

PROCESSO - A. I. N° 269138.0068/20-9  
RECORRENTE - POSTO DE COMBUSTÍVEIS NEVES LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0032-05/23-VD  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 23/05/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0176-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. 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. Argumentações defensivas incapazes de elidir as imputações fiscais. Rejeitadas as preliminares de nulidades suscitadas na peça defensiva. Indeferido o pedido de conversão do feito em diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário (art. 169, I, “b” do RPAF) em relação à Decisão recorrida proferida pela 5ª JJF no presente Auto de Infração lavrado em 13/02/2020, para exigir ICMS no valor principal de **R\$ 113.781,81**, composto de uma única imputação fiscal a seguir descrita:

**Infração 01 (04.07.01):** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. O valor exigido foi acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96. Ocorrência verificada nos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

A exigência fiscal relativa à omissão de entradas de combustível está fundamentada nas disposições do art. 4º, § 4º, inc. IV, art. 6º, inc. IV e art. 23-A, inc. II, da Lei nº 7.014/96; e, no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/1998, acrescentado pela Portaria nº 159/2019.

Omissões apuradas para os produtos: **Gasolina C Comum; Gasolina C Aditivada; Etanol Hidratado Comum; Óleo Diesel B S500 Comum; Óleo Diesel B S10 - Comum.**

Contribuinte notificado do Auto de Infração ingressa com **defesa administrativa** as fls. 16 a 20. Prestada a **Informativo Fiscal** pelo autuante as fls. 24 a 45 (frente e verso).

A 5ª JJF converteu em **diligência**, na pauta do dia 28/09/2021, onde deliberou pelo envio do processo à INFAZ DE ORIGEM para que fossem adotadas algumas medidas saneadoras do feito, a cargo do autuante abaixo dirigidas:

**1 -** Aborde as questões suscitadas pelo contribuinte de forma mais objetiva e explicativa. A título de exemplo, entre outros que deverão ser enfrentados na diligência, cito a operação com o combustível Gasolina tipo C, produto que na apuração da Auditoria apresentou ganhos, por variação volumétrica, sem a devida cobertura documental, de 4.806,04 litros, no dia 16 de julho de 2015, cujos números foram contestados pela impugnante através das informações prestadas à fl. 18 dos autos, onde foram mencionadas as notas fiscais de entrada que deram suporte aos volumes comercializados e correspondentes registros no LMC;

**2 -** Na situação acima descrita e outras assemelhadas intimar o contribuinte a apresentar as notas fiscais

visando identificar quanto se processou de aquisições dos produtos objeto do levantamento fiscal e os correspondentes registros na escrita fiscal, inclusive o LMC físico, e se as mesmas elidem a acusação naquelas datas.

**3 - Anexar ao PAF cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) e demais registros enviados pelo contribuinte e utilizados pelo autuante na presente fiscalização;**

**4 - A defesa deverá ser devidamente notificada pela repartição fiscal de origem do PAF (SAT/COPEC) para que, no prazo de 60 (sessenta) dias possa se manifestar acerca dos novos documentos e informações prestadas pela fiscalização;**

**5 - Caso haja manifestação do contribuinte, retornar o PAF para que o autuante preste nova informação fiscal abordando todos os fatos apresentados na nova peça defensiva, de acordo com o rito previsto no art. 127, § 6º, do RPAF/99.**

O autuante à fl. 61 dos autos, prestou **nova Informação Fiscal** esclareceu todos os pontos impugnados pelo contribuinte acerca dos procedimentos adotados na ação fiscal. O contribuinte foi intimado do **resultado da diligência e peticiona** juntada aos autos às fls. 72/73.

A JJF proferiu decisão pela Procedência, conforme o voto condutor (fls. 71 a 77) abaixo:

### **VOTO**

Conforme exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão, o Auto de Infração em lide é composto de uma única imputação fiscal. Refere-se a falta de recolhimento do ICMS, por solidariedade, em razão da aquisição de combustíveis por posto revendedor varejista 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. 03verso, postado via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), em 04/02/2020, e ciência ao sujeito passivo em 10/02/2020.

À fl. 14 consta o Termo de Ciência de lavratura do Auto de Infração/Notificação Fiscal, postado em 20/02/2020, também via DTE e ciência em 26/02/2020.

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 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 o pedido defensivo de nulidade do processo sustentada por violação do princípio do contraditório na fase procedimental do lançamento.

Ainda no exame das questões preliminares, indefiro o pleito defensivo de conversão do feito em novas diligências ou para a realização de perícia fiscal. O presente PAF foi objeto de uma revisão fiscal, conforme será detalhado mais a frente neste voto, ocasião em que se determinou a reabertura do prazo de defesa, com a entrega ao contribuinte dos demonstrativos analíticos da apuração do imposto.

Ademais, a solução da controvérsia objeto desta lide fiscal não depende de prova técnica ou de conhecimentos especiais.

Passando doravante ao exame das questões de mérito, a matéria, a nosso ver, está suficientemente madura para ser decidida, notadamente após o retorno das diligências determinadas 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.*

*Afinal, 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 (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, conseqüentemente, 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).

Conseqüentemente, 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 exibi-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 estoque” ou “levantamento quantitativo de estoque”. 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) 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 (Estoque Inicial + Entradas - Saídas = 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 litros + 2.000 litros - 1.500 litros = 1.500 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 possui substituição tributária na origem, haja vista que a operação de saída do posto revendedor do combustível não é tributável, por já se encontrar com fase encerrada de tributação. Mas não inviabiliza o raciocínio manejado neste caso porque parte de um registro em documento fiscal realizado 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.*

*No presente caso relacionado a levantamento quantitativo de estoques de combustíveis, a irresignação empresarial de mérito não merece prosperar. Mesmo após as diligências realizadas nos autos o contribuinte insiste na discussão sobre variação volumétrica, que não é o caso dos presentes autos, como já demonstrado.*

*Também não há como se acolher a tese defensiva de que os valores lançados no Auto de Infração são indevidos, pois teria o fisco incorrido em “bitributação”. 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.*

*Por último, cabe destacar que o contribuinte foi regularmente notificado acerca do resultado da diligência encaminhada por esta 5ª JF, com a determinação de entrega de todos os arquivos em formato eletrônico que serviram de base documental da autuação, com reabertura do prazo de defesa. Expirado o prazo para a manifestação defensiva, não foram apresentados pelo sujeito passivo, nem mesmo por amostragem, qualquer exemplo, com respaldo em prova documental, de informação equivocada da autuação ou que estivesse em desacordo com a sua escrituração validamente enviada ao fisco. 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 por outro contribuinte, 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, 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, indicando inclusive suas causas. 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 a operação na escrita fiscal como deixou transcorrer os prazos legais para retificá-la por conta própria, sem qualquer manifestação.*

*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 outra natureza.*

*Diferentemente das situações descritas no processo paradigma acima referenciado o autuado não apresentou neste PAF razões que justificassem ou mesmo provassem os erros escriturais citados nas manifestações defensivas.*

*Por fim, ainda nas razões de mérito, mesmo não tendo a defesa suscitado a questão nas suas intervenções nos autos, cabe-nos fazer algumas breves considerações acerca da retroatividade das disposições contidas no Parágrafo único, do art. 10, da Portaria 445/98, na redação dada pela Portaria 159/2019, considerando que o auto de Infração alcançou fatos anteriores a vigência daquela norma. É hoje entendimento pacificado neste CONSEF, inclusive com supedâneo em diversos Pareceres da PGE que a referida norma se reveste de caráter meramente procedimental, ataindo a incidência 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.*

*Assim, é de se concluir que o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus probatório em relação à **infração 01**, motivo pelo qual rejeito aos argumentos de mérito deduzidos na impugnação empresarial e demais intervenções subsequentes. Conforme frisamos linhas acima não foram justificados e nem mesmo provados em bases documentais robustas os equívocos que a defesa descreveu e afirmou existirem em sua escrita fiscal.*

*No que se refere ao pedido do contribuinte de redução ou exclusão da penalidade lançada neste item da autuação, trata-se de postulação que não pode deferida por este órgão de julgamento. No RPAF foram excluídas da competência das instâncias administrativas de julgamento do CONSEF – Juntas e Câmaras - proceder à dosimetria das penalidades estabelecidas na legislação de regência do ICMS, seja por descumprimento de obrigação principal ou descumprimento de obrigação acessória.*

*Ante o acima exposto, a **Infração 01** é mantida sem alterações.*

*Considerando os fundamentos acima apresentados nosso voto é pela TOTAL PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

O patrono do recorrente apresenta inconformismo às fls. 124/142, tecendo o seguinte:

Salienta que a decisão recorrida não faz justiça, nem reconheceu a aplicação, como devido, do direito, devendo, pois, ser o acórdão reformado para que seja dado por improcedente o auto de infração em epígrafe, retirado com base em alegação de que houve omissão de entrada de mercadorias, desacompanhada de documentos, com apuração de valores devidos em função da falta de recolhimento do imposto. Foram apresentadas razões de defesa, onde houve a demonstração e comprovação da inexistência de falta de recolhimento de imposto, bem como não existir qualquer tipo de omissão para que se tentasse a tributação por presunção através do levantamento das informações contidas e encaminhadas por meio do domicílio tributário eletrônico, utilizando-se do cruzamento de informações contidas no SPED Fiscal e no Registro 1300 e outros correlatos utilizados pela fiscalização, além de se demonstrar que houve a escrituração das notas fiscais e lançadas no Livro Razão, ficando de forma indiscutível rechaçada a fundamentação contida no auto. No entanto, as alegações não foram abrigadas na decisão adotada pela 5ª JJF do CONSEF, Acórdão JJF de 07/03/2023, não havendo dúvida de que a decisão deverá ser reformada pela Câmara de Julgamento.

Fala que foi requerida a verificação pela ASTEC do levantamento feito pelo modo eletrônico e pelo modo físico, cujas comprovações foram juntadas com a defesa, rebatendo dia a dia (indicados na listagem das omissões constantes do Auto de Infração) a pretensão da SEFAZ, com demonstrativo e a comprovação, ensejando cerceamento de direito, na medida em que a demonstração de desacerto do levantamento dia a dia sem considerar a possibilidade de perda e ganho entre os dias (não se poderia ter ganho somente verificando um dia). A recusa pela JJF de determinar a verificação determina a nulidade do processo.

Repisa que se coloca que nunca houve sonegação ou fraude para ensinar a cobrança pretendida do imposto por presunção de omissão de entrada, não havendo sustentação jurídica para tanto, já



que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, que modificou dispositivo da Portaria nº 445/1998, não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, com aplicação de dispositivos que indicam que não se pode desprezar dados e somente tomar ganhos para indicar omissão, tudo sem que no curso do julgamento se tivesse o cuidado de determinar a verificação do que teria sido feito pela Inspetoria Eletrônica, por isso mesmo houve requerimento nesse sentido e comprovação dos graves erros através dos levantamentos feitos e dos documentos anexados. Da decisão se retirou a possibilidade de determinar a verificação através da ASTEC sob o argumento de que já existiriam no processo elementos suficientes para o deslinde da questão, em clara agressão ao direito à ampla defesa e ao contraditório, tomando-se o que foi feito pela Inspetoria como verdade absoluta, desprezando a prova juntada com a defesa e retirando todos os direitos. Inquestionavelmente ocorreu cerceamento de direito, por ter havido a argumentação, comprovação e que foram desprezadas, restringindo-se com isto o direito, ferindo-se de morte princípio constitucional (art. 5º, inciso LV).

Disse que teria que atentar ao Acórdão que os princípios insculpidos no inciso acima transcrito são de tão importância que nem uma emenda constitucional poderia revogá-lo, ou diminuir-lhe a extensão, quanto mais normas menores, como Portaria, ou simples entendimento de agente público e que foi convalidado pela JJF. Transcreve Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição de 1967, 2ª Edição, Ed. RT, 1971, p. 233*), cita professor Roque Antônio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário, 17ª Edição, Malheiros Editores, 2002, p. 391*).

Ressalta que nada do que é imposto pelo inciso aludido acima foi seguido pela autoridade administrativa, não se propiciando a ampla defesa, o contraditório ou mesmo se tendo o devido processo legal (pediu-se somente a entrega de documentos) e não se deixou a parte ter conhecimento de atos formalizados antes da autuação, além do desprezo a toda argumentação e comprovação no que diz respeito aos fatos e à própria legislação.

Afirma que não houve contraditório, sendo tudo feito de maneira unilateral e de acordo com o entendimento subjetivo da Inspetoria Eletrônica, com a aplicação do Registro 1300, que entende ser possível a cobrança diária de ICMS com base em omissão presumida quando a legislação, como um todo aplicada, teria que se ter avaliação de período maior do que dia a dia, inclusive considerando a possibilidade de perda, não desprezando dita possibilidade para somente se tomar ganho, entendendo este como omissão de entrada. Reproduz a lição do professor Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro, 27ª Edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2002, p. 658*).

Salienta que nunca houve omissão de entrada, ou mesmo, a aquisição de qualquer produto sem a nota fiscal correspondente, regularmente registrada, existindo a vontade de penalizar com a retirada do auto de infração pelo nobre auditor autuante e a interpretação subjetiva tortuosa para se chegar à omissão presumida com base na aplicação de alteração recente da Portaria nº 445/1998, o que não seria possível como ficou evidente na defesa e a argumentação foi desprezada pela JJF.

Diz que, por não ter decidido a JJF a questão, que ocorreu nulidade do feito administrativo por não se ter dado conhecimento do ocorrido no curso da fiscalização, para possibilitar manifestação, somente ocorrendo esse direito depois da conclusão a que chegou a fiscalização, tudo visando impedir o que foi feito pela Inspetoria Eletrônica fosse contestado antes da lavratura do auto de infração, e não se pode dizer que o fato de se poder contestar depois da lavratura teria o mesmo efeito, buscando convalidar a JJF o que foi feito e imposto pela Inspetoria mencionada, como consta do auto e da própria defesa. Tanto que se deu a ciência, através do sistema digital e se utilizando do DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, inclusive não se indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem tão pouco se pediu qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto.

Nota que os atos praticados foram de forma unilateral e se usando sistemas, com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e necessitando de aprimoramento, com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pelo

posto à SEFAZ que contém inconsistências, ou mesmo, considerando-se a possibilidade da existência de algum erro escusável, decorrendo de tais colocações que seria de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da retirada do auto de infração já com indicação de possível sonegação na entrada ou saída, ou mesmo para se verificar o lançamento pelo próprio sistema de dados repetidos e incorretos.

Discorre que a JJF desprezou a argumentação constante da defesa sob o argumento de que após o encerramento da ação fiscal houve a cientificação da autuação e com prazo de 60 (sessenta) dias para a defesa, que seja no que se refere a falta de recolhimento do imposto, quer seja em referência a outras diferenças como em função do valor do PMPF, se houver levantamento. Difere muito o que seja direito de manifestação antecedente à lavratura do auto e o próprio direito de defesa, onde já tenha o contribuinte o peso da autuação e com bem pouco tempo para tentar levantar os fatos, em especial no que diz respeito ao SPED Fiscal, a transmissão havida e o que consta nos arquivos da própria SEFAZ, bem como levantamento mais criterioso do LMC Físico, das notas fiscais e em cotejo com o levantamento feito pelo sistema utilizado pela Inspeção Eletrônica. Não houve a possibilidade de qualquer explicação ou justificativa, ou mesmo que se juntasse documentação relativa aos fatos apurados, ou mesmo a possibilidade de algum reparo.

Assinalou que a lavratura do auto de forma apressada tentou impedir que fossem adotadas as providências acima, sendo certo que houve cerceamento de direito, em especial porque a cientificação não indica qualquer possibilidade de acesso à informação acerca da ação fiscal, pugnando-se pela nulidade do processo administrativo que veio a resultar no auto de infração lavrado, na nulidade também do Acórdão lavrado pela JJF, diante dos fatos ora apresentados e pelas comprovações existentes e apresentadas com a defesa (Livro de Movimentação de Combustível - LMC escritural e notas fiscais), por isso mesmo foi pedida a determinação de diligência para conferência do alegado e que estaria contraditando o que foi posto fiscalização. É o que requer essa Câmara de Julgamento Fiscal, que pode se valer dos serviços da assessoria técnica.

Aponta que as informações prestadas pelo Autuante e considerada quando da decisão da JJF, não tem sustentação e, de forma simples, pretendeu impor que o que consta da Escrituração Fiscal Digital (EFD), que subsidiou a fiscalização, deve prevalecer sobre a escrituração física, mesmo diante das evidências e comprovações feitas com a defesa. A informação menciona os princípios da legalidade e da verdade material, todavia os violada de maneira fragorosa, com a recusa de verificar as comprovações feitas. A JJF seguiu o mesmo caminho para não aceitar a verificação, por determinação da Junta, pela ASTEC.

E que a fiscalização desprezou a prova constituída na defesa, sob o fundamento que não faria comprovação contra a EFD, deixando assim de examinar os livros contábeis e o LMC. Houve demonstração de erro do levantamento feito por meio eletrônico, com comprovações, em especial por não se considerar dias em que ocorreram perdas, com compensação entre os ganhos e as perdas, tomando os dias em que se encontrou suposto ganho (não se disponibiliza no Domicílio Tributário Eletrônico - DTE informações acerca dos procedimentos adotados e levantamentos no curso da verificação). Como se não bastasse, fez retroagir a norma com a edição da Portaria nº 159/2019, que alterou a Portaria nº 445/1998, o que não seria possível. Não foram observados os princípios da legalidade e da verdade material, não se deu conta a fiscalização que a EFD não tem garantia e certeza absoluta, se fez comprovação de erros da apuração eletrônica feita pela fiscalização e com comprovação, com apontamento dos erros, tudo com apresentação de elementos de comprovação.

Lembrou as informações denotam que haveria a necessidade de que fosse feita a verificação pela ASTEC, porque a EFD não representa verdade absoluta e foi feita a comprovações necessária constantes do levantamento eletrônico efetivado, onde se teve de forma explícita que ocorreram inconsistências, com incoerência patente, contradição e imprecisão quando se toda um dia e despreza o que ocorreu nos dias anteriores e posteriores ao tomado para indicar a ocorrência de suposto ganho. Para a JJF somente interessou o que foi apurado pela EFD, com aplicação da regra

do art. 10 da Portaria nº 445/98, após a modificação feita pela Portaria nº 150/2019, se permitindo a retroatividade da norma editada. No caso sob hipótese, se trata de Infração pela falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, quando não se teve falta de recolhimento de tributo.

No mérito, que teria sido rejeitada pela JJF, é preciso dizer que a empresa autuada encaminhou informações fiscais através de sistema eletrônico, SPED Fiscal, que tem algumas inconsistências e pode gerar erros, por isso mesmo o posto é obrigado a manter, além das informações transmitidas via eletrônica, Livro de movimentação de combustível - LMC, de forma escriturai, fazendo os lançamentos dia-a-dia, produto por produto, tendo-se então a realidade de forma física. Tem-se que levarem conta que o posto nem sempre dispõe de equipamentos de Medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, o fazendo também de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão. Seja de um ou de outro modo, tem-se pequenas inconsistências. Quando há pequenos erros num dia (cinco ou dez litros), este pode ser corrigido tranquilamente no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

Sinaliza que o próprio sistema usado as vezes possibilita a incorreção de dados e, mais das vezes, tal falha é repercutida até que se faça a correção, normalmente no dia seguinte, não havendo interferência no sistema eletrônico por parte de preposto da empresa, que somente lança dados para que sejam registrados, como ficou demonstrado na defesa e comprovações apresentadas, que foram inteiramente desprezadas pela JJF, não obstante ficar constatado que as distorções podem ter ocorrido em função do sistema. Ademais, tem-se também que pode haver mudança do sistema eletrônico utilizado pelo posto, tendo o fato acontecido no posto fiscalizado e que ora apresenta defesa, podendo haver discrepância entre dados ou até informativos não se podendo tomar tais situações como irregularidade e passível de autuação, no entanto o LMC físico encontra-se correto, não se dando conhecimento do que estaria sendo feito e nem como se estava realizando os atos fiscalizatórios, porque posteriormente veio a tomar conhecimento que a fiscalização seria de modo eletrônico cruzando informações constantes no sistema mantido pela SEFAZ, cotejando informações diversas através de um sistema que se denominou LMC/REGISTRO 1300 da EFD, pelo que não se pode tomar o entendimento da JJF de que tudo ocorreu de modo regular e se entendeu falta de recolhimento do imposto, com base em presunção, por verificação de variação volumétrica diária sem que qualquer verificação fosse feita, tomando-se de forma absoluta como certa a conclusão a que chegou o nobre agente fiscalizador autuante, tudo por entender existir a omissão por conta do imposto pelo parágrafo único, do art.10 da Portaria nº 445/1998, com as alterações impostas pela Portaria nº 159/2019.

Nota que, se cruza informações do LMC imposto pela ANP com o registro da EFD, encontrando-se com isto muitas inconsistências e que resultam em supostas irregularidades, tanto que, na fiscalização ficou muito evidente que a SEFAZ toma somente supostos ganhos e despreza inteiramente as perdas, sendo certo que o encontro das informações em um dia e no outro resulta em se ter espelhado o que efetivamente ocorre, desprezando-se as perdas escrituradas no LMC físico e também informado resulta em se ter ficticiamente ganhos, fazendo-se incidir impostos indevidos, o que denota bitributação, porque tudo já teria sido recolhido por substituição tributária e não haveria qualquer tipo de ingresso de combustível sem a respectiva nota fiscal, tudo como abaixo se fará repetição para bem ilustrar o recurso.

Repete a argumentação, aclarando os fatos e exemplificando os erros constantes do levantamento que aponta ganhos inexistentes, necessário que se debruce o Órgão Colegiado Julgador (CJF) na verificação de inconsistência na existência de repetição de “valor de ganho” e que veio a indicar “omissão de entrada”, de forma graciosa e sem que existam sequer notas fiscais, repetindo-se estoques, consoante se pode verificar do ocorrido. Exemplificando, tem-se que os erros constantes do levantamento que aponta ganhos inexistentes e que veio a indicar “omissão de



entrada”, de forma graciosa e sem que exista sequer nota fiscal, consoante se pode verificar do ocorrido no , tem-se que no dia 16 de julho de 2015 se apontou ganho de 4.806,040 litros, quando isto nunca existiu, porquanto no dia 16 de julho de 2015 houve estoque de fechamento em 6.648,00 litros e no dia seguinte com o mesmo estoque de abertura, havendo recebimento de 5 mil litros de combustível (Nota Fiscal nº 00404457), tendo-se o estoque de fechamento final 8.315,96 litros (com perda de 193,96 litros), isto porque as vendas do dia foram de 3.232,04 litros, e se teve como estoque inicial no dia 17 de julho de 2015 a quantidade de 8.122 litros e não havendo qualquer valor de ganho como indicado pelo levantamento feito.

Menciona que aponta ganhos inexistentes e o fato veio a ensejar a suposta omissão de entrada, tem-se que no dia 21 de julho de 2015 se apontou ganho de 4.933,020 litros, quando isto nunca existiu, porquanto no dia 21 de julho com o mesmo estoque de fechamento do dia anterior, foi recebida 5 mil litros (Nota Fiscal nº 00405357), ficando com o estoque de fechamento de 7.388,00, ante as vendas do dia terem sido de 2.503,02, com indicação de perda de -66,98 litros, tudo vindo a ensejar que no dia 22 de julho de 2015 se tivesse o estoque de fechamento do dia anterior em 7.388,00 litros e no dia seguinte com o mesmo estoque de abertura, ou seja 22 de julho, havendo recebimento de 10 mil litros de combustível (Nota Fiscal nº 00405592), tendo-se o estoque de fechamento final 14.401,00 litros (com perda de - 180,63 litros), isto porque as vendas do dia foram de 2.806,37 litros, e se teve como estoque inicial no dia 23 de julho de 2015 a quantidade de 14.401,00 litros e não havendo qualquer valor de ganho como indicado pelo levantamento feito.

Esclarece que em todos os dias apontados do levantamento, indicando-se valor de ganho inexistente e que houve omissão de entrada. Por isso mesmo traz a colação dos autos demonstrativo de cada um dos combustíveis comercializados e se junta também cópia dos LMC's físicos que abrange os dias os anteriores e posteriores das datas indicadas como houve suposta irregularidade.

Ressalta que em todos os meses se fez a indicação no levantamento feito se houve perdas ou ganhos, ocorrendo que em praticamente todos os meses se indicou perda, exatamente por força da evaporação possível, consoante se tem constando da legislação da ANP, nos dias 01 e 02 de novembro de 2015 o estabelecimento ficou sem conexão de internet, ficando o sistema inoperante, sendo que no dia posterior, ou seja, 03 de novembro, foi reestabelecida a conexão, sendo certo que as sobras glosadas não existiram, tal fato foi exemplificado com a gasolina comum, entretanto, nos outros combustíveis também houve a mesma questão. Todavia, importante que se coloque que os erros constantes de ganhos nos outros dias advieram de erros no cotejo entre as verificações feitas pela SEFAZ, diante das informações encaminhadas pelo posto.

Pede para afastar dita litragem apontadas dos combustíveis ante a se ter somente o erro da migração de um sistema para o outro, não havendo qualquer ganho, mas sim se fez o transporte do estoque que se tinha de um sistema para o outro. Ora, admitindo-se a tese dessa SEFAZ, ter-se-á nova tributação de ICMS sobre o combustível supostamente ingressado no posto sem nota fiscal ou onde se fez a contabilização, quando isto não ocorreu não havendo qualquer valor de ganho para se indicar a existência de omissão de entrada, quando isto não ocorreu, sendo simplesmente erro do próprio sistema, tanto do posto que pode ter gerado equívoco, como da própria SEFAZ quando tomou as informações encaminhadas e realizou o cruzamento de informações.

Aponta os levantamento realizados pelo posto autuado indicam que não existiram “valores de ganhos” e nem tampouco omissão de entrada para que se faça a tributação, como encargos e, inclusive, multa pesada, ficando impugnados os levantamentos feitos pela SEFAZ, no particular diante do que consta dos Livros de Movimentação de Combustíveis - LMC's, de todos os combustíveis, de forma física, cuja exame e avaliação pode ser feita, pela própria COPEC ou mesmo pela ASTEC vinculada ao Conselho encarregado do julgamento da defesa.

Afirma ser indiscutível a ocorrência de inconsistência dos sistemas e que pede aprimoramento a fim de que se possa cruzar informações sem que se tenha grave divergências, com criação de

ganhos inexistentes, ou mesmo lançamento de estoques fictícios e que não se poderia ter no posto, cuja capacidade é delimitada e a SEFAZ dispõe das informações diante de poder acessar todos os dados constantes da ANP, por isso mesmo não é possível que se tivesse o ganho ou que se indique omissão de entrada. Necessário que se desconsidere os levantamentos feitos, iniciando-se, se assim o quiser a SEFAZ, novo procedimento fiscal com fito de se apurar a verdade que se tem de compra e venda de produtos combustíveis, perdas e ganhos, para não propiciar a cobrança de novo imposto, quando já se fez o recolhimento destes por substituição, podendo-se dizer que levado adiante o levantamento feito pela SEFAZ haverá verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado e agride a legislação pátria, quer seja a ordinária, quer seja a Constitucional.

Assinala que o cotejo das perdas e ganhos nos referidos dias indica que houve erro no sistema de apuração, em verdade não havendo qualquer quantia a ser considerada como ganho para fins de tributação, devendo por isso mesmo se afastar a tributação almejada, afastando-se o que foi apurado nos dias acima já mencionados, ante a se ter a compensação entre os dias entre o lançamento equivocado de dados, ou mesmo pela existência de situação de urgência, como a ocorrida na época da Greve dos Caminhoneiros, podendo ser feito a conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC de forma física, o que de logo se requer.

Diz que pelo sistema utilizado pela SEFAZ, somente se tomou os ganhos, com desprezo das perdas, entretanto quando se verifica LMC normal e se coteja as perdas ou ganhos de um dia com as perdas ou ganhos do outro, sempre há o acerto da movimentação que se deu de forma correta. E, se lista na autuação, através de demonstrativo, vários dias e períodos em que foram tomados valores de ganhos, subtraindo-se os limites utilizados pela SEFAZ de referência a evaporação (1,8387%, até maior do que o tomado pela ANP de 0,6%), para indicar a existência de omissão de entrada, tudo com base no apurado através do cruzamento das informações contidas no R200, R300, SPED e notas fiscais de entrada, sem que houvesse qualquer omissão por parte do posto revendedor, consoante se pode verificar com o exame do LMC físico mantido e que ora é colocado à disposição da fiscalização.

Discerniu que os erros constantes do levantamento que aponta ganhos inexistentes e o fato veio a ensejar a suposta omissão de entrada, tem-se que no dia 21 de julho de 2015 se apontou ganho de 4.933,020 litros, quando isto nunca existiu, porquanto no dia 21 de julho com o mesmo estoque de fechamento do dia anterior, foi recebida 5 mil litros (Nota Fiscal 00405357), ficando com o estoque de fechamento de 7.388,00, ante as vendas do dia terem sido de 2.503,02, com indicação de perda de -66,98 litros, tudo vindo a ensejar que no dia 22 de julho de 2015 se tivesse o estoque de fechamento do dia anterior em 7.388,00 litros e no dia seguinte com o mesmo estoque de abertura, ou seja 22 de julho, havendo recebimento de 10 mil litros de combustível (Nota Fiscal nº 00405592), tendo-se o estoque de fechamento final 14.401,00 litros (com perda de - 180,63 litros), isto porque as vendas do dia foram de 2.806,37 litros, e se teve como estoque inicial no dia 23 de julho de 2015 a quantidade de 14.401,00 litros e não havendo qualquer valor de ganho como indicado pelo levantamento feito, tanto que se mencionou no item 3.1 outros dias como exemplificação. Isto ocorreu em todos os dias apontados do levantamento, indicando-se valor de ganho inexistente e que houve omissão de entrada, por isso mesmo traz a colação dos autos demonstrativo de cada um dos combustíveis comercializados e se junta também cópia dos LMC's físicos que abrange os dias os anteriores e posteriores das datas indicadas como houve suposta irregularidade.

Disse que tais fatos ocorreram com todos os combustíveis comercializado no posto somente tomando-se as quantidades levantadas, consoante se pode observar nos demonstrativos ora acostados onde se tem o levantamento por ano/mês/dia e por combustível, no que se refere as perdas e ganhos, juntando-se também cópias dos LMC's dos combustíveis comercializados e dos períodos enfocados.

Afirma que não existiria qualquer causa justa para se indicar a existência de diferenças de estoques e tentar imputar imposto que não seria devido, ficando claro que faltou à SEFAZ o cumprimento da obrigação de procurar a verdade. E que os exemplos citados podem ser

aplicados em todos os dias apontados do levantamento (erros reparáveis), indicando-se valor de ganho inexistente e que houve omissão de entrada. Por isso mesmo traz a colação dos autos demonstrativo de cada um dos combustíveis comercializados e se junta também cópia dos LMC's físicos que abrange os dias os anteriores e posteriores das datas indicadas como houve suposta irregularidade, sendo de importância ressaltar que em todos os meses se fez a indicação no levantamento feito se houve perdas ou ganhos, ocorrendo que em praticamente todos os meses se indicou perdas ou pequenos ganhos, inclusive o fato ocorre por força da evaporação possível, consoante se tem constando da legislação da ANP. Todavia, importante que se coloque que os erros constantes de ganhos nos dias indicados no levantamento feito pela fiscalização, advieram de erros no cotejo entre as verificações feitas pela SEFAZ e informações fornecidas pelo próprio posto, tendo-se inconsistências apuradas por falha de um ou outro sistema.

Solicita afastamento da dita litragem apontadas dos combustíveis ante a se ter somente o erro da migração de um sistema para o outro, ou mesmo erro de leito de um dia e corrigido no outro, não havendo qualquer ganho, mas sim se fez o transporte do estoque que se tinha de um sistema para o outro. Ora, admitindo-se a tese dessa SEFAZ, ter-se-á nova tributação de ICMS sobre o combustível supostamente ingressado no posto sem nota fiscal ou onde se fez a contabilização, quando isto não ocorreu não havendo qualquer valor de ganho para se indicar a existência de omissão de entrada, quando isto não ocorreu, sendo simplesmente erro do próprio sistema, como já colocado, tanto do posto que pode ter gerado equívoco, como da própria SEFAZ quando tomou as informações encaminhadas e realizou o cruzamento de informações.

Assinala que os levantamentos realizados pelo posto autuado indicam que não existiram "valores de ganhos" e nem tampouco omissão de entrada para que se faça a tributação, como encargos e, inclusive, multa pesada, ficando impugnados os levantamentos feitos pela SEFAZ e houve omissão da JJF de determinar a verificação através do setor próprio (ASTEC) para confirmar o levantamento feito pela parte autuada de acordo com o que consta dos Livros de Movimentação de Combustíveis - LMC's, de todos os combustíveis.

Sustenta que ficou evidente que se afastou a possibilidade de ocorrência de inconsistência dos sistemas e que pede aprimoramento a fim de que se possa cruzar informações sem que se tenha grave divergências, com criação de ganhos inexistentes e de ocorrência de omissão de entrada, ou mesmo lançamento de estoques fictícios e que não se poderia ter no posto, cuja capacidade é delimitada e a SEFAZ dispõe das informações diante de poder acessar todos os dados constantes da ANP, por isso mesmo não é possível que se tivesse o ganho ou que se indique omissão de entrada. A decisão não poderia se respaldar na indicação de que não houve comprovação de erro do sistema, com emissão de parecer, mesmo porque todos os sistemas são autorizados pela SEFAZ, não havendo como o contribuinte ter acesso ao sistema da Secretaria para fazer confronto com o que utiliza no posto.

Diz ser preciso que desconsidere os levantamentos feitos pela Inspetoria Eletrônica, como já impugnados, iniciando-se, se assim o quiser a CJF diante da insubsistência do auto que se proceda novo procedimento fiscal com fito de se apurar a verdade que se tem de compra e venda de produtos combustíveis, perdas e ganhos, para não propiciar a cobrança de novo imposto, quando já se fez o recolhimento destes por substituição, podendo-se dizer que levado adiante o levantamento feito pela SEFAZ haverá verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado e agride a legislação pátria, quer seja a ordinária, quer seja a Constitucional, porque não houve qualquer quantia a ser considerada como ganho para fins de tributação ou omissão de entrada, não se podendo admitir omissão por presunção, devendo, por isso mesmo, se afastar a tributação almejada, rejeitando-se o que foi apurado nos dias mencionados como exemplificação e em todos os outros dias em que se aponta valor de ganho e omissão de entrada, ante a se ter a compensação entre os dias entre o lançamento equivocado de dados, podendo ser feito a conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC de forma física.

Pontua que a compensação entre as perdas e ganhos se dá de forma automática de um dia para outro, como já exemplificado, e, pode acontecer, com todos os combustíveis comercializado no



posto. Inegável que as perdas e ganhos discriminadas nos demonstrativos aqui apresentados com a defesa estão corretas e, tal fato, determina o afastamento dos supostos “valores de ganhos” e a absurda indicação de que ocorreu “omissões de entrada”, juntando-se cópias dos LMC’s dos combustíveis comercializados e notas fiscais dos períodos enfocados, estando patente que houve reflexos advindos da própria infração vieram a resultar na indicação de diferenças no PMPF que é levantado em função levantamento do ICMS que seria supostamente devido e indicado na infração. É preciso que o Órgão Maior de Julgamento (Câmara de Julgamento Fiscal) se reconheça que existem vícios e graves falhas no levantamento feito e que veio a desaguar no auto retirado, a fim de que se garanta o legítimo direito à ampla defesa (controle de legalidade, com previsão no art. 111 do Decreto nº 7.629/1999), com regular intimação para que se possa aplicar o instituto da revelia (até não cabível em processo administrativo), sem considerar que por não ter havido intimação válida (art. 123 do Decreto nº 7.629/1999), que teria o efeito de citação do processo judicial, deve-se tomar o feito defensivo como tempestivo e conhecer do seu mérito, mesmo porque dois dos autos retirados no mesmo momento e com a mesma ciência foram considerado tempestivos, com aplicação do art. 114 do Decreto nº 7.629/1999, por ser de direito.

Disse que para mais consubstanciar a argumentação já lançada, tem-se que de forma preliminar fez-se constar da defesa que haveria a nulidade do feito administrativo, considerando que somente depois da conclusão a que chegou a fiscalização se deu condição de manifestação ao contribuinte, não se fazendo cientificação de início de ação fiscal, através do sistema digital e se utilizando do DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, nem de outra forma, inclusive não se indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem tão pouco se pediu qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto, tudo sendo feito de modo unilateral e se usando sistemas, com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e necessitando de aprimoramento, com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pelo posto à SEFAZ que contém inconsistências, ou mesmo, considerando-se a possibilidade da existência de algum erro escusável, decorrendo de tais colocações que seria de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da retirada do auto de infração já com indicação de possível sonegação na entrada ou saída, ou mesmo para se verificar o lançamento pelo próprio sistema de dados repetidos e incorretos, e a tentativa de cobrança através do procedimento fiscal e a lavratura de auto de infração se traduz em busca de se tributar novamente, ficando evidente a bitributação, em verdadeiro confisco.

Afirma que não existiria dúvida de que há nulidade do feito administrativo, considerando que somente depois da conclusão a que chegou a fiscalização se deu condição de manifestação ao contribuinte, fazendo-se uma cientificação de início de ação fiscal, com ciência através do sistema digital e se utilizando do DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, inclusive não se indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem tão pouco pedindo qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto. Induvidoso que não se atendeu ao insculpido no art. 5º, LV da CF, onde se tem a determinação de que se tem que garantir a ampla defesa e ao contraditório, o que não ocorreu, não havendo possibilidade de manifestação no curso das apurações e se restringiu a defesa quando não se possibilita o acesso a todos os dados do cruzamento feito com os sistemas disponíveis, encaminhando-se resumo que não retrata o que foi efetivamente concretizado, sem que o contribuinte tivesse acesso anterior à lavratura para ter o direito de justificativa de fatos e atos (como já está sendo feito), passando-se a lavratura do Auto de Infração de forma a fazer prevalecer a vontade do Estado e sem propiciar as garantias ao contribuinte, desprezando inclusive a sua própria legislação que regra a questão de estoque.

Sustenta que que não houve correção na marcha dos procedimentos administrativos investigatórios, ou seja, ação fiscal, somente se fazendo a cientificação de início da ação, sem possibilitar qualquer explicação ou justificativa, ou mesmo que se juntasse documentação relativa aos fatos apurados, sendo certo que houve cerceamento de direito. Isto ocorre sobretudo

porque a cientificação não indica qualquer possibilidade de acesso à informação acerca da ação fiscal, pugnando-se pela nulidade do processo administrativo que veio a resultar no auto de infração lavrado, de logo colocando que tal fato poderá ser comprovado ao se analisar e levantar todos os dados constantes do Livro de Movimentação de Combustível - LMC feito pelo posto e mantido para conferência acaso se faça necessário, através de perícia ou mesmo para parecer da assessoria técnica do CONSEF ou por setor especializado, desde já deixando evidenciado que a não adoção da diligência para levantamento dos erros existentes no levantamento feito por meio eletrônico, sem ao menos considerar que em alguns dias se tem ganhos, porém em outros se tem perdas, existindo correspondência entre um e outro, ou mesmo a repetição da coluna de estoque ou vendas na de ganho.

Acrescenta que, como se isso não bastasse, o próprio sistema usado as vezes possibilita a incorreção de dados e, mais das vezes, tal falha é repercutida até que se faça a correção, normalmente no dia seguinte, não havendo interferência no sistema eletrônico por parte de preposto da empresa, que somente lança dados para que sejam registrados. Distorções podem ocorrer em função do sistema. Ademais, tem-se também que pode haver mudança do sistema eletrônico utilizado pelo posto, tendo o fato acontecido no posto fiscalizado e que ora apresenta defesa, podendo haver discrepância entre dados ou até informativos não se podendo tomar tais situações como irregularidade e passível de autuação, no entanto o LMC encontra-se correto.

Pondera que o sistema de fiscalização da SEFAZ, utilizado para a lavratura do auto em referência, precisa de aprimoramento, bem como os sistemas usados pelos postos que foram autorizados e homologados pela SEFAZ, a fim de que se possa afastar inconsistências possíveis e se evite a lavratura de auto de infração para impor multa de forma injusta e sem atender os critérios impostos pela própria legislação estadual, em especial o RICMS e outras normas esparsas aplicáveis, sem que se tenha participação ativa do próprio fiscalizado para apresentar manifestação acerca do encontrado e antes mesmo de lavrar o auto.

Reafirma que não há dúvida de que as decisões (autuação e julgamento pela JJF) deveriam ser afastadas se o processo administrativo fiscal tivesse sido elaborado sem qualquer mácula ou vício, o que ocorreu no presente feito, como já ficou demonstrado acima, e inclusive com alegação de que houve cerceamento de direito de defesa e ao contraditório, que teria que ser ampla, no entanto, se restringiu ao máximo, não se admitindo sequer a prova juntada com a defesa, onde se patenteou que houve grave erro na autuação, com demonstração e comprovação dos fatos.

Sustenta que não é possível que o Estado busque e venha a se locupletar com a cobrança de multa não devida pelo contribuinte, inclusive com bitributação, se valendo apenas de indicação de ciência pelo sistema eletrônico, sem qualquer intimação formal para manifestação anterior, ficando evidente que o próprio sistema de fiscalização deve ser ainda aprimorado, como também os lançamentos feitos pelo próprio contribuinte.

Pede pelo acatamento do Recurso, dando-se por procedente para considerar insubsistente a decisão adotada pela JJF e o auto de infração em referência.

É o relatório.

#### **VOTO VENCIDO**

O apelo recursal vem aos autos novamente, nesta fase administrativa, visando modificar a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração devido à imputação de *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. O valor exigido foi acrescido da multa de 100%, prevista*

no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96. Ocorrência verificada nos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019”.

A JJF manteve totalmente a autuação, no qual rejeitou a nulidade alegada e rebateu os fatos de mérito que pede que rejeite a EFD e acolha o LMC do contribuinte, no qual foi negada, com respaldo de opinativo da PGE/PROFIS, que reafirma que a alteração feita só é em relação ao procedimento e que a variação aplicável é superior à que é feita pela ANP, ao invés de 0,6% é 1,8%.

Por direito de ordem, de ofício, me reporto quanto à **decadência** que vejo operada pelo art. 150 do CTN em relação ao exercício de 2015, pois devido pesquisa para verificar se tem recolhimento encontrei o seguinte:

**Contribuinte****Inscrição Estadual:** 043.089.673**CNPJ / CPF:** 00.861.323/0001-70**Razão Social:** POSTO DE COMBUSTÍVEIS NEVES LTDA**HISTÓRICO DOS PAGAMENTOS REALIZADOS****Data/Hora do último arquivo:** 23/04/2024 09:26

DAE	Data	Receita	Referência	Valor
1506414615	11/12/2015	1755 - ICMS AUTO INFRACAO/DEN.ESPONTÂNEA/NOT.FISCAL/D.DEC		261,85
1506414599	11/12/2015	1755 - ICMS AUTO INFRACAO/DEN.ESPONTÂNEA/NOT.FISCAL/D.DEC		264,60
1506414581	11/12/2015	1755 - ICMS AUTO INFRACAO/DEN.ESPONTÂNEA/NOT.FISCAL/D.DEC		267,11
1506414559	11/12/2015	1755 - ICMS AUTO INFRACAO/DEN.ESPONTÂNEA/NOT.FISCAL/D.DEC		263,34
1506414534	11/12/2015	1755 - ICMS AUTO INFRACAO/DEN.ESPONTÂNEA/NOT.FISCAL/D.DEC		265,85
1506414484	11/12/2015	1755 - ICMS AUTO INFRACAO/DEN.ESPONTÂNEA/NOT.FISCAL/D.DEC		268,25

Portanto, de ofício, declaro homologada a decadência para o exercício de 2015, conforme o art. 150 do CTN. Assim, remanesce para a análise os exercícios de 2016 a 2019 no montante de R\$ 84.464,89, no qual fora excluída da autuação os valores de R\$ 20.450,03, R\$ 825,70, R\$ 5.622,36 e R\$ 2.418,83 no total de R\$ 29.316,92.

As razões recursais são as mesmas reiterativas feitas na peça defensivas: **a)** suscita nulidade por cerceamento do direito de defesa por ter rejeitado o pedido de diligência, após, apontar exemplos do LMC e devido as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, que modificou dispositivo da Portaria nº 445/1998, não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização; **b)** No mérito, alega que fora desprezada as apurações apontadas pelo recorrente destacadas no LMC e não lançadas na EFD, onde pede pela exclusão das devidas litragens e que despreze a apuração feita eletrônica pela fiscalização.

Para a **alegação de nulidade** por cerceamento do direito de defesa devido a afastar o pedido de diligência, desde logo, rejeito, pois este ato depende da convicção do relator, ao analisar as provas e os fatos a possibilidade de dar o seu juízo de valor (julgamento). No entanto, quanto a alegação das modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, que modificou dispositivo da Portaria nº 445/1998, não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, já o meu entendimento é dar razão ao patrono do recorrente, pois meu posicionamento que já é conhecido por este colegiado, quanto ao procedimento adotado para se apurar a contabilização do combustível, pois conforme as Portarias nºs 445/98 e 159/19, nas quais foram alteradas, entendo que este roteiro proferido, só poderia ser aplicado a partir da data de sua publicação. Assim, apesar das alegações descritas nas razões recursais, vejo pertinência o entendimento exposto por alguns conselheiros das classes empresariais quando apontam fragilidade no Auto de Infração (sejam elas questões procedimentais como materiais).

Destaco para o entendimento apresentado o Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD, que expôs voto vencido pelo Provimento do Recurso Voluntário para tornar o Auto de Infração Nulo devido ao roteiro aplicado pela fiscalização na apuração dos levantamentos, pois não consta previsão em nenhum ato normativo legal ou administrativo vigentes até o exercício de 2019 (publicação em 24



de outubro).

Essa alteração foi feita em outubro de 2019, tem-se método regular até a data da lavratura do presente Auto é o “levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”. A inovação da fiscalização deve ser considerada ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais. Digo mais, existe jurisprudência deste Conselho de Fazenda se reportando em relação a este fato (A-0118-06/21-VD do ilustre relator Paulo Danilo Reis Lopes).

Acrescento mais entendimentos similares ao que fora descrito, o voto do conselheiro Henrique Silva Oliveira, tendo indo mais além em suas considerações métricas, pois o mesmo ultrapassou a preliminar de nulidade procedimental, votando no mérito a improcedência/nulidade da autuação (parte material), conforme o Acórdão CJF nº 0106-12/22-VD, no qual tem o mesmo procedimento para se encontrar o valor apurado na autuação, tornando ineficaz tal procedimento por não ter norma que regulava em datas anteriores à outubro de 2019.

Observo também de que não se pode admitir que a Portaria nº 159/19, que só entrou em vigor a partir da data da sua publicação, surtir efeitos sobre fatos anteriores a sua publicação. Esta questão foi bem exposta pelo relator fazendário Sr. Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21-VD, onde afirmou que a referida Portaria publicada em 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único, ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual, não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência.

Para corroborar com meu entendimento exposto e recorrente nesta CJF, consta outros Acórdãos de mesma similaridade, conforme os nºs: 0125-12/22-VD, 0157-12/22-VD, 0179-12/22-VD, 0180-12/22-VD, 0199-12/22-VD, 0232-12/22-VD, 0101-12/22-VD e 0106-12/22-VD.

Portanto, para minha conclusão, reforço que os valores apurados anteriores à outubro de 2019, não pode ser cobrados, assim, após verificar os demonstrativos de fls. 04/11v, foram encontrados os seguintes tipos de combustíveis cobrados: **a)** Gasolina C Aditivada (exercícios de 2015, 2016, 2018 e 2019), **b)** Etanol Hidratado Comum (exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019); **c)** Óleo Diesel B S500 – Comum (exercícios de 2015 e 2016) e; **d)** Óleo Diesel B S10 – Comum (exercícios de 2017, 2018 e 2019).

E, seguindo a minha lógica, entendimento já exposto, fica excluída da autuação os exercícios de 2015 (efeito do instituto da decadência), 2016, 2017, 2018 e parte de 2019, por entender que o procedimento adotado para apuração do imposto é inadequado. Portanto, a parte remanescente é a seguinte:

PRODUTO ANO/LT	2019	Vl. Remanescente
Gasolina Comum	0,0	0,00
Gasolina V Power	206,666	243,85
Etanol	268,429	156,69
Diesel S500	0,0	0,00
Diesel S10	45,900	29,13
<b>TOTAL</b>	<b>2.540,00</b>	<b>429,67</b>

Informo que as informações para se apurar/chegar a esse valor remanescente estão conforme os dados consultados a partir de novembro de 2019 de cada combustível de fls. 04/07. Assim, o montante remanescente da infração é de R\$ 429,67, referente à litragem que corresponde os valores calculados após alteração feita no final de outubro de 2019, que a meu sentir vai mais para verdade real e material dos fatos da autuação.

Nas questões de mérito alegada pela contribuinte, vejo que fica prejudicada devido ao entendimento exposto aqui em meu voto. E, também não vejo clareza para desprezar as informações apurada através da EFD do próprio contribuinte.

Concluo pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado.

**VOTO EM SEPARADO (Quanto à decadência do exercício de 2015)**

Peço vênia para discordar do i. Relator apenas no item da **decadência**. Pois, conforme o entendimento e tradução de que trata o art. 150 do CTN, a decadência só ocorre após transcorrido o prazo de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Se tratando de ICMS, que tem como apuração mensal, a decadência ocorre a cada mês transcorrido do prazo de 5 anos.

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Neste caso em particular, a ciência do auto de infração ocorreu antes do período de 5 anos da cobrança da Infração 01, relativo ao exercício de 2015.

No entanto, apesar do meu entendimento pela não ocorrência da decadência, o exercício de 2015 não pode permanecer pela procedência, visto todo o exposto pelo Relator, no trecho do voto transcrito abaixo:

*“Observo também de que não se pode admitir que a Portaria nº 159/19, que só entrou em vigor a partir da data da sua publicação, surtir efeitos sobre fatos anteriores a sua publicação. Esta questão foi bem exposta pelo relator fazendário Sr. Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JF nº 0118-06/21-VD, onde afirmou que a referida Portaria publicada em 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único, ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual, não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência.”*

Pelo entendimento acima, compreendo ser remanesce no auto de infração o valor de R\$ 429,67.

**VOTO VENCEDOR**

Peço vênia para divergir do voto do digníssimo Relator, que deu PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário e julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir o imposto, na condição de responsável solidário, em razão da falta do seu recolhimento, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto apurado conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O Autuante, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, verificou a ocorrência do fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade.

Saliento que a conversão do processo em diligência ou perícia não se constitui em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo administrativo, com vistas a esclarecer fatos cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos, não sendo, portanto, um meio de defesa, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo, e, portanto, o seu indeferimento não caracteriza cerceamento de defesa.

Foi consignado no Parecer Jurídico PGE nº 2021.074132-0, com anuência do Procurador Chefe da PGE/PROFIS, constante do Auto de Infração nº 269138.0114/19-7 (Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD), julgado por esta 2ª CJF, que, em relação:

- a) à desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, de uma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1.300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- b) à alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é, no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridicizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- c) à possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/20, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar de um método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (Art. 106, II do CTN).

Por fim, a PGE **concluiu que não se trata de consideração de variação volumétrica como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD cujas entradas excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental.**

Sendo assim, afasto as nulidades suscitadas.

Como preliminar de mérito, o Voto do Relator declarou a Decadência relativa às operações cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a dezembro de 2015, período anterior a 5 (cinco) anos da data em que tomou ciência do Auto de Infração, em 17/12/2020, com base no Art. 150, § 4º do CTN.

O Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0 determina a contagem do prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no Art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Acrescenta que se conta o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no Art. 173, I do CTN, quando: **a)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; **b)** o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; **c)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

No caso em tela, mesmo aplicando a regra de contagem decadencial prevista no Art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, não operou a decadência, já que não se passaram 5 (cinco) anos desde as datas de ocorrência até a data da ciência da autuação, em 26/02/2020.

No mérito, conforme já exposto acima, comungo com o entendimento da PGE no sentido da possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/20, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, por se tratar de um método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, se tratando de uma norma procedimental ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º do CTN, retroação que se impõe, tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao Autuado, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas suas operações



comerciais (Art. 106, II, CTN).

Ressalto que os livros empresariais servem como meio de prova contra o Autuado, nos termos do Art. 226 do Código Civil e do Art. 417 do Código de Processo Civil, inclusive em relação às informações lançadas no LMC/Registro 1300 da EFD, somente podendo ser desconstituídos por prova cabal do equívoco porventura cometido, não tendo validade jurídica para tal objetivo o LMC preenchido manualmente.

Reitero que o motivo desta autuação não se confunde com dilatação térmica. A dilatação térmica admitida pela ANP se restringe ao percentual de 0,6% (seis décimos por cento) do volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), e o Estado da Bahia, exatamente para espantar qualquer dúvida quanto a esta matéria, estabeleceu uma margem de segurança superior a 3 (três) vezes este percentual, ou seja, 1,8387% (um inteiro e oito mil, trezentos e oitenta e sete décimos de milésimo por cento) - parágrafo único do Art. 10 da Portaria nº 445/98.

A aplicação do percentual indicado no referido dispositivo não trata de norma material, mas de procedimento que os Auditores Fiscais devem seguir para manter uma margem de segurança, de forma a ficar indubitavelmente demonstrado que a exigência não advém de dilatação térmica, e sim de aquisições de produtos sem documentos fiscais, não fazendo sentido a alegação de ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, as quais tratam apenas de instruções procedimentais.

E como não se sabe a origem nem o fornecedor da mercadoria, podendo ser produtor, importador ou distribuidor desta ou de outra unidade Federada, é correto inferir que o Autuado é responsável solidário pelo pagamento do imposto nas suas aquisições.

Destaco que o estoque inicial é apurado diariamente através da **medição física da quantidade** de certo combustível no tanque no **início de cada dia**, do qual pode acrescer de volume recebido no dia e deduzido do volume de vendas no próprio dia através dos bicos, apurando-se o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, realizado através da medição física, detectando-se, assim, perdas ou ganhos, os quais também são contabilizados no aludido LMC.

Contudo, como dito, exige-se imposto por responsabilidade solidária, em razão da falta do recolhimento do ICMS, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (gasolina comum, gasolina aditivada, etanol, óleo diesel comum e óleo diesel S10), apurado mediante registro de “ganho” marginal de combustível da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD.

Quanto aos dias que foram supostamente apuradas “perdas” de combustíveis, ditas pelo Autuado como desprezadas no levantamento fiscal, há de esclarecer que por se tratar de levantamentos diários a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio contribuinte, como também de mercadorias com fase de tributação encerrada, tal constatação de “perdas”, em índice superior ao admitido pela ANP, não acarreta exigência do ICMS e muito menos compensação com supostos “ganhos” do dia posterior, pois, repita-se, tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, a partir do insofismável estoque físico de abertura apurado pelo próprio contribuinte, o qual é acrescido do volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque físico de fechamento.

Assim, da análise do levantamento fiscal, verifica-se que o “ganho” registrado diariamente pelo contribuinte excedeu ao índice de expansão admitido como normal na legislação estadual de 1,8387% (um inteiro e oito mil, trezentos e oitenta e sete décimos de milésimo por cento) sobre o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), 3 (três) vezes superior ao índice de 0,6% (seis décimos por cento) admitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando ao fisco à **conclusão lógica** de que o excedente, na verdade, não se trata de “ganho” pela dilatação térmica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, conforme se foi apurado na ação fiscal.

Portanto, a exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, configurando-se entradas efetuadas sem documentação fiscal, atribuindo-se a responsabilidade ao adquirente, na condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter estocado combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao Acórdão JJF nº 0118-06/21-VD, trazido como paradigma, informo que foi anulado pelo Acórdão CJF nº 0411-12/21-VD, do qual fui o Relator, e em relação aos demais Acórdãos, as citações se referem a votos divergentes, caso do Acórdão CJF nº 0106-12/22-VD, ou vencidos, Acórdãos CJFs nºs 0101-12/22-VD, 0157-12/22-VD, 0179-12/22-VD, 0180-12/22-VD, 0199-12/22-VD e 0232-12/22-VD.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0068/20-9**, lavrado contra a empresa **POSTO DE COMBUSTÍVEIS NEVES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 113.781,81**, acrescido da multa 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, João Vicente Costa Neto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO\* – Conselheiros: Igor Lucas Gouveia Baptista, Gabriel Henrique Lino Mota\* e Rafael Benjamin Tomé Arruty.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de abril de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR/VOTO VENCIDO

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA - VOTO EM SEPARADO

MARCELO MATTEDI E SILVA – VOTO VENCEDOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS