

**PROCESSO** - A. I. Nº 269138.0114/19-7  
**RECORRENTE** - VITÓRIOS DISTRIBUIDOR DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0072-03/20-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 30/05/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0101-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária cuja omissão de entrada foi apurada. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal e revisão. Retificada a multa aplicada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 3ª JJF Nº 0072-03/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/12/2019, para exigir ICMS no valor de R\$ 681.740,28, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade: *“falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, 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, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Infração 04.07.02”*.

A 3ª JJF dirimiui a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em referência.

### VOTO

*O defendente alegou que embora o autuante tenha citado o art. 10, Parágrafo único, da Portaria 445/98 (dispositivo que foi incluído pela Portaria 159/19), a exigência fiscal teria suporte no art. 10, I, “b” do mesmo diploma, que estabelece, para o caso de apuração de omissão do registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, via regular auditoria de estoques, a cobrança do imposto devido por antecipação tributária.*

*Em preliminar, alegou que se percebe a nulidade da autuação, de acordo com o art. 18, incisos II e IV, “a” do RPAF. Isso porque, não existe relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado, e, notadamente, o fato narrado no AI. A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido.*

*Apresentou o entendimento de que a norma exige que o excesso na variação volumétrica seja demonstrado via auditoria de estoques, para depois, com base no pedido do ICMS que seria devido por responsabilidade solidária, se pedir o imposto decorrente, pertinente ao valor acrescido.*

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

*De acordo com os dados cadastrais, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.*

*O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.*

*Entretanto, não obstante essa falta de comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.*

*Como já foi dito, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, com as mesmas mercadorias.*

*Portanto, é inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal realizada neste sentido.*

*Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.*

*No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação, de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa.*

*Constata-se que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.*

*Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, observo que não implica nulidade do lançamento caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que pela descrição dos fatos, ficou evidente a autuação fiscal.*

*Quanto à alegação defensiva de que há necessidade de adiar o julgamento para ser realizado na forma convencional e da realização de diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide, e o representante do autuado pode fazer sustentação oral por vídeo conferência, sem qualquer prejuízo à defesa. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I, “a” e “b” do RPAF-BA/99).*

*O defendente requereu ao Julgador, uma vez distribuído o PAF e prestada a informação fiscal, que fosse reaberto o prazo de defesa. Entretanto, conforme previsto no § 7º, do art. 127 do RPAF-BA, somente se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, o que não ocorreu no presente PAF.*

*Quanto ao mérito, o autuante informou que o fundamento do imposto exigido não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º.*

*Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice*

acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

O defendente apresentou o entendimento no sentido de que a constatação de “omissão de saídas pura e simples/ vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

O defendente também alegou que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (2, 3, 5, 10, 15, 20, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível). São incontáveis também as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques.

Afirmou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. Disse que o Autuante fez foi pegar somente os dias em que se registrou “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas. Apresentou o entendimento de que os erros na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS.

Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, ficando de logo solicitado prazo de 60 dias, contados do protocolo da defesa, para a juntada ao PAF.

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

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

Na informação fiscal, o autuante esclareceu que na auditoria realizada, analisando a Escrituração Fiscal Digital – EFD apresentada pelo autuado, verificou medições dos estoques iniciais e finais a cada dia, tendo sido registradas entradas nos tanques e saídas pelos bicos de abastecimento, constatando diversos ganhos de estoque físico de dezenas de milhares de litros de etanol, e ressaltou que de acordo com a Portaria DNC 26/92 e ABNT NBR 13787, quando os ganhos forem superiores a 0,6% dos estoques disponíveis, deve haver anotação de uma justificativa para tanto, conforme Instrução Normativa anexa àquela Portaria, mas não foi apresentada qualquer justificativa para os ganhos anotados.

Observe que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, mencionada pelo autuante, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizada unidade de medida litro, na temperatura ambiente, e além da variação volumétrica em função da temperatura, ainda podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendente, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

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

Em relação à variação positiva não registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de

*produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.*

*O autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV da Lei 7.014/96), o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração, sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, imposto que foi objeto do presente lançamento.*

*Vale salientar, que Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10 da mencionada Portaria:*

**Art. 10**

*Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD 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).*

*O posicionamento do autuante é no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.*

*Entendo que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC acima do percentual permitido pela legislação.*

*O autuado apresentou o entendimento de que admitir a aplicação do Parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Observe que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatarem saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite 0,6% estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o limite aceito pela legislação, é considerado como variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes.*

*Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.*

*Em relação à multa, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuado, de que o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.*

*Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observe que de acordo com o art. 26, inciso III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada*

*diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformada com a decisão de piso a recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nas seguintes razões de defesa.

Invoca a **nulidade de decisão recorrida por supressão de instância e cerceamento do direito de defesa** já que foram abandonados os conceitos básicos previstos no art. 5º, inciso LV da constituição federal brasileira, assim como, e por via conexa, o art. 2º do RPAF/BA, ou seja, não foram cumpridos os princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa.

Afirma que a decisão da JJF “abdicou” da competência atribuída ao julgador de Primeira Instância administrativa e porque não foram apreciados vários argumentos apresentados pela defesa, inseridos nos itens 05 a 48, da peça inicial.

Requer a **nulidade do julgamento de processo físico por videoconferência**. Assevera que o art. 5º, inciso LIV da constituição federal brasileira, determina que “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com meios e recursos a ela inerentes*”.

Trata dos arts. 2º e 56º do Regimento Interno do CONSEF, e diz que a interpretação conjunta do sistema normativo, regulado, essencialmente, pela ampla defesa e publicidade dos atos administrativos, conduzem à conclusão de que a sessão de julgamento do Processo Administrativo Fiscal, a cargo do CONSEF, poderá sim ser realizada por videoconferência. Porém, notadamente em se tratando de processo físico, outro elemento deve ser levado em consideração para a aplicação dessa possibilidade: a anuência do contribuinte, pois assim o fazendo não entenderá que sua defesa está sendo prejudicada. Conclui que o prejuízo à defesa, causado pela impossibilidade de acesso ao PAF físico, se apresenta de forma cristalina, sendo impossível, por isso mesmo, indicar de forma elucidativa todos os pontos que, somente sem o impedimento, poderiam ser abordados.

Trata da **nulidade perante a negativa da Junta em apreciar o pedido reabertura de prazo**. Diz que no caso concreto, não existe a mínima segurança para se afirmar que a “informação fiscal” não deu espaço para a reabertura de prazo, ou concessão de vistas, justamente porque o acesso ao ato foi negado à defesa e aos julgadores. Diz, tão somente, que “não foram aduzidos fatos novos”, sem que o conteúdo da “informação” tenha sido disponibilizado, se caracteriza grave vício processual e materializa o alegado cerceamento à defesa. Contesta que a autuada seja formalmente intimada da “informação fiscal”, sendo concedida a reabertura do prazo de defesa ou, ao menos, prazo de 10 dias para contraposição.

Fala da **nulidade por alegações defensivas não enfrentadas**. Afirma que o CONSEF, com apoio da PGE, sempre se posicionou pela nulidade de decisões não fundamentadas, que, por não enfrentarem alegações postas pela defesa, implicam em cerceamento do direito de defesa e provocam “supressão de instância”. Transcreve alguns julgados.

No caso em exame, a JJF, em primeiro lugar, não apreciou os argumentos constantes do item 05 da defesa, no sentido de que para se cobrar parcela de ICMS descrita no inciso I, “b” da Portaria nº 445/98, com redação dada pela Portaria nº 159/19, necessário seria, de forma antecedente, que se fizesse a apuração da parcela definida na alínea “a”, do inciso I do mesmo artigo. Não analisou a alegação defensiva de que o presente lançamento, portanto, dependeria da existência de outro, relativo à parcela que lhe antecede. Ou seja, não deliberou acerca da necessidade, primeiro, da exigência e comprovação, o que normalmente se faz no mesmo lançamento, da parte principal, consubstanciada na própria “omissão de entradas” /exigência na condição de responsável solidário. Como o presente Auto de Infração se reporta a “apuração em função do PMPF/MVA”, não se poderia simplesmente “cobrar o acessório sem o principal”.

Contesta que a Junta não analisou também o que consta dos itens 15 e 16 da defesa, onde a autuada suscitou que o lançamento não seguiu qualquer roteiro regulamentar e que, tendo adotado apenas os ganhos diários como base, de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não ampararia a cobrança do ICMS. Isso porque ainda que as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, fossem comprovadas, as quais justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas. Não rebateu o item 16 da defesa, que pontuou que a “omissão”, mesmo que comprovada, poderia ter efeitos na esfera federal, mas não ensejaria a falta de recolhimento do ICMS, eis que não compete ao “varejista de combustíveis” tributar suas vendas pelo imposto estadual. De igual forma, a JJF não fez qualquer menção às decisões transcritas no item 17 da defesa, em sustentação à inadequação do roteiro. De forma ainda mais flagrante, a JJF não teceu qualquer comentário sobre os argumentos levantados nos itens 10 a 20 da defesa, sobre a Instrução Normativa nº 56/07, onde a autuada sustentou que a norma impede a adoção dos roteiros previstos no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, e que, pelo contrário, *“caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização”*.

Seguindo de maneira omissa, não enfrentou também o item 21 da defesa, que, em resumo, alegou que a apuração, respaldada na Portaria nº 445/90, somente poderia ser levada a efeito contra contribuintes que comercializassem, ao mesmo tempo, produtos sujeitos ao regime normal e à substituição tributária, deixando, por via conexa, de apreciar a alegação de que “ainda que assim não o fosse, haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade”, aniquilando os valores lançados como devidos”. Sendo assim, não fez qualquer ponderação acerca das várias decisões do CONSEF transcritas, páginas 6 a 12 da defesa, concernentes à proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07.

Ainda quanto às questões prejudiciais, a JJF não analisou os itens 22 a 27 da defesa, que abordaram a falta de compatibilidade do método de apuração com a Portaria nº 445 e com a in 310/90, pois não foram considerados quaisquer dados, além dos “ganhos que teriam sido lançados pela autuada”. E nesse diapasão, mais uma vez não fez qualquer alusão aos Acórdãos JJF nºs 0186-02/19, 0159-02/19, 0160-02/19 e 0167-02/19, transcritos para respaldar a tese da irregularidade do método adotado na autuação. Disso decorreu, ainda, omissão em relação aos itens 34 a 38 da defesa, em relação aos quais não se vê qualquer menção na decisão recorrida.

Reclama que o item 39 da defesa igualmente não foi abordado, se omitindo a JJF de analisar a alegação defensiva de foi feita uma apuração diária e que que tal apuração não poderia ser aplicada, exceto na hipótese do art. 41, inciso II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47, do mesmo diploma legal, ou seja, a autuada teria que se encontrar sob regime especial de fiscalização. No particular a autuada tentou mostrar que, sendo o ICMS de apuração mensal, não poderia ser aplicada a constatação de “fato gerador” diário, o que somente é cabível quando o contribuinte, mediante ato formal da autoridade competente, é colocado em regime especial de fiscalização.

Já sobre o Acórdão JJF nº 0186-02/19, transcrito às fls. 17 a 25 da defesa, justamente por recepcionar todos os argumentos expostos, a JJF não fez também qualquer alusão, não se contrapondo, portanto, sobre seus fundamentos.

Da mesma forma omissão, a JJF não analisou os itens 41 a 48 da defesa, deixando também de se referir às decisões transcritas às fls. 26 a 35 da peça defensiva. Tais alegações foram feitas como questões prejudiciais, no sentido de mostrar que a Portaria nº 159/19 não poderia ser aplicada de forma retroativa, de que não foi atendido o art. 251, § 2º, de que não foi preservada a verdade material, de que inconsistência na EFD não caracterizam fato gerador do ICMS e de que não teve a

oportunidade de justificar as inconsistências no LMC ou retificá-las.

Trata que a JJF também foi omissa ao não se pronunciou sobre o item 51 da defesa, que contestou a base de cálculo utilizada na apuração, pois contrária ao art. 23 da Lei nº 7.014/96 (com alterações da Lei nº 14.813/19), e à própria Portaria nº 445, art. 10, inciso I, “b”.

Diz que não apreciou o item 57 da defesa.

Aponta que a JJF se esquivou, também, de apreciar o item 46 da defesa, através do qual a autuada asseverou que pelo enquadramento legal, previsto na Portaria nº 159/19 (art. 10, item 1 do inciso I, “a” da multa), novamente se comprovaria que a hipótese estaria atrelada a apuração mediante levantamento quantitativo, em consonância também com o art. 42, inciso III, “g” da Lei nº 7.014/96. Essa arguição foi feita em sede de preliminar, visando demonstrar a inaplicabilidade do método utilizado na autuação. A JJF, às fls. 13 do acórdão, tão somente procedeu ao reenquadramento da multa (para 60%), sem, contudo, analisar a fundamentação do pedido, cujo desiderato era conforma o vício na apuração.

Traz inúmeros julgados.

A JJF recusou a alegação de “inconstitucionalidade” do art. 10, § único da Portaria nº 159/19, com fundamento no art. 167, I do RPAF. Acontece que em momento algum a autuada suscitou a “inconstitucionalidade” da norma. Eis o que disse a JJF: *“o autuado apresentou o entendimento de que admitir a aplicação do parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 159, é hipótese de presunção não prevista na Lei nº 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99...”*

Ainda nas nulidades, diz que em momento algum pediu a declaração de inconstitucionalidade na norma. O pedido formulado foi de ilegalidade da Portaria nº 159/19, no que se reporta ao § único do art. 10. Sustenta que a decisão da JJF deve ser reformada, na medida em que é nulo de plano direito o lançamento de ofício.

Reclama que a autuada não teve acesso ao PAF, impedida que foi pela “**ausência de atendimento presencial**” e pelas negativas da JJF quanto à regular instrução do processo. Questiona quais os elementos que foram juntados pela acusação para basear a apuração. Conclui que a JJF “caminhou sobre os trilhos da ilegalidade”, homologando, de forma não isenta, lançamento inteiramente eivado de nulidades. Ora, o enquadramento legal do lançamento, conforme consta do corpo do Auto de Infração, foi no art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 6º inciso IV; art. 23, § 6º, inciso II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96; e art. 10, § único da Portaria nº 445/90. Portanto, de logo destacando que o art. 23, § 6º, diz respeito tão somente à base de cálculo, a apuração foi baseada na hipótese de presunção do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, e/ou na Portaria nº 445/90; assim como no art. 6º, inciso VI da Lei nº 7.014/96. Pensando no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, é preciso definir, portanto, se seriam hipóteses distintas e, em sendo, a natureza de cada uma delas, bem como a aplicação da norma pertinente, inclusive no tempo.

**Nulidade do Auto de Infração por impropriedade da cobrança.** Entende que a suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/registo 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido/responsabilidade própria.

**Nulidade do Auto de Infração por erro de enquadramento legal.** Traz alguns julgados para corroborar com sua tese.

**Nulidade do Auto de Infração: impropriedade de método.** Diz que a JJF procurou validar a autuação, passando por cima do conjunto normativo. A autuação não possui a mínima base legal, no que concerne ao método utilizado para se concluir pela “omissão de entradas”, pois não seguiu roteiro compatível com o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/92, ou qualquer outra forma que possa ser considerada legítima, ainda mais para ser aplicada ao passado. No caso concreto, se

deduz que o autuante retirou, do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades, diariamente, por exercício e tipo de combustível, como consta aliás das planilhas sintéticas ofertadas ao contribuinte. Se elegeu, pois, apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração, os quais foram diariamente selecionados (apenas os dias nos quais se registraram ganhos), para depois se fazer totalizações anuais, das quais se deduziu o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, como já visto, somente possui autorização legal para ser apurada mediante levantamento quantitativo, em conformidade com as Portarias nºs 445/90 e 159/19, por exercícios fechados ou abertos.

**Nulidade, por inaplicabilidade da presunção legalmente permitida.** Se o método de apuração já foi irregular e ilegal, de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS.

**Nulidade por irregularidades na condução da ação fiscal.** Diz que ainda que se admita que a Portaria nº 445, superando a lei, traga a possibilidade de contemplação de operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular. Como consta dos demonstrativos apresentados com o auto de infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria nº 445, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa nº 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização). O autuante usou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas, como também deturpou a ocorrência do fato gerador, tratado no Auto de Infração como sendo diário.

**Nulidade: ilegalidade da Portaria nº 159/19 e inaplicabilidade a fatos pretéritos.**

**Nulidade por utilização de dados irreais.** As quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações realizadas pela autuada. Diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura dos fiscais, isenta e responsável, seria questionar os registros e, constatado que os mesmos se encontravam viciados, conceder o prazo legal para a retificação.

**Nulidade. Erro de enquadramento pela JJF.** Isto porque entende que a JJF considerou que a fundamentação legal para a autuação, apesar do enquadramento lançado no Auto de Infração apontar para a presunção, estava prevista no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 e no fato de que o Auto de Infração foi baseado nas informações prestadas pelo contribuinte. Ora, o art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, trata de responsabilidade diversa. Afirma que o dispositivo mencionado não tem qualquer relação com o caso presente, pois não se reporta a casos de responsabilidade por substituição tributária e é aplicável, sim, em situações de trânsito de mercadoria, responsabilizado que esteja na posse do produto e não apresente documentação fiscal ou apresente documento inidôneo. Não se pode admitir que a autuada, de 2015 a 2018, teve, em dezembro de 2019, posse de milhares de litros de combustíveis, inclusive porque não foi apreendido 1 litro sequer.

Traz julgados nesse sentido.

**Aponta ilegitimidade passiva.** Alega que a JJF na tentativa de afastar a cobrança da “presunção”, atribuiu, às fls. 11 do acórdão, responsabilidade à autuada, lastreando-se no art. 8º da Lei nº 7.014/96. Ao fazê-lo, chamou a atenção para a ilegitimidade passiva da autuada. Conclui que a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, no caso, é do industrial. Não existe lastro legal para se exigir que o comerciante varejista seja responsabilizado de forma solidária, sendo o mesmo o terceiro elo na cadeia (industrial, distribuidor e varejista). Exceto nas hipóteses de flagrante no transporte ou estocagem de produtos sem documentação, o que impõe também a apreensão, a atribuição de responsabilidade ao comerciante varejista, não encontra sustentação legal. Diz que quando a autuada adquire os combustíveis junto ao distribuidor, a fase de



tributação já se encontra encerrada. Reforça, mencionando que essa constatação é trazida pelo § 1º, do art. 8º da Lei nº 7.014/96, que estabelece que: “§ 1º poderá ser atribuída responsabilidade ao distribuidor pelo recolhimento das diferenças do imposto devido, quando retido a menos pelo industrial ou extrator, relativo às operações com combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e com gases derivados de petróleo, na forma como dispuser o regulamento.”

Alega que a previsão legal existente, inaplicável ao caso concreto, que permite a transferência de responsabilidade para “o posto revendedor”, é preconizada pelo art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96, que assim determina: XVI- *o posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível adquirido junto a remetente sujeito a regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria, quando a nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação;*

**No mérito**, menciona que a Junta: **I)** tentou afastar a exigência do seu próprio enquadramento legal (ar. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96), dando crédito à ilegal pretensão do autuante, no sentido de transferir para a autuada a responsabilidade tributária. **II)** de acordo com o art. 8º da Lei nº 7.014/96, sem indicar o inciso correspondente, a autuada seria responsável e que o art. 128 do CTN, concede à lei poderes para a atribuição da responsabilidade solidária. Atribuiu aos lançamentos na EFD o condão de “fato gerador”, atribuindo aos registros na EFD/LMC a prerrogativa, única e absoluta, de caracterizar a omissão de entradas, não admitindo qualquer circunstância ou fato que pudesse suplantar as informações do registro 1300, pois sozinhos revelariam “*entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecida na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal*”. **III)** repetiu que a autuada “tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária” e que “*deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (ar. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96), o que não foi objeto de cobrança neste auto de infração, sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVAR previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, imposto que foi objeto do presente lançamento*”. **IV)** atribuiu validade à Portaria nº 159/19, de forma retroativas, pois teria ela apenas aperfeiçoado, com novas orientações procedimentais para a fiscalização, estabelecendo novos critérios de apuração. **V)** disse que, apesar de ter vigência a partir de 25/10/19, a orientação da aludida portaria “*corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC acima do percentual permitido pela legislação*”. **VI)** disse que a autuada alegou que a portaria criaria “nova e ilegal hipótese de presunção”, as que não estaria em sua competência “*a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual*”.

Conclui que esses foram todos os argumentos trazidos pela JJF, na apreciação do mérito, conforme fls. 11 a 13, do acórdão recorrido. Contudo, a despeito da temerária construção realizada pela JJF, que futuramente, se mantida, consubstanciará, ante aos ônus de sucumbência judicial, um desserviço ao estado, devem essas ilações serem combatidas de forma veemente.

Assevera ser impossível dissociar a exigência do disposto no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, dispositivo que, inclusive, foi usado na autuação como enquadramento legal. Além disso, as Portarias nºs 445/98 e 159/19 se encontram hierarquicamente vinculadas ao referido mandamento legal, como se pode auferir das inserções feitas, na Portaria nº 445/98, no art. 7º, inciso II.

Cita que a “entrada de mercadorias sem contabilização” é o norte legal para se exigir o ICMS e, de acordo com a Instrução Normativa nº 310/90 e com a Portaria nº 445/98, o método regular é o “levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”, que deve seguir todas as diretrizes impostas pelas normas infralegais. Dessa forma, é ineficaz o lançamento baseado em apenas uma “passagem” da Portaria nº 445/98, notadamente porque nela foi inserida em outubro de 2019.

Aduz que a JJF tentou afastar a aplicação do enquadramento legal inserido no próprio Auto de Infração, com o claro objetivo de tentar validar o esdruxulo lançamento e, para tanto, apelou para o art. 128 do CTN, que dispõe sobre a possibilidade de atribuição de responsabilidade solidária, mediante lei.

Acrescenta que a JJF mencionou o art. 8º da Lei nº 7.014/96, com o desiderato de mostrar que a atribuição encontra o devido respaldo, sem mencionar em qual inciso ou parágrafo, do art. 8º, a situação encontraria guarida. E não o fez porque não existe e, assim, não pode a autuada, varejistas de combustíveis, ser responsabilizada. Pelo contrário, o art. 8º, inciso IV, “a” da Lei nº 7.014/96, atribui a responsabilidade ao industrial.

Explica que a autorização do CTN foi seguida, porém atribuindo a pessoa diversa a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do tributo. Seguindo esse passo, o § 1º, do art. 8º da mesma lei, permitiu a transferência de responsabilidade ao distribuidor, apenas *“pelo recolhimento das diferenças do imposto devido, quando retido a menos pelo industrial ou extrator”*. Na mesma trilha, o inciso XVI, do art. 6º da Lei nº 7.014/96, possibilitou a responsabilidade solidária contra o posto revendedor varejista, tão somente *“em relação ao combustível adquirido junto a remetente sujeito a regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria, quando a nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação”*.

Diz que a única outra possibilidade existente na Lei nº 7.014/96, também apoderada pela JJF, não diz respeito à substituição tributária, mas aos casos em que se pode responsabilizar *“qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea”* (destacamos), situação que ampara ações de trânsito de mercadorias ou auditoria de estoques em exercício aberto, estando as mercadorias em estoque. Nos dois casos, longes da presente demanda, inclusive, haveria que se apreender as mercadorias, para materialização da ocorrência. E não se diga que o art. 10, inciso I, “a” da portaria, embora não citado no Auto de Infração ou pela JJF, sustentaria o lançamento, simplesmente porque, como já visto, a transferência da responsabilidade exige lei para sua previsão. Tudo isso importa em dizer que os combustíveis, quando saem do distribuidor, já se encontram com a fase de tributação encerrada, não sendo possível um “salto duplo” até o segmento de varejo. Do ponto de vista legal, portanto, não existe fundamento para a autuação, pois não se pode transferir a responsabilidade para o posto revendedor varejista, sendo improcedente a cobrança.

Pontua o fato que o LMC sempre existiu e que os posto revendedores sempre lançaram suas perdas e ganhos e, assim, de forma vinculada à demanda, sempre informaram o registro 1300. E antes do advento da Portaria nº 159/19, a fiscalização nunca lançou mão desses dados para exigir ICMS, seja por responsabilidade solidária, seja por responsabilidade própria. Dizer agora, como fez a junta, que tais registros revelariam *“entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecida na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal”*, é reconhecer que uma nova hipótese de fato gerador, presumido ou consumado, foi inaugurada. A qual seria a base de cálculo? As próprias quantidades lançadas, multiplicadas pelos preços unitários. Impossível, contudo, se admitir esse “fato novo” e “correspondente base de cálculo”, na medida em que o art. 97, incisos III e IV do Código Tributário Nacional – CTN, preconiza que somente a lei pode estabelecer *“a definição do fato gerador da obrigação tributária principal”* e *“a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo”*. São ilegais as sustentações da JJF, em sentido contrário.

Ressalta que JJF foi além, ao registrar que a responsabilidade solidária, prevista no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, dispositivo por ela usado, ainda que não possua relação com a substituição tributária, para julgar, não foi cobrada no presente Auto de Infração. Ora, a parcela da responsabilidade solidária, se cabível, seria mediante a comprovação da infração, ou seja, da omissão de entradas. Se no Auto de Infração a omissão de entradas não foi comprovada, a parte pertinente à “responsabilidade própria” não pode existir. Primeiro haveria que se comprovar, por

meio legal e regular, a omissão, para depois se falar em “responsabilidade do próprio sujeito passivo”. Como no presente Auto de Infração sequer existe a acusação relativa à “responsabilidade solidária”, a parcela que dela a dependente, por evidente, não pode subsistir.

Com relação à Portaria nº 159/19, a JJF, como já abordado, prejudicou sobremaneira a defesa, pois expressamente consigna que foi alegada sua ilegalidade, porém tal alegação não foi apreciada porque o julgador não poderia decretar a inconstitucionalidade. São dois institutos diferentes e, inclusive, não existe vedação ao exame da ilegalidade da norma, notadamente de sua aplicação no tempo.

A respeito da ilegalidade da Portaria nº 159/19, mais especificamente do parágrafo único do art. 10, inserida na norma em outubro de 2019 e cuja redação diz que a omissão de entrada “será caracterizada” através do registro 1300, o art. 100, inciso I do CTN, prevê que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis. Entretanto, o art. 103, inciso I do CTN, diz que tais normas entram em vigor na data de sua publicação. Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de 2015 e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos. O registro 1300 sempre existiu e nunca tinha sido adotado, sozinho, para caracterizar “omissão de entradas”. Se tal caracterização ocorre em razão da Portaria nº 159, é evidente que a norma auxiliar criou um novo fato suscetível a incidência do ICMS. Não criou apenas, como inclusive admitiu a JJF, “um novo critério de apuração”, o que já seria ilegal. Criou sim, a partir de uma obrigação acessória, novo fato impositivo. E ainda que os lançamentos no LMC estivessem corretos, não se poderia cobrar o ICMS apenas sobre essas informações, como se fossem “confissões de dívidas” ou registros de “saldos devedores”.

A previsão do art. 144 do CTN, confirma que o lançamento se reporta “à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei vigente”. Se por um, lado não se pode atribuir à norma complementar o condão de lei, por outro não há que se falar na exceção feita pelo § 1º, do art. 144 do CTN, que permite a aplicação, ao lançamento, “da legislação” (e aqui leia-se lei), que *“posteriormente à ocorrência do fato gerador, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas”* (destacamos), pois no caso sob demanda não existia o fato gerador e, sobre ele, não se fez ampliação de poderes investigativos.

Contesta que, se o registro na EFD, por si só, caracterizasse o fato gerador, poder-se-ia argumentar que a Instrução Normativa nº 159 deu o fisco maior poder de fiscalização e aumentou critérios de apuração, permitindo que o mesmo registro, que já era considerado fato gerador, servisse ao fisco para lançar o imposto. Contudo, a Portaria nº 159 ao expressar que a omissão de registro de entrada “será caracterizada” pela quantidade diária registrada no LMC, criou o próprio fato gerador. O fez de forma ilegal, mas também condicionou a evento futuro.

Ainda que, por absurdo, tal ilegalidade seja adotada, fazê-lo de forma retroativa é uma pretensão ainda mais absurda e sem qualquer base no conjunto legislativo. A conclusão da JJF, de que *“no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria”* não pode ser homologada.

Deve ser reiterado também, pois inclusive a JJF desprezou tais alegações, que a apuração, por exercício fechado ou aberto, como normatizado pela Portaria nº 445, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). Todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. As perdas se juntam ao bloco das saídas, os passos em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas. Computadas as perdas e ganhos a conclusão é de que as perdas sempre são muito maiores que os ganhos, o que implicaria em “despejar no meio ambiente”, anualmente, centenas de milhares de litros de combustíveis. A outra conclusão é no sentido da constatação de *“omissão de saídas pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”*, hipótese que não gera nova incidência do imposto.

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

De mais a mais, conforme também abordado nas preliminares, mais uma vez destacando que a Portaria nº 445/90, nesse aspecto, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, em se tratando da presunção estabelecida no art. 7º, inciso II da Portaria nº 445/98, onde inclusive encontramos a transcrição que faz a vinculação com o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança. Caberia ao fisco, entendendo que os lançamentos realizados pela autuada assim justificariam, a adoção de outros roteiros de auditoria, como preconizado pelo item 2 da Portaria nº 56, abstendo-se, por óbvio, de utilizar roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Tratando dos números, considerando que a apuração do ICMS é mensal (embora só exista auditoria de estoques, para exercícios fechados, de forma anual), a autuada elaborou os demonstrativos anexos, objetivando comprovar divergências mensais, por produtos e meses. Considerando o fechamento por exercícios tais diferenças não existiriam. Porém, mesmo apresentando mensalmente, são anuladas ou bastante minimizadas. O demonstrativo que segue transcrito foi realizado com base na EFD/LCM e poderá ser conferido em diligência, ficando a base utilizada à disposição. Traz tabela com os resultados parciais.

Por fim, esclarece a autuada não conhece o processo e não sabe o que foi apresentado pelo autuante (nem mesmo se os arquivos utilizados constam do PAF), mas, por amostragem, fazendo um comparativo entre as quantidades lançadas no Auto de Infração como ganhos e em seus arquivos, identificou os erros que ora seguem em planilha anexa.

Como meio de prova, pede a ouvida da PGE sobre a extensa matéria de direito abordada, o que deverá ser levado a efeito, uma vez alcançada a nulidade da decisão, pela JJF. Da mesma forma, já com a defesa em demasia prejudicada, requer vistas, conjuntamente, do parecer da PGE e da informação fiscal, com a reabertura do prazo em 60 dias. Solicita também que, forma alguma, seja o julgamento pela douda CJF realizado por “videoconferência”, pois tal método já contaminou o processo.

Por todo o exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente revisão por fiscal estranho ao feito, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da autuada nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na Instrução Normativa nº 56/07, pede e espera que o presente Recurso Voluntário seja provido, a fim de que seja declarada a nulidade da decisão recorrida ou, com aplicação do disposto no art. 155, § único do RPAF, para que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

O presente PAF foi convertido em diligência à PGE e a INFAZ de Origem.

Dentre as alegações defensivas recursais, há 4 teses eminentemente jurídicas que devem ser submetidos à análise da Procuradoria:

- i) Traz a recorrente que a decisão de piso fundamentou sua decisão de recusa de apreciação de “inconstitucionalidade” do art. 10, § único da Portaria nº 159/19, com fundamento no art. 167, I do RPAF. Acontece que em momento algum a autuada suscitou a “inconstitucionalidade” da norma. Diz a recorrente que em momento algum pediu a declaração de inconstitucionalidade da norma. O pedido formulado foi de ilegalidade da Portaria nº 159/19, no que se reporta ao §

único do art. 10. Ressalta que o dispositivo invocado pela JJF não atribui ao órgão Julgador competência para apreciação de “INCONSTITUCIONALIDADE”. Entretanto, a Autuada suscitou foi a ILEGALIDADE da norma, sendo dever do Julgador apreciar tal fundamento, seguindo, inclusive, o roteiro previsto no art. 168 do RPAF.

- ii) Reclama que a ação fiscal foi conduzida com afronta aos dispositivos da própria Portaria nº 445/98 e que a apuração no lançamento traz fato gerador diário, o que somente é permitido nas situações previstas no art. 41, II da Lei nº 7.014/96, obedecidos os requisitos dos arts. 46 e 47 do mesmo diploma legal. Ressalta que os fatos geradores foram lançados diariamente, não existindo qualquer dispositivo legal, ou infralegal, que sustente tal conduta.
- iii) Por último aduz ilegalidade da Portaria nº 159/19 e da aplicação dos já ilegais “conceitos” a fatos pretéritos. E não se diga que a aludida Portaria apenas “ampliou o alcance da fiscalização”, pois seu texto é cristalino ao estabelecer que “a omissão do registro de entrada” será caracterizada, firmando assim a existência do fato gerador. Se não se pode criar fato gerador, presumido ou consumado, via Portaria, o que dizer da aplicação ao passado? Devem ser observados os art. 97, incisos III e IV do CTN, sem a mínima possibilidade, pretendida pela JJF, de se enquadrar a situação no art. 144, § 1º do mesmo diploma legal.
- iv) Por fim, ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o Auto de Infração tivessem sido levantadas por meio legal e representassem ganhos reais, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS, conforme decidido recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” como tal. Consoante decisões recentes do STJ, abaixo transcritas, **“não há que se qualificar juridicamente um fenômeno da física, por escapar da hipótese de incidência tributária do imposto”**. Portanto, a despeito de toda discussão antecedente, o STJ convalidou a tese defensiva, no sentido de que uma PORTARIA não pode tratar de fato gerador, ainda que os dados utilizados sejam reais, o que, vale repetir, não é o caso presente. Eis as conclusões do STJ: RECURSO ESPECIAL Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8) RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES.

Diante das alegações acima, em Sessão realizada em 18.11.2020, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, decidiu por conversão do feito em diligência à PGE para que a mesma se manifeste sobre as teses jurídicas acima mencionadas.

Considerando que as declarações e registros junto ao SPED/EFD/LMC foram realizados supostamente com base em dados extraídos da apuração fiscal do contribuinte, notadamente notas fiscais de entradas e saídas, requer seja demonstrado e sinalizado os registros utilizados pelo fiscal autuante, assim como os demonstrativos, na medida em que os dados dali supostamente extraídos, divergem, segundo o contribuinte, da realidade dos fatos.

Por todo o exposto, com vistas a sanar supostos vícios no Processo Administrativo Fiscal, a 2ª CJF decidiu por converter o presente PAF em diligência, para que o autuante faça juntada ao PAF dos demonstrativos utilizados, sendo ali demonstrado os registros fiscais utilizados. Requer, também, seja trazido ao PAF cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo contribuinte e utilizado pelo autuante na presente fiscalização.

A PGE se manifesta nos autos às fls. 216/224 concluindo pela Procedência do Auto conforme trecho abaixo:

*“Na verdade, a utilização do índice de variação volumétrica é inequivocamente a busca do Fisco da aplicação do princípio basilar da verdade material, adequando os fatos jurídicos aos fenômenos da natureza. Logo, não se trata o caso em epígrafe, por óbvio, de consideração da variação volumétrica como fato gerador, mas, isto sim, combustíveis informados na Escrituração Fiscal Digital que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental.*

Referido parecer foi acolhido pelo Procurador Chefe Nilton Gonçalves de Almeida Filho.

A recorrente se manifesta às fls. 232 a 241 reiterando suas alegações defensivas, sinalizando para

**i)** omissão da PGE quanto a ilegalidade da aplicação da Portaria nº 159/2019; **ii)** não abordou quanto a suscitada ilegalidade da norma; **iii)** diz que o Procurador “misturou” indevidamente “apuração diária” com “presunção”; **iv)** traz decisões do TJ BAHIA; **v)** contesta a ratificação da PGE com relação a retroatividade da Portaria nº 159/2019; **vi)** afasta a aplicação do disposto na Portaria DNC 26/92 e Resolução ANP nº 23/2004; **vii)** conclui que os argumentos da PGE não afastam as ilegalidades suscitadas que contaminam o lançamento de ofício.

A recorrente se manifesta, mais uma vez, às fls. 252 a 303 dos autos. Sinaliza nesta oportunidade para a decadência dos fatos geradores. Pontua que os fatos geradores até 28/09/2016 estariam decaídos em razão da data da ciência da nova Intimação. Traz decisões do CONSEF. Reitera suas alegações de defesa.

O fiscal autuante presta Informação Fiscal em atendimento à diligência dessa 2ª Câmara de Julgamento Fiscal às fls. 307 a 322, onde atendeu o solicitado de toda a documentação dos autos.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado e do Autuante que efetuou a sustentação oral, respectivamente, Srs. Otávio de Abreu Caiafa - OAB/SP nº 400.056, para empresa e, Jefferson Martins Carvalho, na parte do Estado.

Este é o relatório.

#### **VOTO VENCIDO**

De logo, invoca a recorrente a nulidade da decisão da JJF por omissão aos argumentos apresentados pela defesa e inseridos nos itens 05 a 48 da peça inicial.

Quanto à nulidade invocada, entendo que, e ainda que a Junta tenha avaliado de forma sucinta e genérica, não se pode chegar à conclusão de que houve omissão em relação aos argumentos articulados na peça defensiva.

Ademais, o presente lançamento de ofício foi procedido com as cautelas da lei, sendo certo afirmar que a natureza da infração e a pessoa do infrator estão determinadas nos autos, e a relação processual devidamente estabelecida com a regular ciência do contribuinte, não havendo que se cogitar em nulidade, como pretende o recorrente.

E aqui também vale reiterar o pertinente entendimento lançado pela Junta julgadora, que reconheceu como corretos os procedimentos aplicáveis desde o início até o encerramento da ação fiscal, obedecendo as formalidades legais previstas nos artigos 26 e 28 do RPAF-BA/99.

Sinalizo inclusive, que em razão da contestação defensiva relativa ao cerceamento do seu direito de defesa, com vistas a sanar supostos vícios no Processo Administrativo Fiscal, a 2ª CJF decidiu por converter o presente PAF em diligência, para que o autuante faça juntada ao PAF dos demonstrativos utilizados, sendo ali demonstrado os registros fiscais utilizados. Requer também, seja trazido ao PAF cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL), enviado pelo contribuinte e utilizado pelo autuante na presente fiscalização.

Não obstante a recorrente invocar a decadência dos fatos geradores, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se deu no ato da ciência do presente Auto de Infração que se deu em 05/12/2019, e não a partir da ciência dada pelo autuado, quando desta última intimação recebida em 28/09/2016.

A diligência realizada vislumbra sanar vícios processuais, mas não tem o condão de sinalizar para invalidade da primeira intimação emitida pelo autuante quando da lavratura do presente Auto de Infração.

Dessa forma, não vislumbro qualquer vício no procedimento fiscal que ensejou a correlata autuação em apreço, seja pela observância do seu rito formal, seja pela ciência e oportunidade conferidas ao contribuinte para exercer o seu amplo e irrestrito direito à defesa.

Não há, portanto, em minha ótica, como atribuir à ação fiscal uma violação aos princípios da

oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa invocados pelo recorrente.

Ainda em sede preliminar, questiona a Recorrente a legalidade da sessão de julgamento ser realizada pelo modo tele presencial ou videoconferência. Entendo, contudo, que as justificativas conferidas na decisão de piso são coerentes, e de fato fundamentam a negativa para o adiamento do julgamento, para que seja nos moldes tradicionais.

A recorrente sinaliza que foi causado prejuízo à defesa pela impossibilidade de acesso ao PAF físico, sendo impossível, por isso mesmo, indicar de forma elucidativa todos os pontos que poderiam ser abordados. Não vislumbro, contudo, o suposto cerceamento, sendo certo afirmar que foram devidamente assegurados o contraditório e ampla defesa durante todo o processo.

Afirma que a anuência do contribuinte não foi dada, não sendo, portanto, validado o processo por videoconferência. Neste tópico não assiste razão à recorrente. Não há prejuízo à defesa do autuado, sendo possível verificar que o contraditório foi exercido, portanto, a segurança processual restou mantida no presente PAF.

Quanto à nulidade citada em referência à negativa da Junta de Julgamento na concessão de novo prazo para manifestação do autuante, o PAF, através das normas inseridas no nosso regramento interno (RPAF) é direcionado no sentido que não se faz necessário a reabertura de prazo após “informação fiscal”, quanto este não tenha trazido fatos novos.

*Ou seja, “conforme previsto no § 7º, do art. 127 do RPAF-BA, somente se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, o que não ocorreu no presente PAF.”*

Pelo exposto, não há que se falar em supressão de instância. Todos os tópicos de defesa foram devidamente abordados na decisão de piso, ainda que não tenham sido elencados pormenorizadamente todos os tópicos suscitados.

Aponta a recorrente, que o relator de piso não analisou a alegação defensiva de que o presente lançamento dependeria da existência de outro, relativo à parcela que lhe antecede, ou seja, da suposta omissão de entradas. Isto porque entende o autuado que apuração em função do PMPF/MVA, não se poderia simplesmente “cobrar o acessório sem o principal”.

Para a alegação acima, verifico que a decisão de piso abordou o tema, de forma que transcrevo o trecho da referida decisão por entender que, de fato, a Junta esclareceu seu posicionamento quanto ao tema naquela oportunidade:

*Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.*

*No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação, de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa.*

Pelo dito acima, não há que se falar em falta de cumprimento do roteiro regular. A Junta abordou que se trata de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, mencionando, inclusive que a autuação não trata da presunção prevista no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, não sendo necessário abordar sobre aplicação de “proporcionalidade”.

Conforme dito pelo relator de piso:

*“No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação, de*

*mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa.”*

Ainda quanto às questões prejudiciais, diz a recorrente que a JJF não analisou os itens 22 a 27 da defesa, que abordaram a falta de compatibilidade do método de apuração com a Portaria nº 445 e com a Instrução Normativa nº 310/90, pois não foram considerados quaisquer dados, além dos “ganhos que teriam sido lançados pela autuada”. E nesse diapasão, mais uma vez não fez qualquer alusão aos Acórdãos JJF nºs 0186-02/19, 0159-02/19, 0160-02/19 e 0167-02/19, transcritos para respaldar a tese da irregularidade do método adotado na autuação. Disso, decorreu ainda omissão em relação aos itens 34 a 38 da defesa, em relação aos quais não se vê qualquer menção na decisão recorrida.

A Junta assim se manifesta nos autos:

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

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

Conforme já mencionado no início deste voto, não há abordagem pormenorizada de todos os tópicos trazidos, mas se observado o conteúdo total do voto é possível concluir que todas as teses trazidas em defesa foram devidamente abordadas.

A recorrente pontua erro no enquadramento legal da infração. Contudo, vale salientar *que não implica nulidade da autuação caso tenha havido equívoco na indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99.*

Reclama a recorrente para a ilegitimidade passiva. Diz a recorrente que a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, no caso, é do industrial. Diz que não existe lastro legal para se exigir que o comerciante varejista seja responsabilizado de forma solidária, sendo o mesmo o terceiro elo na cadeia (industrial, distribuidor e varejista).

Alega a recorrente que a previsão legal existente, inaplicável ao caso concreto, que permite a transferência de responsabilidade para “o posto revendedor”, é preconizada pelo art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96, que assim determina:

*XVI- o posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível adquirido junto a remetente sujeito a regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria, quando a nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação;*

Para esse ponto, o voto de piso aborda o tema e assim conclui:

*“No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes.*

*Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.”*

A infração foi assim descrita no presente Auto de Infração: *“falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, 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, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP,*



*registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018”.*

Ou seja, não se exige imposto por solidariedade, e sim o ICMS de responsabilidade do próprio autuado.

A autuada tentou mostrar, que sendo o ICMS de apuração mensal, não poderia ser aplicada a constatação de “fato gerador” diário, o que somente é cabível quando o contribuinte, mediante ato formal da autoridade competente, é colocado em regime especial de fiscalização. Ademais contesta que a Portaria nº 159/19 não poderia ser aplicada de forma retroativa e que não foi atendido o art. 251, § 2º.

O relator de piso abordou os temas, assim se manifestando:

*“Na informação fiscal, o autuante esclareceu que na auditoria realizada, analisando a Escrituração Fiscal Digital – EFD apresentada pelo autuado, verificou medições dos estoques iniciais e finais a cada dia, tendo sido registradas entradas nos tanques e saídas pelos bicos de abastecimento, constatando diversos ganhos de estoque físico de dezenas de milhares de litros de etanol, e ressaltou que de acordo com a Portaria DNC 26/92 e ABNT NBR 13787, quando os ganhos forem superiores a 0,6% dos estoques disponíveis, deve haver anotação de uma justificativa para tanto, conforme Instrução Normativa anexa àquela Portaria, mas não foi apresentada qualquer justificativa para os ganhos anotados.*

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

...  
*Vale salientar, que Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10 da mencionada Portaria:*

*Art. 10*

*Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD 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).*

*O posicionamento do autuante é no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.*

*Entendo que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC acima do percentual permitido pela legislação.”*

Na EFD, o “Registro 1300” se refere à movimentação diária de combustíveis tanto dos estoques, quanto das movimentações de compra e venda. Os dados devem ser informados pelos contribuintes do ramo varejista de combustíveis, observando o que determina a lei, ou seja, não pode haver mais de um registro com o mesmo código de combustível e mesma data de fechamento.

Além da EFD, esses contribuintes devem usar o Livro de Movimentação de Combustível (LMC) para escriturar as movimentações, conforme exigência da Agência Nacional de Petróleo (ANP). Portanto, os postos revendedores de combustíveis continuam com a obrigatoriedade do LMC, em função da ANP, e possuem a obrigatoriedade de prestar as informações fiscais por meio da EFD.

Ocorre que o roteiro aplicado possui autorização legal para ser realizado mediante levantamento

quantitativo, em conformidade com as Portarias nºs 445/98 e 159/19, por exercícios fechados ou abertos. Neste sentido, o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não consta previsto em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes.

Sinaliza ainda a recorrente, que a Doutra JJF, de acordo com o voto do Sr. Relator, ou seja, com a fundamentação da decisão, não apreciou a alegação de “ilegalidade” do art. 10, § único da Portaria nº 159/19. Acrescenta que a decisão de piso tratou com fundamento no art. 167, I do RPAF.

Contesta, afirmando que em momento algum a Autuada suscitou a “inconstitucionalidade” da norma, e sim que o pedido formulado foi de ilegalidade da Portaria nº 159/19, no que se reporta ao parágrafo único do art. 10.

Assim, o cerne da questão é validar o roteiro fiscal com base em normativa vigente posterior aos fatos geradores, e a data de lavratura da infração em comento.

A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “*mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no IMC/registro 1300 da EFD*”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido/responsabilidade própria. Em verdade, o que se constata é que o lançamento ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época e que o método aplicado, apesar de ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/92.

Vejamos o método aplicado:

- extraiu da EFD do contribuinte os ganhos através da LMC, separando as quantidades, diariamente, por exercício e tipo de combustível;
- Os ganhos diários foram totalizados em períodos anuais, sendo deduzido o percentual de 1,8387%. O referido percentual representa a margem de segurança em razão do fenômeno natural de dilatação do combustível diante da variação de temperatura.
- Os valores que excedem o limite acima mencionado foram considerados, de forma presumida, “entrada sem documento fiscal”.

Ainda que a decisão de piso tenha afastado a aplicação da proporcionalidade, é certo que não restou comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal. Com base nos ganhos declarados junto ao Registro 1300, a fiscalização concluiu que foram realizados ingressos de mercadorias sem documentos fiscais, o que de fato nos faz concluir que há, de certa forma, uma aferição presumida.

Não convence, portanto, neste ponto afastar a aplicação da proporcionalidade. A norma legal que autoriza o roteiro para aplicação da presunção é a Portaria nº 445/98, de acordo com o art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96.

Neste sentido, contestou ainda a recorrente para as quantidades extraídas da sua EFD. Sinaliza que são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações realizadas, concluindo que referidas inconsistências são motivadas por erros na elaboração da sua EFD.

A Junta de Julgamento assim de manifestou:

*“Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.*

*Na informação fiscal, o autuante esclareceu que na auditoria realizada, analisando a Escrituração Fiscal Digital – EFD apresentada pelo autuado, verificou medições dos estoques iniciais e finais a cada dia, tendo sido registradas entradas nos tanques e saídas pelos bicos de abastecimento, constatando diversos ganhos de estoque físico de dezenas de milhares de litros de etanol, e ressaltou que de acordo com a Portaria DNC 26/92 e ABNT NBR 13787, quando os ganhos forem superiores a 0,6% dos estoques disponíveis, deve haver anotação de uma justificativa para tanto, conforme Instrução Normativa anexa àquela Portaria, mas não foi apresentada*

*qualquer justificativa para os ganhos anotados.”*

Apesar da recorrente não trazer provas inequívocas de que os cálculos ali realizados não representam de forma fidedigna os lançamentos efetuados em sua escrita fiscal, não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes.

O método regular até a data da lavratura do presente Auto é o *“levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”*. A inovação do fiscal autuante deve ser considerado ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais.

Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de na data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos. Este, inclusive, foi o posicionamento do Ilustre Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JF nº 0118-06/21, conforme trecho abaixo:

*“A Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência.”*

Se observado o histórico de lançamentos da mesma espécie é possível concluir que o LMC sempre existiu, e que os postos revendedores sempre lançaram suas perdas e ganhos, não sendo, contudo, utilizado roteiro semelhante ao atual por falta de previsão legal. O registro 1300 sempre existiu e nunca tinha sido adotado, sozinho, para caracterizar “omissão de entradas”.

Os registros no LMC/1300 são peças auxiliares que podem ou não indicar uma suposta irregularidade. Nesta hipótese, caberá, pois, uma análise específica de toda a sua escrita fiscal, notadamente seguindo outros roteiros de fiscalização, o que não ocorreu no presente Auto de Infração.

Têm-se que a autuação se limitou a utilizar o campo 10 do “Registro 1300”, sequer avançando para demais elementos probantes.

Imperioso, portanto, invocar o Princípio da verdade material, observando os estoques iniciais, as compras e vendas, assim como demais elementos probatórios, a exemplo da escrita contábil. Não se pode admitir que um único registro da sua EFD tenha o condão de presumir fato gerador, sem demais provas acessórias.

É factível admitir erros nas informações declaradas, assim como concluir que o LMC, sozinho, não permite a formação de um juízo de convencimento, como ocorreu no presente lançamento de ofício.

Sinalizo, inclusive, para recente Decisão da *“4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001”*. Trago trecho do voto: *“Assim é que se figura ilegal as autuações realizadas pelo Estado da Bahia com o objetivo de tributar fato gerador não previsto em lei, mas apenas em portaria, portanto lançamento fundamentado em norma infralegal”*.

Voto, portanto, pela NULIDADE do presente Lançamento Fiscal, dando PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário apresentado.

Avançando na apreciação do mérito, de logo, sinalizo para a pertinência nas razões meritórias do presente Recurso Voluntário, senão vejamos.

O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias constitui uma técnica absolutamente legítima, de que se vale a fiscalização na aferição de uma suposta ilação tributária do sujeito passivo. A aplicação da presunção, todavia, requer o cumprimento de todos os preceitos previstos em Lei.

A análise do Roteiro Fiscal precede a análise da validade do Lançamento de Ofício.

O presente lançamento, todavia, ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época dos fatos geradores, e conforme dito acima, apesar do roteiro aplicado ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

O roteiro aplicado pela fiscalização no presente Auto de Infração para aferição de omissões de entrada, não se encontra validado em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes aos fatos geradores.

É certo, portanto, afirmar que não há no PAF qualquer elemento que infirme a tese de defesa quando declara não ter ocorrido nenhum ingresso de mercadorias no estabelecimento sem o seu correspondente documento fiscal.

Não obstante, mediante aferição presumida, exige-se no presente lançamento de ofício ICMS por suposta omissão de entradas, baseado na apuração de índices de variação volumétrica superiores aos previstos em Lei, ou seja, metodologia até então não validada por ato normativo.

O método regular até a data da lavratura do presente Auto é o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. A inovação procedimental trazida pela Portaria nº 159/19, no que se reporta ao parágrafo único do art. 10, poderia até validar o presente o roteiro fiscal, caso os fatos geradores do presente lançamento de ofício não fossem anteriores à data da sua vigência.

Apesar da recorrente não trazer provas inequívocas de que os cálculos realizados pelo autuante não representam de forma fidedigna os lançamentos efetuados em sua escrita fiscal, não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes.

Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir da data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos.

Conforme bem mencionado pelo Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21, a Portaria nº 159, de 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 exposto, voto pelo PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

Este é o voto.

#### VOTO VENCEDOR

Com a devida *vênia*, dirijo parcialmente da decisão da ilustre Relatora, que proveu o Recurso Voluntário e julgou NULO o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir o imposto no valor de R\$ 681.740,28, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, 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, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.

Registre-se que minha anuência parcial ao voto, decorre de todas as rejeições iniciais das quinze preliminares de nulidade arguidas pelo patrono do recorrente, muitas delas em repetição, tendo em vista que apesar da abundância das preliminares de nulidade, a tese recursal se restringe, basicamente, a alegar fatos sob a premissa falsa de que a exigência decorre de presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, o que não é verdade, conforme veremos adiante.

Contudo, não há como anuir ao voto condutor, quando visivelmente se constata desconexão entre a fundamentação e a própria conclusão. Explico, a nobre conselheira literalmente assevera inexistir qualquer vício que venha a desabonar o procedimento fiscal, conforme excerto abaixo:

*Dessa forma, não vislumbro qualquer vício no procedimento fiscal que ensejou a correlata autuação em apreço, seja pela observância do seu rito formal, seja pela ciência e oportunidade conferidas ao contribuinte para exercer o seu amplo e irrestrito direito à defesa.*

*Não há, portanto, em minha ótica, como atribuir à ação fiscal uma violação aos princípios da oficialidade, da*

*legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa invocados pelo recorrente.*

Entretanto, apesar de asseverar qualquer vício no procedimento fiscal ou violação aos princípios da legalidade objetiva e da verdade material, contraditoriamente, concluiu pela NULIDADE do lançamento fiscal sob as incriveis justificativas, dentre outras, de que:

*“... não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes”, ou que “Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de na data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos.”*

Assim, preliminarmente, somos forçados a admitir que o voto condutor se apresenta desconexo da realidade fática e da própria fundamentação nele constante, ao concluir incoerentemente pela nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela sua improcedência, razão da minha divergência parcial quanto ao seu resultado.

A impropriedade da afirmação de que *“... não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes”*, chega ao absurdo de se negar a ciência exata, no caso a matemática, especificamente a aritmética, que é a parte que estuda as operações numéricas, visto que a auditoria de estoque procedida, conhecida como levantamento quantitativo do estoque, decorre de uma equação, cujo princípio basilar é de que possui uma igualdade.

No presente caso, a equação compreende dos seguintes elementos: Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF), igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa:  $“EI + C - Sc/NF = EF”$ .

Ou seja, eleito um certo produto identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do exercício seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades disponíveis (EI + C), as quais, deduzidas das quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final ( $EI + C - Sc/NF = EF$ ).

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do exercício pelo contribuinte (escriturada no Registro de Inventário) e se:

- i) iguais, conclui-se que o estoque está correto;
- ii) o estoque final apurado na equação **for maior** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas, e que houve saídas sem notas fiscais.
- iii) o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas, e consequentemente entradas deste produto sem notas fiscais.

Portanto, tais conclusões são óbvias, pois de certa quantidade disponível se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais.

Assim, trata-se de uma ciência exata, onde dois mais dois, menos um, tem que resultar em três, caso contrário, houve entradas ou saídas sem documentação fiscal.

Neste contexto, totalmente infeliz a conclusão do voto condutor de que *“... não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes”*, sob pena de se negar a ciência exata.

Registre-se que o fato narrado na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do excessivo “ganho” de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, cujo livro destina-se ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo ínsito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se: perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Contudo, como já dito, a exigência do imposto por antecipação tributária ao recorrente decorre do “ganho” **marginal** de combustível **apurado através de índice superior ao admitido pela ANP para variação volumétrica**, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10), de terceiros desacompanhadas de documento fiscal.

Quanto aos dias que foram supostamente apuradas “perdas” de combustíveis, ditas pelo recorrente 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 expansão admitido como normal na legislação estadual de 1,8387% sobre o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), inclusive superior ao índice de 0,6% 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 variação volumétrica, mas sim de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, conforme apurou-se na ação fiscal, sendo inadmissível a conclusão do voto condutor de que “... *não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes*”.

Inerente à nulidade do Auto de Infração pela relatora, sob a fundamentação de que “*Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de na data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos*”, além de incoerente com a parte inicial do próprio voto, como já visto, vai de encontro à resposta da PGE à diligência solicitada pela 2ª CJF, às fls. 210 e 211 dos autos, através do Parecer Jurídico PGE nº 2021074132-0, às fls. 216 a 224v deste próprio PAF, de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, em 15/02/2021, com anuência do Procurador Chefe PGE/PROFIS, Dr. Nilton Gonçalves Almeida Filho, no qual consigna em relação:

- 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, duma presunção, pois o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300), que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- 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 juridicidizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.

- à possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/2020, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar dum 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 que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica, sem qualquer lastro documental.

Portanto, inexistem razões para que seja declarada a nulidade do Auto de Infração, nos termos inexplicáveis em que concluiu a nobre Relatora, diante de suas próprias avaliações preliminares, até porque o próprio recorrente se limita a apresentar inúmeras preliminares de nulidade, muitas repetidas e com o mesmo objeto, as quais reitera como razões de mérito, numa prova inequívoca de não possuir qualquer documento que venha elidir/explicar as absurdas diferenças quantitativas de entradas dos combustíveis sem documentação fiscal - a exemplo de notas fiscais de compras de combustíveis não registradas na EFD ou erro no levantamento fiscal - cuja atitude exacerbada de preliminares ensejou apenas dificuldades no julgamento mais célere, porém, não menos “justo”.

Da análise das razões recursais, observo que o apelante suscita preliminares de nulidades quanto:

1. à Decisão: não enfrentar alegações de defesa; cerceamento de defesa; supressão de instância; julgamento por videoconferência e negativa da JJF de apreciar pedido de reabertura de prazo.
2. ao Auto de Infração: erro no enquadramento legal; impropriedade do método aplicado; utilização de dados irreais; inaplicabilidade da presunção legal aplicada; irregularidades na condução da ação fiscal; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, esta inaplicável a fatos pretéritos.

E, no mérito, reitera todas as alegações, já objeto das preliminares de nulidade.

Porém, apesar da anuência à recusa das preliminares de nulidade ínsitas no voto condutor, passo ainda a acrescentar algumas considerações, nos termos a seguir:

Quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida por cerceamento de defesa e não enfrentar alegações de defesa, vislumbro que o Acórdão recorrido abordou todas alegações e considerações pertinentes ao lançamento de ofício, em detalhe, buscando a verdade material e julgamento eficaz da acusação fiscal ínsita no lançamento de ofício. Entretanto, fatos extrínsecos à imputação ou esclarecidos em consequência de outras observações, obrigatoriamente, não hão de ser citados pela JJF, pois, por conclusão lógica, foram analisados por exclusão àquelas.

Quanto às preliminares suscitadas no intuito de anular o Auto de Infração, especialmente sob arguições de utilização de dados irreais, impropriedade de método e inaplicabilidade da presunção legal, há de esclarecer que a acusação fiscal é cristalina de que a exação ao sujeito passivo é de antecipação tributária, *de responsabilidade do próprio sujeito passivo*, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1300 da EFD), que nos termos do art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS), vigente à época dos fatos geradores, a escrituração dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Já o artigo 219 do Decreto nº 13.780/12, à época, determinava que “O Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destina-se ao **registro diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF 1/92)”, sendo descabida sua alegação relativa à impossibilidade de constatação de fato gerador diário.

Diante de tais considerações, concluo incapazes à reforma da Decisão recorrida todas as alegações recursais relativas à premissa de que a acusação fiscal se trata de **presunção legal de omissão de receitas** anteriores, visto que os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do excessivo “ganho” de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, cujo livro destina-se ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo ínsito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se: perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Relembre-se 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 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 antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, 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, apurado mediante “ganho” marginal de combustível da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Quanto aos dias em que foram supostamente apuradas “perdas” de combustíveis, ditas pelo recorrente 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 expansão admitido como normal na legislação estadual de 1,8387% sobre o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), superior ao índice de 0,6% 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 variação volumétrica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, conforme apurou-se 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 ao adquirente, **além** da 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, a responsabilidade do próprio sujeito passivo pelo recolhimento da antecipação tributária, objeto desta Auto de Infração, nos termos do art. 8º, II da Lei nº 7.014/96.



Ressalte-se que descabe a alegação recursal de que o art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, não se reporta à substituição tributária, mas sim aos casos de flagrante de posse de mercadorias sem documento fiscal ou com documentação inidônea, eis que o fato concreto se submete à hipótese legal, em relação às mercadorias que o recorrente “**detiver**” para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento físico/diário feito pelo próprio contribuinte, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao fisco o cotejo entre os estoques físico e o escriturado para apurar o ilícito fiscal de entradas sem documentação fiscal.

Registre-se ainda, que o vocábulo “detiver”, ínsito no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, é flexão do verbo deter na 1ª ou 3ª pessoa do singular do **futuro do subjuntivo** que é um tempo verbal que indica uma ação que ocorrerá no futuro, a qual expressa uma possibilidade de que em breve algo irá acontecer, logo, contrário da pretensão recursal **de flagrante de posse das mercadorias** que se adequa ao gerúndio **detendo** que indica continuidade, desenvolvimento de ação em andamento:

*Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*[...]*

*IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que **detiver** para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;*

Portanto, repito que todas as alegações recursais preliminares ou repisadas no mérito, relativas à premissa de que a acusação fiscal se trata de presunção legal de omissão de saídas/receitas, da necessidade de levantamento quantitativo ou de operação de trânsito, não encontram nexo causal ao lançamento de ofício, razão de não as acatar.

Tal fato é reforçado através do art. 10 da Portaria nº 445/98, vigente à época dos fatos geradores, que regula normas legais pré-estabelecidas, assim como a redação dada pela Portaria nº 159/19 (sequer citada no enquadramento legal do Auto de Infração), que se reporta a omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da **variação volumétrica regular**, que, por se tratar de conclusão lógica, por razões óbvias, em nada inova quanto ao método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do Livro de Movimentação de Combustível (LMC), e muito menos em relação à responsabilidade solidária e antecipação tributária nos termos previstos nos arts. 6º, IV, e 8º, II da Lei nº 7.014/96, este último objeto da exação fiscal deste lançamento de ofício.

Sendo assim, diante de tais considerações, reitero que são incapazes à reforma da Decisão recorrida todas as alegações recursais relativas à premissa falsa de que a acusação fiscal se trata de **presunção legal de omissão de receitas** anteriores e todas as demais suscitadas pelo recorrente para pretender a nulidade do Auto de Infração (erro no enquadramento legal; impropriedade do método aplicado; inaplicabilidade da presunção legal aplicada; irregularidades na condução da ação fiscal; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19), por se encontrarem interligadas ou interdependentes, como já explicado.

Em consequência, os acórdãos citados como paradigmas (A-0159-02/19; A-0160-02/19 e A-0167-02/19), cujas decisões pela nulidade do lançamento fiscal são em razão da constatação que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, por cobrar imposto por presunção, não se aplica ao caso em análise.

No que tange à alegação de entendimento decisões judiciais não permitir a “variação volumétrica” seja entendida como “fato gerador”, melhor sorte não coube ao recorrente, pois, conforme já dito, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas de **entradas de combustível sem o devido documento fiscal**, em montante de até 42 vezes a mais do seu estoque disponível no dia, a exemplo de gasolina comum na data de 30/05/2015 (fl. 4v), apurado na ação fiscal através do Livro de Movimentação de Combustível (LMC), “**sob sua exclusiva responsabilidade**”, nos termos dos arts. 215 e 219 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS),

assumindo o adquirente a 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, como também a responsabilidade, do próprio sujeito passivo, pelo recolhimento da antecipação tributária, objeto desta Auto de Infração, nos termos do art. 8º, II da Lei nº 7.014/96.

Por fim, o recorrente não apresenta qualquer objeção aos números apurados, e sequer comprova a alegada existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repito, se lastreia em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, constatação fática e pretérita de impossível verificação, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo contribuinte enviados à SEFAZ via SPED/EFD.

Diante de tais considerações, rejeito as preliminares de nulidade e considero incapazes à reforma do Acórdão recorrido as razões de mérito, as quais se confundem entre as preliminares.

Do exposto, em que pese concordar com o voto da i. Relatora no tocante à parte inicial que rejeitou as preliminares, divirjo da sua conclusão e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0114/19-7**, lavrado contra **VITÓRIOS DISTRIBUIDOR DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 681.740,28**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Carlos Henrique Jorge Gantois e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS