

A. I. Nº - 206923.0015/20-2
AUTUADO - M-30 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 06.04.2023

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0043-05/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Mercadorias (combustíveis) sujeitas ao pagamento do imposto pelo regime da substituição tributária. Apuradas omissões de entradas em volume que excedeu os índices de “ganhos” por variação volumétrica estabelecidos na Portaria da SEFAZ-Ba nº 445/1998. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada através de levantamento quantitativo de estoques. Redução da multa pecuniária por erro de enquadramento da Autoridade Fiscal. Argumentações defensivas de mérito acolhidas somente no que refere às notas fiscais de entradas de combustíveis apresentadas na fase contenciosa do processo e que deixaram de ser computadas pelo autuante no levantamento originário. Rejeitadas as preliminares de nulidades suscitadas na peça defensiva. Indeferido o pedido de conversão do feito em novas diligências. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 23/06/2020 para exigir ICMS no valor principal de R\$ 32.057,18, contendo as seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.07.01 – Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação 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. Valor exigido: **R\$ 26.380,34**.

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 calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, decorrente da omissão no registro 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. Valor exigido: R\$ 5.676,84.

Fatos geradores do Auto de Infração: dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Alíquotas indicadas no demonstrativo de débito. Capitulações legais referenciadas no corpo do lançamento. Importante destacar que a exigência fiscal relativa à omissão de entrada de combustível valeu-se também do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/1998 acrescentado pela Port. 159/2019, com efeitos a partir de 25/10/2019.

Juntados ao PAF: a) cientificação do início da ação fiscal; b) demonstrativo de cálculo das infrações 01 e 02; c) Demonstrativo Resumo das Omissões de Entradas; d) Demonstrativo do Custo Médio Unitário para os produtos gasolina comum e gasolina aditiva e etanol comum; e) cópia do inventário; f) Demonstrativo da Movimentação dos Combustíveis; e, g) mídia digital contendo os arquivos em formato eletrônico que compõem a autuação.

O contribuinte tomou conhecimento do lançamento através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), postagem da mensagem em 07/07/2020 e ciência em 13/07/2020. Entregue ao sujeito passivo os anexos/demonstrativos que integram a peça acusatória.

Através da petição protocolada em 20/10/2020, inserida nos autos entre as fls. 07 a 26, subscrita por advogado, ingressa o contribuinte tempestivamente com a sua defesa administrativa.

Suscitou **nulidades** do procedimento fiscal, argumentando que houve cerceamento ao seu direito de defesa, alegando entre outras razões, a insegurança na determinação dos elementos quantitativos do ICMS reclamado, carecendo a exigência de nexos causal, além de desconformidades nos demonstrativos elaborados pelo fisco, que faz menção a alguns meses de 2020, apesar do lançamento se reportar a fatos ocorridos entre 2015 e 2019.

Como prejudicial de mérito a defesa alega a ocorrência de extinção de parte do crédito tributário lançado, pela **decadência** , que denominou indevidamente de prescrição, em relação aos fatos geradores anteriores a 23/06/2015, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 23/06/2020.

Sustenta a impossibilidade de aplicação retroativa das disposições do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 aos fatos impositivos anteriores à sua vigência, incorrendo a cobrança do ICMS em violação do princípio da legalidade. Requer que seja declarada a **nulidade** do lançamento baseado em norma infralegal e aplicada a fatos ocorridos antes da sua publicação.

Afirma que parte da **Infração 02** foi fundamentada em norma legal revogada – art. 23, § 6º, inc. II, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, dispositivo revogado pela Lei nº 14.183/2019, efeitos a partir de 13/12/2019. Após o fim da vigência restou inviável o citado enquadramento legal. Roga pela declaração de **nulidade** da **Infração 02** .

No mérito afirmou que está sendo cobrado tributo da empresa sobre a presunção de omissão de receitas sem que tenha sido verificado pelo fisco seus registros contábeis e sem a perquirição da verdade real. Disse que ao tomar conhecimento da autuação fiscal conferiu o seu livro físico de movimentações de combustíveis (LMC), apurando existir na maioria das situações divergências entre os dados que a Auditoria teve acesso, através da EFD (escrita fiscal digital) e aqueles escriturados nos livros físicos. A título de exemplo destacou que em 25% dos dias apontados pela Auditoria foram retificados, impressos, mas não enviados à SEFAZ na transmissão das EFD. Apresentou exemplos dessas divergências de escrituração na movimentação dos estoques entre as fls. 11verso e 12 dos autos, afirmando que as retificações nos livros físicos, não enviadas pela EFD, ocorreram antes do início de qualquer ação fiscal. Entende que a fiscalização deveria ter solicitado do contribuinte os LMC físicos e pautado a ação fiscal com base nesses elementos que refletem a situação real de movimentação dos estoques de combustíveis nos exercícios auditados. Salientou que eventual equívoco na apresentação das informações digitais não conduz, em hipótese alguma, à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal, mormente pela existência de LMC retificado e impresso à época.

Argumenta, portanto, que o procedimento fiscal deixou de considerar as provas documentais que estão em poder do contribuinte, que sequer foram examinadas pela autoridade fiscal, fato a ensejar nulidade de toda a autuação. Pede que o feito seja **convertido em diligência** visando sanar essa desconformidade.

Na sequência declarou haver outro fundamento para que se decrete a **nulidade** do Auto de Infração. Disse que o Auditor Fiscal ao vislumbrar em determinado dia, sobra de combustível (já com a dedução de dilatação e perdas), entendeu que tal valor era referente a entrada de combustível no taque desacompanhada de documento fiscal. Omitiu-se, todavia, em analisar que no dia posterior a apuração de eventual sobra de combustível havia, inexoravelmente, falta de combustível no mesmo tanque. Rememora a defesa que na maioria dos dias apontados pela Auditoria em que consta sobras de combustível houve retificação do LMC físico antes da ação fiscal. A título de exemplo apresentou entre as fls. 15 a 17 situações em que se verificou erros de medição posteriormente corrigidos na escrita em papel. Acrescentou que no caso concreto os ganhos e perdas são próximos, a comprovar os erros de medição.

A defesa relatou em seguida que durante o período fiscalizado foram vendidas quantidades de combustíveis que não destoam do volume adquirido, perfazendo um total gasto nas compras de R\$ 25.452.843,70, nunca tendo o posto adquirido combustível desacompanhado de notas fiscais.

Apresentou na peça defensiva o quadro abaixo, comparando as cifras das vendas com os desembolsos realizados nas compras:

COMBUSTÍVEL	VENDAS – litros	COMPRAS – litros
GASOLINA COMUM	4.792.814,37	4.798.000,00
GASOLINA ADITAVA	1.584.947,39	1.590.000,00
ETANOL	1.619.867,82	1.620.000,00

Questiona: com poderia haver omissão de entradas? Neste cenário probatório sustenta ser dever do fisco comprovar a ocorrência da infração.

Linhas à frente afirmou ter efetuado a retificação dos arquivos magnéticos fornecidos inicialmente ao fisco, apresentados nessa oportunidade para revisão. Cita procedentes deste CONSEF que anularam Autos de Infração semelhantes – Acórdão JFJ nº 0160-02/19, 0159-02-19 e CJF nº 0186-02/19.

Por fim, pede que, caso sejam superadas as preliminares de nulidade da autuação, que o órgão julgador decrete a IMPROCEDÊNCIA das cobranças considerando os fartos argumentos expostos na peça defesa. Reitera também o requerimento de conversão do feito em **diligência**. Formula quesitos.

Fez ainda referência a multas por descumprimento de obrigações acessórias pedindo que a atenuação das cobranças com fundamento nas disposições do art. 158 do RPAF-Ba (Decreto nº 7.629).

Requer, expressamente, sob pena de **nulidade**, que qualquer intimação relacionada ao presente feito seja direcionada para o advogado subscritor da inicial, no endereço indicado no rodapé da peça impugnatória.

Documentos anexados pela defesa (fls. 27/31): contrato social da empresa autuada, instrumento de representação conferido ao subscritor da inicial, e, mídia digital contendo os arquivos eletrônicos da impugnação.

Informativo fiscal prestado pelo autuante através da peça processual juntada aos autos entre as fls. 33 a 81.

Com relação à preliminar de decadência afirmou que na autuação em exame as infrações tratam

da falta de pagamento do ICMS apurado com base em levantamento de omissões de entradas de mercadorias, o que evidencia a existência de dolo, a atrair a aplicação art. 173, inc. I, do CTN, começando o prazo decadencial a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos, razão pela qual não se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º da Lei Complementar Tributária brasileira, conforme jurisprudência assente no STJ.

Em seguida fez considerações em torno dos princípios processuais da ampla defesa, na fase ofensiva e contenciosa do PAF. Acerca da fundamentação legal da autuação afirmou que a indicação do art. 23, § 6º, inc. II, alínea “b”, da Lei 7.014/96 não trouxe qualquer prejuízo à autuada, pois o fundamento jurídico adotado corresponde ao mesmo artigo e parágrafo (art. 23, § 6º, após 13/12/2019).

No que diz respeito aos princípios da legalidade, verdade material e aplicação retroativa do parágrafo único da Portaria 445/98 declarou que:

- a) Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos;
- b) A prova dos fatos foi feita com a própria escrita digital do contribuinte;
- c) O ônus da demonstração de que a EFD está errada é da autuada;
- d) Pela indivisibilidade da contabilidade o LCM físico não faz prova contra a EFD;
- e) A prova dos alegados erros na EFD, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base na documentação existente (recibos, notas fiscais, cheques etc.);
- f) As alterações processadas na Portaria 445/98, com o acréscimo do parágrafo único ao art. 10, estabeleceram melhores critérios de apuração dos estoques, mais adequados ao setor de revenda no varejo de combustíveis, não inovando no mundo jurídico, mas ampliando os poderes de investigação do fisco. Nessas circunstâncias é possível a retroação da norma seguindo o que determina o art. 144, § 1º, do CTN.

Discorreu na sequência que no caso em exame a cobrança do imposto não decorreu de “presunção de omissão de entradas” vez que os valores exigidos estão relacionados a variação de acréscimo do estoque que extrapola causas naturais (expansão dos combustíveis líquidos por mudanças na temperatura ambiente), cujo limite admitido na Portaria 445/98 foi fixado em 1,8387%, três vezes superior ao previsto pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), órgão que regula o setor, que estabeleceu o índice de 0,6%. Com isso criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar de “fenômeno natural”. Por conseguinte, inexistente nesta situação “presunção de omissão de entradas”, vez que a norma não criou hipótese de incidência baseada em indícios de que tendo ocorrido um determinado fato se estabelece a ocorrência de um outro. Mas segundo as leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante ser certo no mundo fenomênico, pois, além daquele limite houve a adição de um volume sem documentação nos estoques do posto revendedor.

O autuante fez ainda considerações sobre: **a)** a regularidade do procedimento fiscal; **b)** a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito pela Auditoria que resultou na presente autuação; **c)** o inventário dos estoques e o período de realização desses inventários; **d)** o controle dos estoques de combustíveis feitos pelos postos revendedores; **e)** os possíveis erros nos controles de estoques feitos diariamente e registrados na EFD; **f)** o controle dos erros na EFD; **g)** a independência do controle de estoques feito a cada dia; **h)** os erros de medição e de anotações na EFD.

Ao abordar os erros nas anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor, descritos na peça defensiva, o autuante declarou que um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques do posto sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 da EFD ou anotação se dar em data diferente da efetiva entrada.

Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária. Porém, a prova desses erros deve ser feita pelo contribuinte, nos termos do art. 373, II, do CPC, que estabelece que o *“ônus da prova incumbe ao réu, quanto a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”*. Por sua vez é obrigação do empresário manter seus livros sem erros, pois esses documentos fazem prova contra ele mesmo.

No caso concreto, nenhuma das alegações defensivas de “registros efetuados de forma equivocada”, “erros escriturais” ou “erros de sistema” foi devidamente provada. Os levantamentos feitos e anotados pela autuada na EFD são diários e independentes, não se podendo tomar dois ou mais dias em conjunto para demonstrar que os ganhos se cancelam com as perdas.

Também, segundo a Auditoria, não podem ser usados levantamentos de dois dias seguidos para provar que houve erro na indicação da data de entrada de combustível no tanque, considerando que a nota fiscal correspondente, com acontece em todos os casos, está devidamente registrada com data de entrada exatamente igual à anotada no registro 1300 da EFD.

Assim, reiterou o autuante, pelo princípio da indivisibilidade da contabilidade, que o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Ao **finalizar** a peça informativa ratificou integralmente todos os termos da autuação.

Distribuído o PAF para a 5ª JF foi o mesmo convertido em diligência, na pauta do dia 30/11/2021, vez que foi constatado inexistir nos autos os elementos probantes que deram lastro às planilhas sintéticas que apenas apontam as quantidades omitidas de volume de combustível, a partir dos quais foi calculado o custo médio unitário para cada tipo de mercadoria, sem suposta cobertura documental, totalizadas para cada ano. Independente da fé pública e da presunção da legitimidade dos atos administrativos, máximas jurídicas que vêm perdendo força no direito moderno, é preciso que o Colegiado, e a segunda instância e – principalmente – **o Poder Judiciário saibam exatamente a partir de quais elementos de prova os valores de imposto foram quantificados**. A verdade material deve ser a tônica para decidir a presente discussão. E somente as provas nos autos poderão desatá-las.

Observado, ainda, no Termo de Diligência, que a EFD do autuado (inclusive o Registro 1300 e correlatos – lançamentos no LMC) encontra-se na base de dados fazendária que, **salvo retificações admitidas, posteriores à ação fiscal**, reflete as quantidades diárias omitidas dos combustíveis que deram suporte aos levantamentos fiscais.

Consignado, ainda, no Termo de Diligência, que a d. PGE já firmou posicionamento em outros PAFs no sentido de permitir a retroação dos efeitos jurídicos do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, aditado pela Port. 159/19.

Diante deste cenário processual, inclusive para evitar alegações de privação da defesa, desfalques no contraditório e inconsistências da exação em virtude de falta de provas, o colegiado da 5ª JF determinou que fossem adotadas as medidas saneadoras do feito a seguir transcritas:

POR PARTE DA UNIDADE FAZENDÁRIA DE ORIGEM:

1. Apresente o autuante em mídia digital os arquivos da EFD (relacionados ao LMC/Registro 1300) **que serviram de base para a autuação**, convertidos em texto ou planilha (*word* ou *pdf*), no sentido deste Colegiado visualizar as quantidades **diárias** que geraram as inconsistências nas omissões de entradas, **sem necessidade de leitura dos arquivos xml**.
2. Apresente o autuante em mídia digital as **memórias de cálculo analíticas diárias** que redundaram nas quantidades e valores consignados nos demonstrativos sintéticos de fls. 86/92.

3. Receba **o autuado**, cópia da mídia digital indicada nos itens anteriores e cópias das informações fiscais (fls. 33/81).
4. Reabrindo-se o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, intimar o autuado para produzir, querendo, nova impugnação ao lançamento.
5. Dar vistas ao autuante da nova defesa, no intuito de elaborar informações fiscais complementares.
6. Efetivados estes atos processuais **e caso não se faça necessário praticar nenhum outro mais na unidade fazendária de origem**, deve o PAF retornar para este Colegiado com o objetivo de instrução complementar e julgamento.

O autuante através do expediente juntado ao PAF à fl. 175, protocolado em 26/04/2022, fez juntada aos autos, em formato eletrônico, dos demonstrativos analíticos do Auto de Infração, gravados na mídia anexa (doc. fl. 176).

Cientificado o contribuinte acerca da diligência e dos documentos juntados pelo autuante nessa etapa processual, atravessa nova petição nos autos (fls. 181 a 188), subscrita por seu advogado em 08/06/2022, ressaltando, de início, a necessidade de refazimento dos Demonstrativos da autuação considerando os parâmetros atuais de apuração e leitura dos SPEDs fiscais desenvolvidos pela COPEC. Na sequência, reiterou as razões apresentadas na peça de defesa requerendo mais uma vez a elaboração pela Auditoria de novos Demonstrativos com posterior vistas ao autuado. Caso não seja este o entendimento da JJF, no mérito entende ter comprovado que inexistiu a omissão de entradas de combustíveis apontada no Auto de Infração. Procedeu juntada ao PAF, em cópia reprográfica das notas fiscais nº 1.416.930 e nº 1.416.929, emitidas em 20/07/2015, pela Petrobras Distribuidora S/A, que acobertaram a aquisição de 5.000 litros de etanol e de 5.000 litros de gasolina comum C, respectivamente.

O autuante em novo Informativo Fiscal (fls. 196 a 203), apensada ao PAF em 09/08/2022, tomando por base as informações trazidas aos autos pela defesa, computou no levantamento quantitativo as entradas de combustíveis acobertadas pelas notas fiscais nº 1.416.930 e nº 1.416.929, reduzindo o débito do Auto de Infração para a cifra de R\$ 26.015,30, após o refazimento dos demonstrativos das infrações 01 e 02. Reiterou os termos da informação anterior, ressaltando mais uma vez ser errado afirmar, como fez o defensor do contribuinte, que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, no art. 10, parágrafo único, se dá pela via da “presunção” com a aplicação da proporcionalidade prevista na I.N. 56/2007, vez que o caso em exame envolve tributação por solidariedade em razão do sujeito passivo ter adquirido combustíveis sem a devida cobertura documental. Juntados nesta etapa do “iter processual” novos demonstrativos de apuração dos estoques com o correspondente recálculo do imposto (fls. 204 a 217), nos formatos papel e eletrônico, este último gravado em mídia física.

Contribuinte notificado da revisão processada pelo autuante, através do DTE, conforme Termo inserido no PAF, entre as páginas 296/297, ocasião em que foi reaberto a prazo de defesa.

Não havendo manifestação empresarial, os autos foram enviados em retorno ao CONSEF.

Concluída a instrução do feito, esta Relatoria, através do despacho inserido à fl. 229, datado de 17/03/2023, encaminhou o PAF à Secretaria do CONSEF visando inclusão na pauta de julgamento.

Apresento na sequência o meu voto.

É o relatório.

VOTO

Conforme exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão, o Auto de Infração em lide é composto de 02 (duas) imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

As cobranças que integram as infrações 01 e 02 se referem à falta de recolhimento do ICMS, por solidariedade e por antecipação tributária total, respectivamente, em razão da aquisição de combustíveis sem a devida cobertura documental. Fatos geradores verificados nos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, apurados a partir da aplicação do roteiro de Auditoria de Estoques seguindo os procedimentos previstos no art. 10, parágrafo único, da Portaria SEFAZ-Ba nº 445/1998, cujo teor abaixo transcrevemos:

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

(...)

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

Inicialmente enfrentaremos as preliminares de nulidade suscitadas na impugnação empresarial.

Rejeito a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa. O contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal, conforme Termo inserido à fl. 84, postado via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), em 16/04/2020 e ciência ao sujeito passivo em 22/04/2020.

À fl. 05 consta o Termo de Ciência de lavratura do Auto de Infração/Notificação Fiscal, postado em 06/07/2020, também via DTE e ciência em 13/07/2020.

Atendidos também os demais requisitos de validade do Auto de Infração, previstos no art. 39 do RPAF, notadamente, a correta identificação do sujeito passivo; a descrição dos fatos considerados infração, de forma clara e sucinta; indicação dos dispositivos considerados infringidos; intimação dos atos processuais pela via prevista na lei do processo administrativo – através do DTE (domicílio tributário de eleição eletrônico) - e a assinatura da autoridade fiscal responsável pelo lançamento.

Na fase procedimental do lançamento, compreendida no intervalo que vai do início da ação fiscal até a ciência do Auto de Infração, não há previsão normativa que estabeleça a obrigatoriedade do contraditório. **Não acolhido, portanto, o pedido defensivo de nulidade** do processo sustentada por violação do princípio do contraditório na fase procedimental do lançamento.

Quanto a irretroatividade, reclamada pela defesa, das disposições do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98, na redação dada pela Portaria 159/2019, esta Relatoria, firmada em entendimento reiterado da Procuradoria da Fazenda Estadual em outros processos da mesma natureza, se posiciona pela legalidade da aplicação retroativa do citado dispositivo, por ser norma meramente procedimental. Incidência, neste caso, do art. 144, § 1º do CTN, que estabelece a retroação de medidas que instituem novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Até a publicação da Portaria 159, de 24/10/2019, a SEFAZ-Ba restringia os procedimentos de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício aberto sempre utilizando os dados declarados no livro Registro de Inventário (LRI). A partir da alteração processada na Portaria 445/98 o procedimento realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoques dos postos revendedores de combustíveis passou a ser feito com base em cada combustível, no início e no final de cada dia de operações. A vista disso, esses inventários diários podem ser levados em consideração, vez que não há mais a restrição de que a contagem dos estoques físicos leve em consideração tão somente os valores anualmente anotados no LRI, conforme a redação anterior da Portaria 445/98 impunha.

Portanto, reiteramos, as alterações processadas na Portaria 445/98, com o acréscimo do parágrafo único ao art. 10, que estabeleceram melhores critérios de apuração dos estoques, mais adequados ao setor de revenda no varejo de combustíveis, não inovando no mundo jurídico, mas ampliando os poderes de investigação do fisco. **Nulidade igualmente rejeitada.**

Também não procede o argumento defensivo de erro de enquadramento legal a **nulificar a infração 02**. Na interpretação desenvolvida na peça defensiva o contribuinte confunde “revogação”, que retira a norma do ordenamento jurídico, o que não houve, com a alteração do seu texto. Na verdade, a alteração do art. 23, § 6º, da Lei nº 7.014/96 foi de ordem meramente textual, conforme detalharemos a seguir.

A redação do art. 23, § 6, da Lei nº 7.014/96, até 13/12/19, era:

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

(...)

§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:

I - de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver;

II - em função dos preços a seguir indicados, se as mercadorias estiverem desacompanhadas de documento fiscal idôneo:

a) preço de pauta fiscal no atacado, se houver, ou o preço corrente das mercadorias ou de sua similar no mercado atacadista do local da ocorrência, aquele ou este acrescido da margem de lucro correspondente;

b) preço de pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo no local da ocorrência;

A partir de 13/12/19 a redação passou a ser a seguinte:

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

(...)

§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por ato da Secretaria da Fazenda, observados os critérios definidos no § 4º deste artigo.

Como se vê, o parágrafo sexto do art. 23, da Lei nº 7.014/96, trata da base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive antecipação tributária e a nova redação, sendo mais ampla, tornou desnecessários os incisos da redação anterior. A redação do texto normativo foi aperfeiçoada sem alteração do seu sentido e finalidade. Por sua vez, essa questão de ordem formal não trouxe qualquer prejuízo para a defesa, pois o fundamento jurídico adotado pelo autuante correspondente ao mesmo artigo e parágrafo, não causando maiores esforços de interpretação. Ademais, nos termos do art. 18, § 1º do RPAF-Ba (Dec. nº 7.629/99), eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais não acarretam nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível se determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário. **Sem razão o contribuinte. Pedido de nulidade não acolhido.**

Ainda no exame das questões preliminares, indefiro o pleito defensivo de conversão do feito em novas diligências ou para a realização de perícias fiscais. O presente PAF foi objeto de uma diligência saneadora, conforme será detalhado mais a frente neste voto, ocasião em que foi determinada a reabertura do prazo de defesa, de 60 (sessenta) dias, com a entrega ao contribuinte dos demonstrativos analíticos da apuração do imposto, produto a produto, por exercício fiscal, não havendo qualquer divergência de datas listadas naqueles anexos e os descritos no Auto de Infração. Ademais, a solução da controvérsia objeto desta lide fiscal não depende de prova técnica ou de conhecimentos especiais.

Analisando na sequência as demais questões articuladas na peça defensiva, passo inicialmente a enfrentar a prejudicial de mérito relacionada à decadência.

As discussões em torno da decadência nos tributos lançados por homologação, modalidade em que se enquadra o ICMS, atualmente se encontram pacificadas neste CONSEF, seguindo a diretriz traçada no Incidente de Uniformização da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE) nº 2016.194710-0, que adotou a linha de entendimento consolidada no STF, através da Súmula Vinculante nº 08.

Os institutos da decadência e da prescrição são matérias reservadas a disciplinamento por lei complementar federal. A LC de tributos no Brasil é o CTN. De acordo com essa norma geral, o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o valor do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se, por sua vez, o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em exame, as infrações objeto dessa prejudicial de mérito são as ocorrências que integram os itens 01 e 02 do Auto de Infração. As citadas imputações fiscais, conforme descrição contida na peça acusatória, resultaram em falta de recolhimento do imposto em decorrência, respectivamente, de: 1) entradas de mercadorias (combustíveis) adquiridas de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal; 2) antecipação tributária de mercadorias (combustíveis) enquadradas no regime da ST adquiridas sem a devida cobertura documental.

Nestas ocorrências o fato tributário não foi objeto de registro na escrituração fiscal do contribuinte, impossibilitando ao fisco homologar os atos praticados pelo sujeito passivo, circunstância que afasta a incidência da regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, cujo marco de início da contagem do prazo decadencial se dá a partir da ocorrência do fato gerador.

Para as situações acima descritas deve incidir a regra geral, ou seja, o prazo de decadência previsto no art. 173, inc. I do CTN, que estabelece que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se somente após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso concreto, a ciência ao contribuinte do Auto de Infração se verificou em 13/07/2020, através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico). Em relação aos fatos geradores de 2015, dispunha a Administração de prazo para formalizar o lançamento até 31/12/2020, portanto, dentro ainda do quinquênio estabelecido na Lei Complementar Tributária.

Prejudicial de mérito rejeitada.

Passando doravante ao exame das questões de mérito, a matéria, a nosso ver, está suficientemente madura para ser decidida, notadamente após o retorno da diligência determinada por esta Junta de Julgamento, com destaque para a providência de apresentação das planilhas analíticas elaboradas pela fiscalização e a correspondente notificação do autuado do inteiro teor dessas provas com a reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

Este material é que possibilita a adequada compreensão da autuação, haja vista que este órgão de julgamento não possui acesso à escrituração fiscal dos contribuintes, salvo quando anexadas no

procedimento, na forma impressa ou em mídia eletrônica. Ainda assim, esses arquivos necessitam de um mínimo tratamento prévio.

Sem a diligência, a manutenção do PAF, só encontraria fundamento em um voto de fé no trabalho do agente fiscal responsável pela lavratura, já que não era possível se encontrar no processo todas as informações necessárias para a devida compreensão do caminho percorrido pela Auditoria para identificação do que se pretendia tributar, ainda que apurado com base em informações prestadas pelo próprio contribuinte.

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

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

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

Os dados extraídos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) não são de fácil leitura e demandam um tratamento prévio, após a conversão em planilha, com base no manual do SPED. Somente após essas etapas é que se torna possível “enxergar” o procedimento fiscal, o que obviamente não era sequer plausível com a planilha simplificada. Assim, por mais que se soubesse que as informações utilizadas são do conhecimento do contribuinte (ou que pelo menos deveriam ser), naquelas condições a ampla defesa era claramente mutilada pela dificuldade de se compreender onde encontrá-las e como organizá-las, como primeiro passo para a apresentação de uma mínima e aceitável defesa.

Feitas essas considerações iniciais, cabe destacar também que há farta e abundante jurisprudência deste CONSEF em torno das questões aqui discutidas. Trilharemos o mesmo caminho já percorrido em outros processos de idêntica configuração.

O presente Auto de Infração não constituiu crédito tributário pela variação volumétrica dos combustíveis, é bom esclarecer logo. Os lançamentos que a ela se referiam (variação volumétrica) consideravam qualquer quantidade excedente encontrada para fins de incidência, independentemente da origem. Por exemplo, se o saldo final de um dia, obtido com base nos documentos fiscais indicava um estoque de 1.000 litros, qualquer volume a mais, eventualmente verificado pela fiscalização era objeto de autuação.

Mas, como já ratificado e pacificado pelo STJ, o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, daí porque **não é permitida** a cobrança do imposto no aumento de volume pela dilatação térmica (*REsp 1.884.431/PB, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 11/09/2020*), e tampouco é possível a repetição do indébito na perda de volume pela evaporação (*REsp 1.122.126/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 01/07/2010*).

Nada mais coerente, pois não há *circulação de mercadorias* nessas hipóteses. O movimento de expansão ou contração do volume dos líquidos voláteis, a exemplo dos combustíveis derivados e não derivados de petróleo, não se confunde com o ato de mercancia alcançado pela tributação.

A variação volumétrica nos lançamentos, como o efetivado neste PAF, apenas é considerada para fins de margem de tolerância, ou seja, somente se observa as quantidades que ultrapassam o limite atribuído pela SEFAZ como parâmetro, tomado como máximo de diferença que pode ser reconhecida como alteração natural da quantidade.

O cerne da autuação é a divergência das informações no estoque da medição, obrigatoriamente realizada pelo contribuinte, que possui Sistema de Armazenamento Subterrâneo de Combustíveis (SASC), e registrado no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), em comparação ao estoque escritural, alimentado com os dados dos documentos fiscais lançados em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Nesta perspectiva, o estoque de abertura, entradas, saídas e estoque final medidos devem corresponder àqueles contabilizados com base nas notas fiscais das operações realizadas, ressalvada a tolerância pertinente à variação volumétrica. Se, no final do dia, a medição informa um resultado além da presumida variação volumétrica natural, em relação ao registrado com base nos documentos fiscais de entrada e de saída, presume-se a omissão de entrada.

Dito de outro modo, desprezado o percentual de tolerância considerado pelo Estado da Bahia (1,8387%), o que lhe extrapola positivamente é o montante adotado pela SEFAZ/BA como entrada omitida, circunstância que não difere muito da opção pelo lançamento da omissão de entrada, quando também apurada ocorrência de saídas omitidas, em hipóteses como as mencionadas nos arts. 12 e seguintes da Portaria nº 445/1998.

Por este motivo é que também soa inadequado discutir nesses processos “perdas” e “ganhos”, pois o que a fiscalização acusa são indicativos de entradas e saídas não acobertadas por documentação idônea e que alcançam patamar superior ao das diferenças provocadas por causas naturais.

Logo, o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 estabelece um percentual máximo, da quantidade que pode ser *presumida* como variação volumétrica (1,8387%), ao mesmo tempo em que indica o volume positivo que o ultrapassa, como passível de presunção da omissão de entrada de mercadorias.

Para ilustrar, a técnica de fiscalização pode ser sintetizada na seguinte assertiva: “*considera-se omissão de entrada de combustíveis, o quantitativo diário que excede positivamente o percentual de 1,8387%, correspondente ao parâmetro máximo de variação volumétrica natural, encontrado nos registros 1300 da EFD, em confronto com o estoque apurado a partir das notas fiscais de entrada e saída registradas*”.

Em uma possível analogia com a temperatura corporal dos adultos, compreendida como normal entre 35,4°C e 37,4°C, aproximadamente, a variação volumétrica equivaleria à faixa entre 37,5° C e 38° C, a qual, embora classificada como temperatura ligeiramente aumentada (ou subfebril), não é a mesma coisa da febre, que surge somente quando se supera os 38° C.

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

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, mas não excluem outras que venham a ser utilizadas no lançamento tributário, sobretudo quando não há como provar diretamente possíveis fatos geradores que podem 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 certa 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 este incremento quantitativo decorre de uma operação de circulação de mercadorias sem a devida emissão do documento fiscal e, consequentemente, recolhimento do tributo devido.

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 esse 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 ocorrer mediante o 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 do fisco de examinar “[...] mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los”.

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

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

Em relação ao ICMS, valendo-se dos registros de estoque inicial, entradas, produção, saídas e estoque final, presentes no inventário, é possível encontrar eventuais diferenças positivas e/ou negativas que possibilitam presumir a existência de omissões de entrada e/ou saída e, por

decorrência lógica, a falta de recolhimento do imposto em determinados casos.

A escrituração fiscal digital (EFD), conforme já frisamos linhas acima, 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.

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

É pela análise dos registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360, 1370, principalmente, que o presente lançamento é realizado, observando-se o estoque inicial, somando as entradas e subtraindo as saídas, para encontrar o saldo final ($\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$), para então, confrontar com aqueles obtidos a partir das somas indicadas nas notas fiscais de entrada e saídas. Havendo divergência entre esses dados, da diferença encontrada é subtraída a quantidade pertinente ao limite de tolerância a título de variação volumétrica, para encontrar 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, riscos de incêndio e efeitos poluidores dos combustíveis.

Logo, embora, como procedimento de auditoria, tenha a mesma lógica e finalidade, possui 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, 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 nesse percentual, como decorrência de fenômenos naturais.

Neste sentido, não há *necessidade* de se considerar as informações dos dias anteriores ou posteriores, a princípio, ainda que surja 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, como já indicado.

Mas o racional continua sendo aquele exprimido em qualquer auditoria de estoques: o número das mercadorias ao final de cada dia deve corresponder ao resultado obtido a partir da quantidade inicial, acrescida daquelas que entraram e/ou subtraídas daquelas 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 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.

Os 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 é ainda objeto de incidência monofásica, logo, não incide por etapas como tributos sujeitos à incidência plurifásica os quais, por consequência, autorizam essa forma de presunção.

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

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

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

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

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

II - do desembaraço aduaneiro dos combustíveis de que trata o art. 2º desta Lei Complementar, nas operações de importação.

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

Por exemplo, a presunção aqui aplicada não é compatível com o disposto no inciso II, art. 7º da Portaria nº 445/1998, se lhe for atribuída a interpretação de que apenas se refere a operações tributáveis anteriores *do próprio contribuinte fiscalizado*, não se estendendo àqueles que participaram em etapas anteriores. Esta lógica não é possível quando a mercadoria em questão está inserida no regime de substituição tributária na origem, haja vista que a operação de saída do posto revendedor do combustível não se dá a débito de ICMS, por já se encontrar com fase encerrada de tributação.

A mera alegação de “perdas” compensáveis por “ganhos” em dias distintos não é suficiente para afastar a presunção de veracidade da escrituração realizada pelo próprio contribuinte, principalmente quando desacompanhada de uma justificativa razoável.

Neste particular, cito, a título de exemplo, o Acórdão JF nº 0188-02/21-VD da 2ª JF, que acolheu parcialmente a impugnação apresentada, reduzindo a autuação do valor histórico de R\$ 434.292,62 para R\$ 92.976,08. Naqueles autos, a impugnante logrou êxito em demonstrar que as diferenças em seu estoque derivavam de equívocos da escrituração em função da data em que ocorria o abastecimento do tanque para a data de registro das respectivas notas fiscais, da seguinte forma:

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

autuação.

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

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

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

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

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

O primeiro, ocorreu no dia 02/01/2015 relativo à gasolina comum, em que o autuante afirma ter havido omissão de entrada de 4.793,006 litros (5.035,88 descontados 242,874 litros de perdas – limite SEFAZ). Fazendo a análise do ocorrido, justifica que o dia 02/01/2015 foi uma sexta-feira, sem expediente, entre o feriado de 01/01/2015, quinta-feira e o sábado, 03/01/2015, dias nos quais o CHEFE DE PISTA não trabalhou. Afirma que foram entregues dia 02/01, 5.000 litros de gasolina, mas, na segunda-feira, 05/01, o CHEFE DE PISTA lançou a referida entrada por equívoco no dia 03/01/2015, gerando, por conseguinte, uma “omissão” de entrada de 5.035,88 litros no dia 02/01 e uma “perda” de 5.009,90 litros de gasolina comum no dia 03/01.

Conclui que a perda apontada no dia 03/01 neutraliza a omissão de entrada verificada, objeto da autuação no dia anterior, demonstrado em parte na planilha elaborada pelo autuante.

Continuando, apresenta como segundo exemplo a ocorrência do dia 23/09/2018, um domingo, dia em que o CHEFE DE PISTA também não trabalha, tendo lançado na segunda-feira a nota fiscal nº 651.009 com a data de sábado, 22/09, sendo que a efetiva entrada da mercadoria somente se deu no dia seguinte, ou seja, no domingo, gerando uma discrepância e impondo uma perda de 10.149 litros no sábado e um ganho de 10.158,99 litros no domingo, conforme demonstrativo, parte de uma planilha plotada. [...]”

Também de acordo com o relatório daquele acórdão, a partir dessas informações, o autuante Jefferson Martins Carvalho considerou pertinentes as alegações empresariais frente às circunstâncias verificadas naqueles autos, conforme trecho abaixo transcrito:

“[...] Para reforçar o seu argumento, frisa que a autuada esclarece que quase a totalidade das omissões ocorreu em dia não útil e as omissões quase sempre são múltiplos de 5.000 litros, volume usualmente adquirido pela autuada.

Justifica sobre os dois primeiros itens que deve-se observar ser plausível a alegação da autuada, pois, é possível que o registro equivocado de uma nota fiscal de entrada cause as distorções observadas. Isso certamente elimina muitas omissões de entradas cobradas, mas não todas. Sendo assim, anexou o extrato do registro 1300 com as informações da movimentação de combustíveis, os novos valores considerados ganhos e os novos débitos calculados. [...]”

Logo, competia à ora defendente esclarecer os supostos erros que teriam ocorrido em sua escrituração, quando aponta que os LMC físicos, escriturados em papel, estariam em divergência com a escrita fiscal digital enviada ao fisco, indicando inclusive suas causas e correspondentes provas documentais.

Não há dúvidas de que erros acontecem, mas a lógica do lançamento impõe ao contribuinte que os demonstre com clareza, já que não apenas registrou as operações na sua escrita fiscal, como deixou transcorrer os prazos legais para retificá-la por conta própria, sem qualquer manifestação.

Nesta de linha de entendimento transcrevo a manifestação de um dos autuantes de PAF similar, extraída do relatório do Acórdão JJF nº 0171-03/20-VD:

“[...] Diante do exposto, afirma que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio, sem que tomasse as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alega. Não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Entretanto, afirma que não desconsideraria totalmente, a possibilidade de erros na escrituração. Se, por exemplo, por qualquer motivo, o estoque final tivesse sido registrado no LMC e no registro 1300 abaixo do valor real. Como esses valores simplesmente não desapareceriam, eles seriam registrados no estoque inicial do dia seguinte, de forma que o estoque final do dia anterior seria diferente do estoque inicial do dia seguinte nesse exato valor. Mas, frisa que isso nunca aconteceu. Indo além, diz que se o posto revendedor, cometendo um segundo erro, tenha simplesmente anotado o estoque final errado do dia anterior como o estoque inicial. Nesse caso, uma diferença surgiria nesse dia seguinte: uma perda, se no dia anterior houvesse ocorrido um ganho, ou vice-versa. Essa diferença necessariamente deveria ter, então, o mesmo exato valor que a diferença do dia anterior. Houve casos em que isso realmente aconteceu e eles foram excluídos do levantamento.

Além desses casos, entende que os erros já não são escusáveis, pois de outra forma estaria aceitando descaracterizar completamente a escrituração do registro 1300 da EFD e do LMC, infringindo a regra de que a escrituração do empresário é indivisível, aceitando apenas as parcelas que lhe favorecem. [...]”

Cabe reforçar não ser qualquer alegação de erro que será capaz de ilidir a autuação. É a demonstração de um motivo plausível, capaz de repercutir na escrituração informada ao fisco, 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.

Diferentemente das situações descritas nos processos paradigmas acima referenciados o autuado não apresentou neste PAF razões que justificassem ou mesmo provassem os erros escriturais citados nas manifestações defensivas.

No presente caso a irresignação empresarial de mérito merece prosperar somente em parte, pois o contribuinte, na última intervenção que fez nos autos, através da petição acostada entre as fls. 181 a 188, procedeu juntada, em cópia reprográfica das notas fiscais nº 1.416.930 e nº 1.416.929, emitidas em 20/07/2015, pela Petrobras Distribuidora S/A, que acobertaram a aquisição de 5.000 litros de etanol e de 5.000 litros de gasolina comum C, respectivamente. O autuante, ao analisar essas provas, prestou novo Informativo Fiscal (fls. 196 a 203), computando no levantamento quantitativo as entradas de combustíveis acobertadas pelos referidos documentos de aquisição, reduzindo o débito do Auto de Infração para a cifra de R\$ 26.015,30, após o refazimento dos demonstrativos das **infrações 01 e 02**.

Porém, mesmo com essas alterações, não há como se acolher a tese defensiva de que os valores lançados no Auto de Infração são indevidos na sua totalidade. As exigências fiscais em lide recaíram tão somente sobre os volumes de combustíveis adquiridos sem cobertura documental, considerado o excedente que extrapolava o limite de variação volumétrica fixado na norma tributária (Portaria 445/98) e na norma técnica.

Assim, é de se concluir que o sujeito passivo se desincumbiu do seu ônus probatório, somente em parte, em relação às **infrações 01 e 02**. Conforme frisamos linhas acima não foram justificados e nem mesmo provados em bases documentais robustas todos os equívocos que a defesa descreveu e afirmou existirem em sua escrita fiscal.

Verifico, entretanto, que houve erro da autoridade fazendária no enquadramento legal da multa pecuniária que compõe o descritivo da **Infração 02**. Na peça de lançamento o preposto fiscal apontou como supedâneo de sua pretensão a penalidade descrita no art. 42, inc. III, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, que comina multa de 100% do valor do imposto apurado por presunção para a

ocorrência de entradas de mercadorias ou de bens não registrados. Porém para a infração em exame cuja descrição é a falta de recolhimento do imposto a título de antecipação tributária total, de forma que o enquadramento correto da penalidade está nas disposições do art. 42, inc. II, alínea “d”, que estabelece a multa de 60% do valor tributo, conforme redação abaixo reproduzida:

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

(...)

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

(...)

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares.”.

Portanto, para a **Infração 02** o percentual de 100% de multa está em desconformidade com o texto da lei de regência do imposto, de forma que procedo a redução desse gravame, de ofício, para 60% do valor do imposto lançado.

No que se refere ao pedido do contribuinte de redução ou exclusão da penalidade por descumprimento de obrigações acessórias trata-se de postulação que não tem correspondência com as imputações lançadas no Auto de Infração vez que a autoridade fazendária não procedeu qualquer cobrança relacionada a ocorrências dessa natureza. Pedido rejeitado, pois desconectado com os fatos apurados na ação fiscal.

Ante o acima exposto, julgo as **Infrações 01 e 02 PARCIALMENTE PROCEDENTES**, nos valores históricos, respectivamente de **R\$ 21.266,63** e **R\$ 4.748,67**, com ajuste da multa da infração 02, reduzida de 100% para 60%, conforme detalhamento, por período mensal, apresentado na tabela abaixo:

Infração	Data Ocorr	Data Venc	Base de Cálculo (R\$)	Alíq. %	Débito (R\$)	% Multa
1	31/12/2015	09/01/2016	6.959,75	28	1.948,73	100
1	31/12/2015	09/01/2016	4.395,39	28	1.230,71	100
1	31/12/2015	09/01/2016	4.012,74	19	762,42	100
1	31/12/2016	09/01/2017	5.481,00	20	1.096,20	100
1	31/12/2016	09/01/2017	5.960,75	28	1.669,01	100
1	31/12/2016	09/01/2017	1.584,21	28	443,58	100
1	31/12/2017	09/01/2018	5.347,54	28	1.497,31	100
1	31/12/2017	09/01/2018	3.679,54	28	1.030,27	100
1	31/12/2017	09/01/2018	2.979,05	20	595,81	100
1	31/12/2018	09/01/2019	2.513,10	20	502,62	100
1	31/12/2018	09/01/2019	8.563,79	28	2.397,86	100
1	31/12/2018	09/01/2019	21.916,21	28	6.136,54	100
1	31/12/2019	09/01/2020	3.758,93	28	1.052,50	100
1	31/12/2019	09/01/2020	1.818,71	28	509,24	100
1	31/12/2019	09/01/2020	1.969,15	20	393,83	100
2	31/12/2015	09/01/2016	1.367,89	28	383,01	60
2	31/12/2015	09/01/2016	855,61	28	239,57	60
2	31/12/2015	09/01/2016	688,45	20	137,69	60
2	31/12/2016	09/01/2017	1.117,05	20	223,41	60
2	31/12/2016	09/01/2017	1.054,07	28	295,14	60
2	31/12/2016	09/01/2017	330,11	28	92,43	60
2	31/12/2017	09/01/2018	1.119,86	28	313,56	60
2	31/12/2017	09/01/2018	722,29	28	202,24	60

2	31/12/2017	09/01/2018	786,7	20	157,34	60
2	31/12/2018	09/01/2019	714,5	20	142,9	60
2	31/12/2018	09/01/2019	2.107,46	28	590,09	60
2	31/12/2018	09/01/2019	5.959,36	28	1.668,62	60
2	31/12/2019	09/01/2020	520,29	28	145,68	60
2	31/12/2019	09/01/2020	231,07	28	64,7	60
2	31/12/2019	09/01/2020	461,45	20	92,29	60
TOTAL DE ICMS					26.015,30	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206923.0015/20-2**, lavrado contra **M-30 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor principal de **R\$ 21.266,63**, acrescido da multa 100%, prevista no art. 42, inciso III, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual de 60% no valor de **R\$ 4.748,67**, prevista no art. 42, inc. II, alínea “d”, do mesmo diploma legal, e dos demais consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de março de 2023.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - RELATOR