sobretudo em matéria de *presunção humana*, que encontra fundamento em uma operação lógica de análise dos fatos indiciários, e não em procedimento previsto em norma.

Em relação à irretroatividade do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/1998, introduzido pela Portaria nº 159/2019, também tenho que reconhecer, neste ponto, uma mudança de entendimento em relação ao voto que proferi no Acórdão CJF nº 0107-11/21-VD. Quando se tem elementos suficientes para examinar o lançamento e entender a lógica do trabalho fiscal, o limite de tolerância estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/1998 pode ser compreendido como novo critério de apuração, na forma do § 1º, do art. 144 do CTN, notadamente para possibilitar que o arbitramento previsto no art. 23-B da Lei nº 7.014/96 seja realizado **apenas sobre o montante que ultrapassa a tolerância da variação volumétrica**, já que esta, repise-se, não é objeto da cobrança.

Na mesma linha, também não é a redação do inciso IV, do art. 6º da Lei nº 7.014/96 que afasta a responsabilidade da requerente. Primeiro, não há qualquer previsão expressa de que referido dispositivo somente se aplica às fiscalizações “em trânsito”; segundo, como já demonstrado, o próprio contribuinte *declara que deteve* a mercadoria em seu poder em determinado momento por meio da escrituração fiscal; terceiro e último, a responsabilidade do alienante pelas mercadorias sujeitas à substituição tributária está prevista expressamente na legislação, não havendo prova que o imposto respectivo foi antecipado (art. 8º, II da Lei nº 7.014/96) justamente pela ausência de documentação fiscal dos produtos ora exigidos.

Ao final, o que se verifica são apontamentos de movimentação de combustíveis informados pelo próprio contribuinte em sua escrita fiscal, sem corresponder àqueles acobertados pelas notas fiscais registradas. Consequentemente, é preciso que esclareça as divergências nas operações que declarou adequadamente, não podendo se escorar apenas na lógica de que se o volume de entrada em um dia é próximo ao de saída em outro, anterior ou posterior, deveriam ser compensados.

Além de não existir como ter a certeza de que se trata do mesmo combustível, mesmo que a tese da compensação seja válida por um registro de nota com data equivocada do abastecimento, por exemplo, é do contribuinte o ônus de esclarecer eventuais equívocos ocorridos na sua operação, independentemente da sua origem, considerando que a prova em sentido contrário é o meio adequado para afastar a presunção.

Com efeito, há exemplos na jurisprudência do CONSEF de acolhimento da impugnação para reduzir o valor da autuação quando a recorrente esclarece os contornos fáticos que justificam os supostos equívocos na sua escrituração fiscal (confira-se o Acórdãos JJF nºs 0188-02/21-VD e 0171-03/20-VD).

Cabe reforçar não ser qualquer alegação de erro que será capaz de ilidir a autuação. É a demonstração de um motivo plausível, capaz de repercutir na escrituração, que permitirá o reconhecimento de que os registros de entrada e/ou saída foram provocados por um equívoco operacional, administrativo, humano, de sistema, ou de qualquer natureza.

Ademais, em que pese a argumentação da recorrente, as práticas reiteradas a que se refere o inciso III do art. 100 do CTN é das autoridades administrativas e não dos contribuintes, de modo que a falta de cuidado com os registros do LMC não pode justificar o afastamento das penalidades, juros de mora e atualização dos valores.

Assim, rejeito as demais preliminares arguidas pela recorrente e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269138.0122/20-3, lavrado contra ITAPOAN COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 60.800,28, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 8.454,16, e 100% sobre R\$ 52.346,12, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$ 743,10, previstas no inciso IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de agosto de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS