

**PROCESSO** - A. I. Nº 281231.0007/20-3  
**RECORRENTE** - M.E.D. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0205-03/20-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFAS COSTA DO CACAU  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 30/05/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0106-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se entrada de mercadoria sem documentação, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Razões recursais do contribuinte insuficientes à reforma do Acórdão recorrido. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 3ª JJF, através do Acórdão nº 0205-03/20-VD, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado para exigir do recorrente o ICMS no valor de R\$ 2.859.055,10, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10) de terceiros desacompanhados de documento fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro: 2015; 2016; 2017; 2018 e 2019, conforme demonstrativos às fls. 7 a 49 dos autos.

A Decisão recorrida julgou Procedente o Auto de Infração, diante das seguintes considerações:

**VOTO**

*No Memorial e na sustentação oral, o defendente suscitou as seguintes questões de ordem, requerendo: (i) que o PAF ficasse sobrerestado, até que o julgamento no CONSEF voltasse a ser realizado de forma presencial, com a alegação de que a sessão virtual, realizada via videoconferência, como está ocorrendo, cerceia seu direito de defesa, por isso, requereu a suspensão do julgamento; (ii) diligência à PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer sobre as questões jurídicas suscitadas em sua defesa; (iii) diligência para entrega ao autuado de cópia da informação fiscal e concessão de prazo para manifestação.*

*Essas preliminares foram apreciadas por esta 3ª JJF, que, por unanimidade, decidiu pelo indeferimento dos pedidos da defesa, com os seguintes fundamentos: (i) o julgamento das sessões de forma virtual está previsto na legislação baiana, e foi concedido o prazo previsto no Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, para o representante legal do autuado fazer sustentação oral, como o fez na presente sessão de julgamento, inexistindo qualquer prejuízo ou cerceamento de defesa. Acrescenta-se que a realização dos julgamentos nessa modalidade está prevista no art. 64-A do mencionado Regimento do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o inciso III, do art. 167 do RPAF/99; (ii) Em relação à intervenção da PGE/PROFIS, solicitada pelo autuado, entendo que nesta fase de julgamento, e no caso em exame, não se encontram as situações elencadas no art. 118 do RPAF/99 para solicitação de parecer; (iii) não se constatou necessidade de intimar o autuado para tomar conhecimento da informação fiscal, conforme previsto no § 7º do art. 127 do RPAF/BA, tendo em vista que não foram aduzidos fatos novos ou anexados aos autos novos demonstrativos pelos autuantes.*

*No Memorial apresentado, o defendente mencionou decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).*

*Da leitura do Acórdão referido, constato que a matéria ali apreciada não se aplica aos fatos apurados no*

presente Auto de Infração. A referida decisão judicial, se refere à variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, que se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica, com a conclusão de que tal fenômeno não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Constato que a discussão travada neste PAF, é outra. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura, ou por qualquer outro fenômeno natural. Ou seja, a autuação fiscal não é decorrente de quantidades inerentes a variações volumétricas comuns aos revendedores de combustíveis. A exigência fiscal é consequência da falta de comprovação pelo Autuado quanto à origem de milhares de litros de combustíveis, tendo o deficiente atribuído tais quantidades à variação volumétrica.

Em preliminar, o deficiente suscitou a nulidade do lançamento, alegando ofensa ao art. 18, I e IV, “a” do RPAF-BA, ou seja, por insegurança na determinação da infração, apuração das quantidades consideradas como omitidas, e consequente cerceamento ao direito de defesa.

Afirmou que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada. Disse que apesar da acusação de que o autuado teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base nos dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descharacteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte. E, para se chegar à conclusão reportada no Auto de Infração, só dois caminhos poderiam ser adotados: efetiva auditoria de estoques ou flagrante de recebimento de mercadorias sem NF e sem a retenção do imposto.

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 efetuarem 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, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

[...]

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 na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa.

Constata-se, que o Auto de Infração não trata de presunção de omissão de saídas, como entendeu o deficiente. O presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, 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.

[...]

Considerando que no levantamento fiscal se apurou imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173 inciso I do CTN: “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Portanto, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada pelo deficiente.

Quanto ao mérito, os autuantes informaram que o imposto foi exigido do deficiente na condição de responsável solidário, e o seu fundamento 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, no art. 6º.

*Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais, devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, 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 defensor, apresentou o entendimento de que a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que deságua na omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da tributação federal, mas em hipótese alguma repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao “varejista de combustíveis” lançar o imposto sobre suas vendas. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal.*

*Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária à 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 defensor 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 (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 os autuantes pegaram somente os dias em que se registrou “ganhos”. 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. O erro foi do sistema, que pode ter, por exemplo, somado os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Não é fácil identificar o erro agora, mas que existiu é claro.*

*Quanto aos registros LMC/1300 da EFD, utilizados na apuração, o defensor alegou que as quantidades pinçadas pelos autuantes são tão absurdas, não refletem a realidade das movimentações diárias, e o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Caberia aos autuantes, nos termos do art. 251 do RICMS-BA/2012, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar o autuado para que fizesse as devidas correções.*

*Observo que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, que 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.*

*Vale ressaltar, que na intimação enviada ao defensor por meio de Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), foi solicitado ao contribuinte apresentar os dados relativos ao LMC, Registros 1300, 1310 e 1320, com a informação de que os mencionados registros não foram fornecidos na época própria, ou foram apresentados de forma incompleta. Portanto, foi concedida a oportunidade para o Contribuinte fazer os ajustes necessários e enviar os arquivos a salvo das incorreções alegadas, e tais correções não foram comprovadas nos autos.*

*Observo 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, seria 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 utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado pela ANP percentual admissível de perda de até 0,6%, e a legislação deste Estado admite um percentual maior, de 1,8387%.*

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 deficiente, 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 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), 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, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

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 excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

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. A modificação da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 apresentou orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD.

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.

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

Concordo com o posicionamento dos autuantes, de que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos combustíveis e respectivas receitas, neste caso, não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Sobre as decisões deste CONSEF, citadas pelo deficiente, as acusações fiscais se referem à falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, de ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, e no presente Auto de Infração foi exigido imposto do autuado na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, portanto, não se trata da mesma acusação fiscal, e como mencionado pelos autuantes, os julgamentos citados ocorreram em bases diferentes desta lide, sobretudo porque anteriores à égide da Portaria 159/19.

*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 responsabilidade solidária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.*

*Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96.*

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

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

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

*Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal.*

*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. A forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99, e 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.*

*Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, às fls. 125/178 dos autos, Recurso Voluntário onde, inicialmente, suscita as seguintes preliminares de nulidade:*

*Primeira preliminar. NULIDADE DE DECISÃO RECORRIDA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.*

*Preliminarmente, suscita **nulidade da Decisão recorrida por supressão de instância e cerceamento do direito de defesa**, já que foram abandonados os conceitos básicos previstos no art. 5º, LV da Constituição Federal, assim como, e por via conexa, o art. 2º do RPAF/BA, aplicando-se ao caso o disposto no art. 18, incisos II e III do RPAF/BA, por entender o recorrente que, no caso em tela, a decisão foi “construída” com evidente ofensa aos preceitos constitucionais e legais, se podendo até afirmar que se apresenta como um “desserviço” ao Estado, que sofrerá, se mantida, os pesados ônus da sucumbência judicial.*

*Assim, concluiu ser nula a decisão porque a JJF “abdicou” da competência atribuída ao julgador de Primeira Instância administrativa e porque não foram apreciados vários argumentos apresentados pela defesa, inseridos nos itens 3 a 45, da peça inicial.*

*Segunda preliminar. NULIDADE: JULGAMENTO DE PROCESSO FÍSICO POR VIDEOCONFERÊNCIA*

*Pleiteia a **nulidade da Decisão pela via utilizada no julgamento**, em relação à qual a autuada se insurgiu, tendo em vista que o art. 1º do Decreto nº 19.618/20, prevê, acrescentando o art. 64-A ao Regimento Interno do CONSEF, que “A sessão de julgamento **poderá** ser realizada através de videoconferência pela internet quando expressamente prevista em edital” e que a Portaria nº 033/20, apenas discrimina os procedimentos concernentes à nova previsão regulamentar. Assim, entende que o Decreto nº 19.618/20, apenas incluiu a possibilidade de realização do julgamento por videoconferência e que essa possibilidade se encontra adstrita ao registro em edital, mas não somente a isso, pois:*

*Aduz que o art. 5º, LIV da CF 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” e, de forma coesa com a Carta Magna, o art. 2º do Regimento Interno preconiza que o CONSEF é o órgão competente para, no âmbito administrativo, originariamente, julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária e as impugnações e recursos do sujeito passivo, interpostos a qualquer medida ou exigência fiscal, obedecendo aos princípios do contraditório,*

*da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

Por seu turno, o art. 56 do Regimento Interno prevê que “*As sessões ordinárias e extraordinárias serão públicas, podendo, todavia, os órgãos julgadores reunirem-se secretamente, em caso de necessidade*”.

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*.

O recorrente afirma que o julgamento por videoconferência, portanto, sem a concordância do sujeito passivo, fere o princípio da publicidade dos atos administrativos, bem como prejudica sobremaneira o exercício da ampla defesa, na medida em que, *sendo o processo “FÍSICO”*, impede o exame dos autos durante, a constatação, pela defesa, dos elementos juntados pelo autuante para sustentar suas alegações (o LMC utilizado na ação fiscal, por exemplo, se encontra no PAF?), de “inovações” sujeitas a questões de ordem, o exame dos autos pelos próprios julgadores (já que os mesmos não se encontram reunidos) etc. Enfim, causa obstrução ao conhecimento do PAF, até mesmo pelos julgadores.

Sendo assim, segundo o apelante, a sessão por videoconferência, portanto, somente é cabível quando o contribuinte contra ela não se opor, o que não acontece no presente caso, especialmente em se tratando, vale repetir, de processo físico. A título de paradigma, diz que o Poder Judiciário da Bahia reconhece o direito do julgamento presencial, como dispõe o art. 5º, § 2º do Decreto Judiciário nº 271/20, que transcreve.

Indaga: como validar, frente aos princípios da contraditório e da ampla defesa, sem acesso ao PAF pela defesa e até mesmo pelos julgadores que “*não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante*”, para se indeferir os pedidos de diligência fiscal ou revisão, formulados pela autuada”? Como avaliar a “informação fiscal”, no que tange ao conteúdo e atendimento art. 127, § 6º do RPAF?

Repisa 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. Diz que a JJF, às fls. 10 do acórdão, registrou a ausência de apresentação, pela autuada, dos registros 1300, 1310 e 1320, pondo em dúvida até mesmo a veracidade dos dados adotados para a exigência. Assim, pede a decretação da nulidade da Decisão recorrida, a fim de que novo julgamento seja realizado, de forma presencial e com livre acesso ao PAF.

#### *Terceira preliminar. NULIDADE: ALEGAÇÕES DEFENSIVAS NÃO ENFRENTADAS*

Aduz que a teor do art. 18, II e III do RPAF, bem como da farta jurisprudência emanada do CONSEF, conduz a nulidade da decisão ora hostilizada, do que registra 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”. Assim, visando deixar clara tal posição, transcreve diversos julgados (16) que decidiram pela nulidade da Decisão de primeira instância.

Afirma que a JJF não analisou a 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. Diz, ainda que a JJF não rebateu o item 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.

Aduz que, de forma absolutamente contraditória, às fls. 12 do Acórdão recorrido, a JJF disse concordar “com o posicionamento dos Autuantes, de que a exigência fiscal leva em consideração as entradas não comprovadas, correspondentes aos combustíveis e RESPECTIVAS RECEITAS, neste caso não se aplica a proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa nº 56/07”. Segundo o recorrente, receitas obtidas pelas vendas de combustíveis não são tributadas pelo ICMS, tornando imperativo o uso da Instrução Normativa nº 56, que 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”.

Ainda quanto às questões prejudiciais, afirma o apelante que a JJF não analisou a parte da defesa que abordou a falta de compatibilidade do método de apuração com a Portaria nº 445 e com a Instrução Normativa nº 310/90, 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.

Alega que o item 34 da defesa igualmente não foi abordado, se omitindo a JJF de analisar a alegação defensiva de foi feita uma apuração diária e 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.

Além de tais motivações, o recorrente diz que a JJF recusou a alegação de “inconstitucionalidade” do art. 10, § único da Portaria nº 159/19, com fundamento no art. 167, I do RPAF. Contudo, diz que em momento algum suscitou a “inconstitucionalidade” da norma e que o pedido formulado foi de reconhecimento da ilegalidade da Portaria nº 159/19, no que se reporta ao § único do art. 10. Portanto, a JJF não apreciou esse importante fundamento de direito, não podendo o vício ser suprido pela CJF, exceto se acolhida a arguição do contribuinte, com a decretação da ilegalidade levantada, o que fica expressamente requerido.

Sustenta que “ilegalidade” não se confunde com “inconstitucionalidade”, não sendo vedado ao CONSEF apreciar casos de “ilegalidade”, inclusive, como alegou a autuada, quanto à aplicação da norma no tempo (sobre fatos geradores pretéritos). Diz que apreciar “ilegalidade” é fazer o confronto do ato normativo com a lei (no caso a Lei nº 7.014/96). Diferentemente da “inconstitucionalidade”, que se reporta ao confronto do ato com a Constituição Federal. Aduz que a competência original da JJF não foi atendida e, salvo se a nulidade for decretada pela CJF, outra decisão precisa ser proferida, visto que a JJF não só deveria apreciar a ilegalidade levantada, como a ela caberia adotar o quanto preconizado pelo art. 168, incisos I a V do RPAF, que determina que sempre que se encontrar em votação matéria contida em lei ou em ato normativo considerado ilegal, ou se já decidida em última instância pelo Poder Judiciário, a autoridade julgadora deverá submeter à Junta ou à Câmara proposta à Câmara Superior do CONSEF no sentido de que represente ao Secretário da Fazenda que, após ouvida a Procuradoria Geral do Estado, decidirá quanto à conveniência ou não de propositura de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal, devendo o processo administrativo ficar sobrestado até que ocorra a modificação ou revogação da lei ou do ato normativo em exame ou o despacho denegatório da representação ou proposição.

Assim, segundo o recorrente, fugindo das orientações regulamentares, a JJF, com total prejuízo à defesa, tratou a alegação de forma diversa, devendo a CJF declarar a nulidade da decisão e que a JJF aprecie o quanto alegado e, se for o caso, cumpra as determinações do RPAF, encaminhando o

PAF, em primeiro plano, à Câmara Superior, que deverá decidir sobre quanto à representação ao Sr. Secretário da Fazenda.

*Quarta preliminar. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO*

Em outra vertente, o apelante **suscita nulidade do Auto de Infração sob a alegação de que não teve acesso ao PAF**, impedido que foi pela “ausência de atendimento presencial” e pelas negativas da JJF quanto à regular instrução do processo, do que indaga quais os elementos que foram juntados pela acusação para basear a apuração. Diz ser preciso esclarecer se foram juntados os demonstrativos, analíticos e sintéticos da apuração, bem como se consta do PAF a “Ordem de Serviço”, a origem dos dados utilizados (LMC), sem os quais o processo não possui qualquer validade. Defende que qualquer carência nesse sentido, se suprida, deve ocasionar a reabertura do prazo de defesa. Assim, concluiu que a JJF “caminhou sobre os trilhos da ilegalidade”, homologando, de forma não isenta, lançamento inteiramente eivado de nulidades.

*Quinta preliminar. NULIDADE DO AI POR ERRO DE ENQUADRAMENTO LEGAL*

Alega, ainda, a **nulidade do Auto de Infração por erro de enquadramento legal do lançamento**, ao constar: 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, do que destaca que 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, do que passa a tecer considerações relativas ao art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, por entender foi o que aconteceu, e que, para essa constatação, haveria que se utilizar do roteiro de “auditoria de estoques”.

Aduz que a JJF, para fugir dessa constatação (com o que também contaminou inteiramente a decisão e causou supressão de instância), sustentou que o erro no enquadramento legal não ocasiona a nulidade, que a exigência seria por responsabilidade solidária, que o art. 128 do CTN respalda a atribuição e que, assim, o art. 8º da Lei nº 7.014/96, atribui a responsabilidade ao distribuidor e ao industrial, na condição de “sujeito passivo por substituição”.

Observa, ainda, que o art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, também mencionado no Auto de Infração, se encontra totalmente divorciado das hipóteses de presunção (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96), e cuja disposição não se reporta à responsabilidade solidária decorrente de substituição tributária e sim, como afirmou a própria JJF, da hipótese responsabilização de pagamento do imposto quando a mercadoria é flagrada na posse de alguém, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea.

Sendo assim, diz que o dispositivo acima não tem qualquer relação com o caso presente, pois não se reporta a casos de responsabilidade por substituição tributária e é aplicável, normalmente, em situações de trânsito de mercadoria, responsabilizado quem esteja na posse do produto e não apresente documentação fiscal ou apresente documento inidôneo. Segundo o recorrente, pode ser adotado, ainda, de acordo com o art. 9º, inciso I da Portaria nº 445/98, nos casos de levantamento quantitativo por exercício aberto, mesmo assim quando as mercadorias ainda estiveram fisicamente nos estoques. Contudo, não se pode admitir que a autuada, de 2015 a 2018, teve, em dezembro de 2019, posse (estocagem) de milhares de litros de combustíveis, inclusive porque não foi apreendido 1 litro sequer.

Aduz que, ao contrário do que afirmou a JJF, a Lei nº 7.014/96 não atribui responsabilidade ao distribuidor, e sim ao “industrial”. Já o art. 128 do CTN, que autoriza a atribuição de responsabilidade, exige que tal seja feita mediante lei, se extraíndo daí a ilegalidade do art. 10, I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98.

Por tudo isso, o recorrente sustenta que a autuação se enquadra no art. 18, incisos II e IV, a” e “b” do RPAF, devendo ser decretada a sua nulidade, do que transcreve como paradigmas cinco decisões.

*Sexta preliminar. NULIDADE DO AI: IMPROPRIEDADE DE MÉTODO*

O recorrente também alega que **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 7.014/96, ou qualquer outra forma que possa ser considerada legítima, ainda mais para ser aplicada ao passado. Diz que, 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, para depois se fazer totalizações anuais, das quais se deduziu o percentual de 1,8387%, cujo 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, a teor das Portarias nºs 445/90 e 159/19, por exercícios fechados ou abertos.

Destaca que a Portaria nº 445, em cuja redação, a todo momento, se percebe a transcrição do art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, em momento algum prevê a possibilidade de se fazer a auditoria que a mesma regula de outra forma, que não seja através de exercícios fechados (inteiros) ou fracionados (abertos), conforme expressa o seu art. 2º. Diz que o lançamento, feito sem observância dos tais preceitos, se encaixa no art. 18, I e IV, “a” do RPAF, ou seja, nulo por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas e, por via conexa, das bases de cálculo, e consequente cerceamento do direito de defesa.

Assim, o recorrente defende não existir nexo de causa e efeito entre a acusação fiscal e a demonstração realizada, pois, apesar de acusação de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em uma parte dos dados encontrados na EFD/LCM (ganhos), os quais se apresentavam inconsistentes, e sequer o fisco pediu esclarecimentos acerca dos flagrantes erros de lançamentos. Apenas pinçou a parte da escrituração que entendeu conveniente e, assim, além de atentar contra o conjunto da norma que diz ter seguido, criou quantidades absurdas de omissões de entradas. Sem qualquer apego à verdade material e “criou o fato gerador do imposto”, da maneira que já nasceu eivada de nulidade, por adoção de roteiro não regulado no contexto da Portaria nº 445/98, ao menos até outubro de 2019.

*Sétima preliminar. NULIDADE POR INAPLICABILIDADE DA PRESUNÇÃO LEGALMENTE PERMITIDA*

Suscita, ainda, **nulidade do Auto de Infração por inaplicabilidade da presunção legalmente permitida**, uma vez que, se o método de apuração já foi irregular e ilegal, de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque ainda que as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, fossem comprovadas, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas, eis que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, a teor do art. 8º, IV, “a” da Lei nº 7.014/96, é do industrial ou extrator, sequer podendo ser atribuída ao distribuidor.

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

Assim, diante desse quadro, de impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis a incidência do imposto, no máximo caberia a aplicação do art. 11 da Portaria nº 445, com a redação atual, como já decido pelo CONSEF, do que cita duas decisões pela nulidade, cuja posição, segundo o apelante, encontra respaldo, ainda, na Instrução Normativa nº 56/2002, nos itens “1” e “2”, os quais transcreve, no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS

lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do §4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária, devendo abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às referidas presunções e aplicar outros roteiros de fiscalização, quando se verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, do que cita inúmeras decisões do CONSEF.

*Oitava preliminar. NULIDADE POR IRREGULARIDADES NA CONDUÇÃO DA AÇÃO FISCAL*

O recorrente aduz, ainda, **nulidade por irregularidades na condução da ação fiscal** sob a alegação de, como consta dos demonstrativos ínsitos no 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). Diz que 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. Assim, sustenta que a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado, sendo esse mesmo elemento erigido à condição de “omissão”. Defende que, ainda que essa metodologia fosse regular, ao menos as perdas, também registradas, haveriam que ser consideradas, apurando-se, ao final de cada exercício, se resíduos persistiriam. Aduz não existir base legal para o meio de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido. Cita decisões do CONSEF e registra que a utilização, isolada, do § único, do art. 10 da Portaria nº 159/19, mencionado no Auto de Infração como suposto enquadramento legal da ocorrência, cria uma nova hipótese de “*presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto*”, não contemplada no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, portanto, claramente ilegal.

*Nona preliminar. NULIDADE: IMPOSSIBILIDADE DE CONSTATAÇÃO DE FATO GERADOR DIÁRIO*

Afirma que outro **vício diz respeito a “constatação diária” dos “ganhos”, e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques**, uma vez que, exceto na hipótese do art. 41, II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47, do mesmo diploma legal, somente se pode interpretar a inovação feita pelo § único, do art. 10 da Portaria nº 159/19, como sendo os ganhos diários registrados um dos componentes da auditoria de estoques. Considerá-lo de forma isolada, como já abordado, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Diz que a JJF, como já demonstrado nas questões prejudiciais, não analisou esse argumento da defesa, apesar de registrar que o autuante, na informação fiscal, “esclareceu” que “verificou medições dos estoques iniciais e finais a cada dia”. Aduz que a JJF, na tentativa de “salvar o lançamento”, esqueceu que somente é permitido a apuração diária na hipótese do citado art. 41, II da Lei nº 7.014/96, se atendidos os requisitos dos arts. 46 e 47, do mesmo diploma legal, inclusive com sujeição de ato do Titular da Superintendência de Administração Tributária. E se os fatos geradores, como quer a autuação, são diários, com dados informados no LMC, ou seja, declarados, se consubstanciou a decadência do direito de constituição do crédito tributário, também negada pela JJF, sobre as datas até 11/03/2015, pois foi intimado em 12/03/20.

*Décima preliminar. NULIDADE: ILEGALIDADE PORTARIA 159/19 E INAPLICABILIDADE A FATOS PRETÉRITOS*

Sob a alegação de **ilegalidade da Portaria nº 159/19 e inaplicabilidade a fatos pretéritos**, o recorrente repisa que a definição do fato gerador e da base de cálculo, no caso do ICMS, fica sujeita ao princípio da reserva legal. Contrário senso, tais elementos não podem ser definidos por ato “infralegal”, como é o caso de uma “Portaria”. E na situação em lide, o § único, do art. 10 da Portaria nº 445/98, foi inserido pela Portaria nº 159/19, instrumento, assim, ILEGAL, que veio a estabelecer:

“Art.10...

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

Diz que o ilegal dispositivo usado para tentar viabilizar a autuação, de forma clara assevera que "a omissão do registro de entrada", ou seja, "do fato gerador", "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 movimentação de combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387%...". Assim, o recorrente aduz que a redação da Portaria, portanto, firma a caracterização do fato gerador (da omissão de entradas", através do registro do "ganho" no LMC).

Por outro lado, além de flagrantemente ilegal, a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos, e, assim, prejudicar o contribuinte, pois, ainda que a interpretação espelhada no Auto de Infração fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada. Porém, essa colocação é apenas por segurança, na medida em que resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado de uma Instrução Normativa, visando, de forma agressiva ao conjunto normativo e à Lei, para a própria condução da ação fiscal.

Repisa que a JJF distorceu as alegações da defesa sobre esse tópico, analisando a questão posta, de "ilegalidade" da Portaria nº 159, como se estivesse sendo questionada sua "constitucionalidade". Além de provocar a já alegada supressão de instância, a JJF, mais uma vez, acolheu infundado entendimento do autuante, ao consignar que:

*"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. A modificação da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 apresentou orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD.*

*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."*

Sobre a afirmação da JJF de que a referida Portaria apenas "apresentou orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD", o recorrente invoca o art. 144, § 1º do CTN que dispõe que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Diz que, no caso em tela, o fato gerador foi "presumido" mediante a aplicação de norma ilegal e de forma retroativa, não sendo conhecido quando da edição da Portaria nº 159.

#### *Décima primeira preliminar. NULIDADE POR UTILIZAÇÃO DE DADOS IRREIAIS*

Defende o recorrente que mais um ponto que deve ser analisado se reporta aos **registros que teriam sido encontrados no LMC/1300 EFD, os quais, como já abordado, sequer se sabe se estão do PAF**.

Repisa que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações realizadas pela autuada. Diz que 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. Afirma que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção e que caberia ao autuante, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar a autuada para que fizesse as devidas correções.

Diz não se tratar, como novamente modificado o sentido a JJF, de concessão de prazo, “nessa fase do presente processo”, para a correção dos dados, mas, se trata sim da investigação antes da efetivação do lançamento, pois, como já decidido pelo CONSEF, não é a forma escritural que define o fato gerador do ICMS, e sim a subsunção dos fatos às hipóteses de sua ocorrência, do que cita Acórdão nº 0268-11/16.

Defende que, se a autuada cometeu alguma infração, até contundente prova em contrário, se limitou ao campo das obrigações acessórias: inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, da multa expressa em lei. Assim, entende que, conforme amplamente demonstrado, a autuação é insegura e ilegal, pois impõe um verdadeiro regime de exceção, sem que qualquer oportunidade de explicação ou correção de eventuais dados inconsistentes fosse dada ao contribuinte. Transcreve decisão de JJF através do Acórdão nº 0186-02/19, pelo qual julgou nulo Auto de Infração similar.

Salienta que a 2ª JJF proferiu também os Acórdãos nºs 0160-02/19 e 0167-02/19, exatamente iguais ao transrito, homologados pela 2ª CJF, e que nos dois casos a apuração foi realizada exatamente igual ao PAF sob demanda, conforme demonstrativos (fls. 179/196). Assim, na improvável hipótese de ser superada a nulidade da decisão recorrida, requer que seja declarada a nulidade da autuação.

#### *Décima segunda preliminar. NULIDADE: ILEGITIMIDADE PASSIVA*

Alega **nulidade por ilegitimidade passiva** sob o fundamento de que o erro da JJF, que fez de tudo para afastar a cobrança da “presunção”, atribuiu, às fls. 12 do acórdão, responsabilidade à autuada, lastreando-se no art. 8º da Lei nº 7.014/96. Porém, ao fazê-lo, chamou a atenção para a ilegitimidade passiva da autuada, já que a responsabilidade pelo lançamento/recolhimento do ICMS, no caso, é do industrial, como previsto no art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Logo, 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/estocagem de produtos sem documentação, o que impõe também a apreensão, a atribuição de responsabilidade ao comerciante varejista não encontra sustentação legal, pois, quando a autuada adquire os combustíveis junto ao distribuidor, a fase de tributação já se encontra encerrada, cuja constatação é reforçada pelo § 1º, do art. 8º da Lei nº 7.014/96, que estabelece que *“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.”*

Diz que a previsão legal do art. 6º, XVI da Lei nº 7.014/96 é inaplicável eis que determina no caso do 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;

Repisa que a JJF, na tentativa desesperada de tentar salvar o lançamento viciado, tentou acomodar a situação no art. 6º da Lei nº 7.014/96, sem apontar o inciso, dispositivo que não se reporta à substituição tributária. Diz que até mesmo a tentativa de apoiar o lançamento no art. 144, § 1º do CTN, esbarra na impossibilidade de atribuição da responsabilidade solidária, eis o mencionado dispositivo prevê exceção quanto o ato infralegal “para efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros”. Assim, segundo o recorrente, a JJF terminou por demonstrar que o autuado é sujeito ilegítimo para figurar no polo passivo da presente relação processual, pelo que, igualmente, é NULO o lançamento.

*No mérito*, o recorrente tece considerações idênticas às razões intituladas como preliminares, já relatadas, e, por fim, o recorrente aduz que, 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 STJ, através do Recurso Especial nº 1884431 – PB (2020/0174822-8), Relatoria do Min. Benedito Gonçalves, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” como tal, ao consignar na ementa que “*Não há novo fato gerador ocorrido com a variação volumétrica de combustíveis líquidos, uma vez que não se está diante de uma nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de mera expansão física de uma mercadoria volátil por natureza.*”

Segundo o apelante, a posição do STJ não permite que a “variação volumétrica” seja entendida como “fato gerador”, independente de índices. E se a lei não atribuiu limitações percentuais, é evidente que uma “portaria” não pode invadir a reserva legal e, dessa forma, interferir na apuração da própria base de cálculo, visto que a malfadada Portaria veio a estabelecer que a omissão “...será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre o ganho e volume disponível...”.

Destaca que o fato descrito na Portaria é a variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, já recusado pelo STJ como suscetível a gerar a obrigação de pagar o ICMS. Além disso, tal fato não se prova apenas com o registro fiscal (obrigação acessória), que igualmente não pode ser erigido à condição de fato gerador da obrigação principal, muito menos de forma retroativa. Logo, segundo o recorrente, além de nulo, o Auto de Infração é improcedente.

Por fim, como meio de prova, o recorrente pede a ouvida da PGE sobre a extensa matéria de direito abordada (inclusive acerca da nulidade da decisão recorrida), o que poderá ser levado a efeito pela CJF ou, uma vez alcançada a nulidade da decisão, pela JJJ. 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, de forma alguma, seja o julgamento pela CJF realizado por “videoconferência”, pois tal método já contaminou o processo, com irreparável cerceamento à defesa.

Por todo o exposto, 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 que o 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 e, uma vez declarada a nulidade da Decisão, requer que se determine à JJJ que adote os procedimentos do art. 168 do RPAF.

Por decisão da 1ª CJF, o PAF foi convertido em diligência aos autuantes para considerarem como “**estoque de abertura**” o volume apurado como “**estoque físico de fechamento**” da **data anterior**, de modo, a partir daí, a apurar os “ganhos” nos moldes procedidos e, ao final, apresentem novos demonstrativos dos valores remanescentes, diante das seguintes constatações:

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir do sujeito passivo o débito, no valor de R\$2.859.055,10, relativo aos exercícios de 2015 a 2019, relativo aos exercícios de 2015 a 2019, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10) de terceiro desacompanhadas de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC (Registro 1300 da EFD), pelo próprio contribuinte, conforme demonstrativo analítico às fls. 8 a 43 dos autos.*

*Entendeu o Fisco que o “ganco” registrado diariamente pelo contribuinte excede ao índice de 1,8387% do volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), conforme é admitido como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando a conclusão lógica de que o excedente de ganho legal, na verdade, caracteriza-se como entradas de combustível sem o devido documento fiscal, conforme apurou-se na ação fiscal, a exemplo de:*

*[...]*

*Considerando que o recorrente, dentre outras alegações, aduz que a acusação de que teria adquirido*

combustíveis de terceiros sem documentação fiscal foi realizada com base em uma parte dos dados encontrados na EFD/LCM (ganhos), os quais se apresentavam inconsistentes, e sequer o fisco pediu esclarecimentos acerca dos flagrantes erros de lançamentos, cujo erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, e que caberia ao autuante, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar a autuada para que fizesse as devidas correções.

Considerando que para a exigência do imposto decorrente do “ganho” de combustíveis (apurado através da variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP e o registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis – LMC) decorre do cotejo entre quantidade de estoque escriturado (estoque inicial + entrada – vendas) e o estoque físico apurado no final do dia.

Considerando, ainda, que na referida planilha (acima) se verifica que o estoque inicial do dia (abertura), ora se considera o **estoque escriturado** no final do dia anterior, ora o **estoque físico** do dia anterior e ora nenhum dos dois, como também que o correto seria considerar o estoque físico do dia anterior, por refletir a realidade e não se exigir a diferença em duplicidade, o que ensejou as exações apuradas a maior do que as devidas (em vermelho), conforme excerto a seguir:

[...]

Considerando que o **estoque físico** apurado pelo contribuinte no final do dia, cuja mensuração pretérita impossibilita qualquer revisão do apurado à época, sendo de responsabilidade exclusiva do sujeito passivo tal registro “físico”, nos termos do art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS).

Considerando que o **estoque de abertura**, consignado no LMC, a rigor deveria ser também apurado fisicamente e ser o mesmo volume do final do dia anterior, o que não se verifica, o que se leva a concluir pela ocorrência da alegada inconsistência na EFD, consoante razões recursais.

ACORDAM os membros desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal em converter o PAF em diligência aos autuantes para considerarem como “**estoque de abertura**” o volume apurado como “**estoque físico de fechamento**” da **data anterior**, conforme demonstrado acima (em amarelo), de modo, a partir daí, a apurar os “ganhos” nos moldes procedidos e, ao final, apresentem novos demonstrativos dos valores remanescentes.

Posteriormente, a repartição fiscal deverá dar ciência ao sujeito passivo do resultado da diligência, fornecendo-lhe todos os demonstrativos porventura apensados na diligência, indicando o prazo de DEZ dias para, querendo, se pronunciar e, em seguida, caso haja fatos novos, retornar aos autuantes para sua manifestação a respeito.

Por fim, retorno-se os autos para instrução e posterior julgamento pelo CONSEF.

À fl. 206 dos autos, os autuantes informam que:

[...]

Conforme solicitação em Diligência Fiscal determinada pela 1ª CJF segue planilhas em Excel relacionadas à cobrança de ICMS devido por solidariedade, tendo em vista imputação de entradas de mercadorias sem documentação fiscal, oriundas de terceiros, sujeitas à substituição tributária.

A planilha denominada “Anexo 1” diz respeito ao levantamento de omissões de entradas com base nas informações prestadas pelo contribuinte no LMC, com a consideração de “**estoque de abertura**” o volume informado como “**estoque físico de fechamento**” da **data anterior**, conforme solicitado na mencionada Diligência Fiscal.

A outra planilha, que diz respeito ao demonstrativo de apuração do ICMS, está com as alterações nos valores relacionados, justamente em decorrência do critério a ser considerado, conforme mencionado acima, nos “**estoques de aberturas**”.

Assim, diante de tais considerações, conforme planilhas anexas, o ICMS exigido, na condição de responsável solidário, seria reduzido de R\$2.859.055,10 para R\$2.412.416,00.

Instado a se manifestar sobre o resultado da diligência, o recorrente reitera todos os termos do Recurso Voluntário e diz que, apesar da redução das quantidades consideradas como omitidas em 811.648,40 litros de combustíveis, a instrução do PAF continua viciada, inclusive ofendendo o art. 46 do RPAF, e o procedimento atualmente adotado pelo CONSEF em dezenas de processos similares, pois, com efeito, as novas planilhas apresentadas refletem tão somente uma apuração sintética, não existindo no PAF a apuração analítica e os papéis de trabalho usados na apuração, especialmente o SPED usado, as medições e os arquivos 1300, 1310 e 1320, que em conjunto espelham os totais de vendas realizadas (por tanques, bicos e tipos de combustível). Ou seja, não foi carreado ao feito a comprovação de que a autuada “vendeu mais do que comprou e estocou”.

Diz que, nesse caso, contrariando conduta padrão nos casos análogos, o CONSEF determinou

apenas a adoção dos “estoques de medição”, procedimento que não supera a necessidade da demonstração analítica dos fatos e a entrega de todos elementos/planilhas, usados na ação fiscal, com a consequente reabertura do prazo de defesa. Foi concedido o curso interstício de 10 dias, agravando os prejuízos ao defendant.

Diz constatar que foram indicadas significativas quantidades de “perdas”, muitas vezes em dias anteriores ou posteriores aos “ganhos”, indicando que as quantidades apresentadas no Auto de Infração constaram apenas no “Item 10 do registro 1300” e que são dados viciados e incompatíveis com a movimentação anual e, consequentemente, com a verdade material. Os totais das “perdas” superam os “ganhos”, provando a inconsistência da autuação, lastreada que foi em apenas um dos dados disponíveis.

Assim, sustenta que tudo isso reflete a impropriedade do meio de apuração, baseado em instrumento ilegal e que não pode ser aplicado de forma retroativa. Tratando especificamente da Portaria nº 445/98 (alteração introduzida pela Portaria nº 159/19), em consonância com a linha majoritária do TJ-BA, já abordados no recurso, relativos à Instrução Normativa nº 52/13, tendo a Exma. Sra. Juíza da 4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, proferido sentença concluindo pela Ilegalidade / Inconstitucionalidade do art. 10, § único da Portaria nº 445/98. Em que pese o disposto no art. 167, III do RPAF/BA, a ilegalidade se aplicar ao caso em lide.

Por fim, o recorrente aduz que a manutenção desse tipo de autuação, sem base legal e sem comprovação material, se constituirá um desserviço para o Estado, que arcará com os ônus da sucumbência, como já determinado no caso acima transrito, do que reitera os pedidos formulados no Recurso Voluntário, notadamente pela nulidade da Decisão recorrida ou nulidade ou improcedência do lançamento, sem prejuízo de nova e regular ação fiscal. Sendo alcançada a nulidade da decisão recorrida, solicita que o PAF retorne à Primeira Instância, para que seja convertido em diligência, para que todos arquivos e planilhas, que deram origem ao lançamento, sejam ofertados à autuada, com a reabertura do prazo de defesa.

Finalmente, às fls. 219/221 dos autos, um dos autuantes informa que a diligência determinada pela 1ª CJF foi cumprida, às fls. 206/207, esta última correspondendo a arquivos digitais em meio magnético (CD), e, da análise do arquivo Excel (“PARA 1ª CJF ANEXO 1 LMC E OMISS ENTRADA 2015\_2019 PÓS DILIG p envio CONSEF”), verifica-se a presença de duas planilhas, uma que corresponde às informações extraídas do LMC, onde foram apontadas inicialmente (no momento do lançamento tributário) as omissões. Em virtude da diligência fiscal determinada, outra planilha foi elaborada (“Cfe Dilig CONSEF II”), contendo as informações diárias do LMC, assim como as omissões apuradas com o critério estabelecido na mencionada diligência (fls. 202), cuja cópia foi entregue ao autuado (fls. 208/209).

Diz que, após ciência dos documentos e demonstrativos, o contribuinte se manifesta com argumentos trazidos na defesa (fls. 51 a 92), cujos elementos alegados todos foram devidamente enfrentados e no próprio julgamento da JJF, do que cita exemplos.

Também destaca que, na decisão judicial invocada, há apreciação da legalidade em considerar as quantidades de combustíveis que decorrem do fenômeno natural – dilatação térmica – como sendo fato gerador de ICMS, matéria exatamente inversa ao aventado no lançamento tributário, visto que o levantamento fiscal excluiu das quantidades de combustíveis, absurdamente escrituradas como “ganhos” no LMC, as quantidades decorrentes de ganhos por dilatação térmica. Ou seja, literalmente o inverso do tratado nos julgados trazidos ao PAF.

Registro a presença do advogado do Autuado, Sr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA nº 11.026, que efetuou a sustentação oral.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, I, “b”

do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância que julgou procedente o Auto de Infração.

Inicialmente, registre-se que trata da mesma matéria que foi objeto de julgamento pela 1ª CJF, através do Acórdão nº 0058-11/21-VD, no qual, por decisão unânime, não proveu o Recurso Voluntário de igual teor.

Da análise das razões recursais, em que pese a abundância de preliminares de nulidade, a tese recursal se restringe basicamente a alegar fato sob premissas falsas, conforme veremos adiante, uma vez que o recorrente suscita preliminares quanto às nulidades do (a):

1. Decisão por não enfrentar alegações de defesa e
2. 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, inaplicável a fatos pretéritos.

E, no mérito, reitera todas as alegações, já objeto das preliminares de nulidade, inovando apenas quanto à informação relativa à posição do STJ, através do Recurso Especial nº 1884431 – PB (2020/0174822-8), de não permitir que a “variação volumétrica” seja entendida como “fato gerador”, cujo entendimento recursal é, segundo o apelante, “*independente de índices*”.

Porém, antes da análise de tais razões, com exceção da diligência determinada, nego o pleito do recorrente, tanto para revisão por fiscal estranho ao feito, quanto para a ouvida da PGE sobre a extensa matéria de direito abordada, pois vislumbro, nos termos do art. 137, II do RPAF, que compete ao relator avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento a salvo de dúvidas ou incorreções, caso afirmativo, conforme entendido no caso concreto, torna-se desnecessária solicitar a emissão de parecer da Procuradoria Geral do Estado ou de revisão fiscal, conforme veremos.

Ademais, em PAF similar (Auto de Infração nº 269138.0114/19-7), em 15/02/2021, a PGE emitiu Parecer nº 2021074132-0 sobre a matéria, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, com anuência do Procurador Chefe, Dr. Nilton Gonçalves Almeida Filho, no qual firmou que em relação:

- ao julgamento por videoconferência, não se verifica cerceamento de defesa quando a parte teve oportunidade processual de produzir sua prova e o julgador decidiu a causa com base nos elementos de convicção postos nos autos.
- 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 juridicizado 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, é 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.

De igual modo, denego o pleito para que esta CJF **não** realize o julgamento por videoconferência, sob a justificativa de que tal método já contaminou o processo, com irreparável cerceamento à defesa, eis que o patrono do sujeito passivo, como militante deste CONSEF, conhece muito bem o zelo e transparência com que ocorre as sessões de julgamento, tendo inclusive, por diversas vezes logrado êxito em seus recursos, diante dos argumentos e das provas apresentadas em outros processos administrativos fiscais, sempre ocorridas com discussões detalhadas e esmiuçadas na busca da verdade material, inclusive com pedido de vistas dos próprios conselheiros, quando necessário, nas próprias sessões por videoconferência. Ademais, não há como evitarmos a evolução da tecnologia e a verdade dos fatos contemporâneos atuais.

O fato é que não há como admitir o alegado prejuízo ou cerceamento de defesa por se realizar a sessão do julgamento por videoconferência, conforme razões já postas, cuja previsão para realização nessa modalidade está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592, de 04 de junho de 1999, sendo o apelante inovador em tal pleito, o qual não se justifica diante das próprias razões de mérito, tidas como preliminares, aduzidas pelo recorrente, a exemplo da “*NULIDADE DO AI: IMPROPRIEDADE DO MÉTODO*”, oportunidade em que demonstra entendimento pleno da acusação fiscal de “*omissão de entradas*”, ao descrever 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*” e “*... para depois se fazer totalizações anuais, das quais se deduziu o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganhos excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, como já visto, somente possui autorização legal para ser apurada mediante levantamento quantitativo, a teor das Portarias nºs 445/90 e 159/19, por exercícios fechados ou abertos*”.

Sendo assim, a irresignação do apelante, apesar do pleno entendimento da acusação, é de que o autuante não seguiu roteiro compatível com o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, ou qualquer outra forma que possa ser considerada legítima, ainda mais para ser aplicada ao passado. Portanto, indaga-se: qual o alegado prejuízo ou cerceamento de defesa por se realizar a sessão do julgamento por videoconferência, neste contexto? Contudo, tal análise quanto ao método, será posteriormente abordada.

Quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida por não enfrentar alegações de defesa, vislumbro que o Acórdão nº 0205-03/20-VD abordou todas as 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, a exemplo dos excertos ínsitos na Decisão recorrida, a saber:

[...]

*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. (grifei)*

[...]

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

Quanto às preliminares suscitadas no intuito de anular o Auto de Infração, especialmente sob arguições de utilização de dados irreais e de inaplicabilidade da presunção legal, há de esclarecer que a acusação fiscal é cristalina ao afirmar que o imposto exigido ao sujeito passivo é **na condição de responsável solidário** pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (no caso o fornecedor), por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, 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).

Ademais, para corroborar a fidedignidade dos dados apurados na ação fiscal, ressalte-se que os mesmos foram informados pelo próprio contribuinte através da sua escrita fiscal, soando esdrúxula a suposta alegação de cerceamento de defesa por desconhecimento de tais dados apurados nestas condições, agravada ainda mais pelo fato de que tais arquivos lhe foram solicitados através de intimação enviada ao deficiente por meio de Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e) para a apresentação, inclusive com os ajustes necessários, consoante documento às fls. 5 dos autos, e excerto na Decisão recorrida, a saber:

*Vale ressaltar, que na intimação enviada ao deficiente por meio de Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), foi solicitado ao contribuinte apresentar os dados relativos ao LMC, Registros 1300, 1310 e 1320, com a informação de que os mencionados registros não foram fornecidos na época própria, ou foram apresentados de forma incompleta. Portanto, foi concedida a oportunidade para o Contribuinte fazer os ajustes necessários e enviar os arquivos a salvo das incorreções alegadas, e tais correções não foram comprovadas nos autos.*

Registre-se que ao alegar nulidade por impropriedade de método, o próprio recorrente descreve que o autuante retirou as informações do LMC, e que lhe foram ofertadas **planilhas sintéticas**.

Também há de frisar, que nos termos do art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS), cujo dispositivo legal vigia à época dos fatos geradores, “*A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade*”.

O art. 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, portanto, descabida sua alegação relativa à impossibilidade de constatação de fato gerador diário.

Já o art. 247 do RICMS disciplina 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 (Convênio ICMS 143/06).*”

Por fim, a cláusula segunda do art. 251 do aludido Decreto, determina que:

*Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.*

*[...]*

*§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.*

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, às fls. 7/49 dos autos, 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.

Assim, por se tratar de uma apuração da movimentação diária de combustíveis efetuada pelo próprio contribuinte, conforme LMC, há de registrar duas premissas básicas para a exigência do imposto, em análise, que são:

1. A primeira premissa é de que o contribuinte está obrigado a proceder a aferição **física do estoque no início** (abertura) e no final de cada dia (encerramento). Logo, a **mensuração física do estoque**, declarada no LMC, de plena responsabilidade do contribuinte, por ser um procedimento pretérito e impossível de reavaliação, tornam-se indiscutíveis os valores declarados como existentes fisicamente.

Em consequência, mesmo que haja divergência entre as quantidades apuradas através do estoque físico no final do dia anterior com o estoque físico do início do dia posterior, para mais ou para menos, assim deve ser considerado, por se tratar de uma declaração decorrente de uma mensuração fática e pretérita declarada com verdadeira pelo próprio contribuinte e, principalmente, por não se tratar de *transposição* do estoque final do dia anterior como se fosse o estoque inicial para o dia seguinte, mas, sim, repise-se, de mensurações dos estoques físicos existentes em momentos diferentes, ou seja, tanto no final do dia anterior como no início do dia seguinte;

2. A segunda premissa é de que, pela especificidade da atividade, trata-se de levantamento quantitativo de estoque diário de combustíveis. Assim, em que pese a hipótese de divergência de quantidades entre estoques final do dia anterior e inicial do dia seguinte, há de prevalecer o quanto apurado e declarado como estoque **inicial fisicamente** existente para a abertura do dia, para a auditoria de estoque do dia;

Válido destacar, 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 já dito, a exigência do imposto ao recorrente decorre do “ganho” **marginal** de combustível **apurado através de índice superior ao admitido pela ANP para variação volumétrica**, na condição de responsável solidário, 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 inofismável 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.

Portanto, apesar da diligência (fls. 201/202), para os autuantes considerarem como “estoque de abertura” o volume apurado como “estoque físico de fechamento” da data anterior, diante das considerações feitas e por tratarem de **mensurações físicas** inofismáveis (pretéritas e impossíveis de reavaliações), há de prevalecer o quanto apurado e declarado pelo contribuinte como estoque **inicial fisicamente** existente para a abertura do dia, nos termos processados originalmente no levantamento fiscal, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Assim, da análise do levantamento fiscal (fls. 8/43), verifica-se que o “ganho” registrado diariamente pelo contribuinte excede 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, a exemplo de:

(A) MÊS	(B) COD	(C) DESC. DO PRODUTO	(D) DT FECH	(E) QT EST ABERT	(F) QT VOL ENTR	(G= E+F) QT VOL DISPON	(H) QT VOL SAÍDAS	(I=G-H) QT EST ESCRIT	(J) QT PERD	(K=L-I) QT GANHOS	(L) QT FECH FÍSICO	(M=G*1,8387 %) LIM. SEFAZ	(N=K-M) OM. DE ENT.
5	3567	GASOLINA COMUM	13/05/2015	860,285	-	860,285	-	860,285	-	326,695	1.186,980	15,818	310,877
5	3567	GASOLINA COMUM	14/05/2015	1.186,980	-	1.186,980	32,673	1.154,307	-	32,673	1.186,980	21,825	10,848
5	3567	GASOLINA COMUM	15/05/2015	1.154,307	10.000,000	11.154,307	1.410,902	9.743,405	-	593,215	10.336,620	205,094	388,121
5	3567	GASOLINA COMUM	16/05/2015	9.743,405	-	9.743,405	1.856,172	7.887,233	-	928,981	8.816,214	179,152	749,829
5	3567	GASOLINA COMUM	17/05/2015	7.887,233	-	7.887,233	1.116,744	6.770,489	-	13.018,511	19.789,000	145,023	12.873,488
5	3567	GASOLINA COMUM	18/05/2015	18.785,645	-	18.785,645	1.318,591	17.467,054	-	1.204,883	18.671,937	345,412	859,471
5	3567	GASOLINA COMUM	19/05/2015	18.104,930	-	18.104,930	1.550,794	16.554,136	-	665,629	17.219,765	332,895	332,734
5	3567	GASOLINA COMUM	20/05/2015	16.554,136	-	16.554,136	1.135,970	15.418,166	-	444,728	15.862,894	304,381	140,347
5	3567	GASOLINA COMUM	21/05/2015	15.418,166	-	15.418,166	1.226,768	14.191,398	-	3.808,602	18.000,000	283,494	3.525,108

Chama atenção no excerto acima, a data de 17/05/2016, na qual houve um **ganho excedente** de 12.873,488 litros, decorrente do estoque inicial existente de 7.887,233 litros, inexistindo aquisição com nota fiscal, o que perfaz o **volume de 7.887,233 litros disponíveis**, dos quais foram deduzidos 1.116,744 litros vendidos através dos bicos de bombas, resultando o **estoque escritural** de 6.770,489 litros, que comparado com o **estoque físico** no final do dia de 19.789,000 litros, apurasse ganhos de 13.018,511, que deduzido do ganho volumétrico admitido de 145,023 litros (1,8387% sobre o valor disponível de 7.887,233), existe um **ganho excedente** de 12.873,488 litros, o que corresponde ao percentual de 163,22% do estoque disponível.

Portanto, sob pena de se negar a ciência exata, no caso a matemática, 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 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, conforme enquadramento legal, de cuja acusação o recorrente entendeu e inclusive se defendeu alegando que tal dispositivo não se reporta à substituição tributária, mas sim aos casos de flagrante de posse de mercadorias sem documentação fiscal ou com documentação inidônea, do que discordo, eis que o fato concreto se subsume à hipótese legal citada, em relação às mercadorias que o recorrente deteve para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento feito pelo 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, ao contrário da pretensão recursal **de flagrante de posse das mercadorias** que se adequa ao gerúndio (detendo) que indica continuidade, desenvolvimento de uma ação em andamento ou duradoura:

*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 à omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da **variação volumétrica regular**, que por se tratar de conclusão lógica, por razões obvias, 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 nos termos previstos no art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, 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 de 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, cuja exação atribuiu ao adquirente a condição de responsável **solidário** pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, em razão da constatação de entradas de combustíveis efetuadas sem documentação fiscal.

No mérito, no que tange à alegação relativa a posição do STJ, através do Recurso Especial nº 1884431 – PB (2020/0174822-8), de 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 sim de **entradas de combustível sem o devido documento fiscal**, em montante por vezes de 163,22% do seu estoque disponível, 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, sendo desarrazoado o argumento recursal de que a aludida Decisão do STJ *independe de índices*, o que seria, no mínimo, temerária e estapafúrdia esta interpretação do recorrente.

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 do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE

Peço licença ao Senhor Relator, sempre muito atencioso e consistente com suas razões de decidir, para oferecer uma outra visão acerca do caso em questão.

Antes do mais, é preciso registrar que voto pela nulidade do lançamento (e não pela “improcedência” do auto de infração), porque me parece que nas circunstâncias examinadas, não há elementos suficientes para gerar convicção, determinar com segurança, a ocorrência da infração (art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99).

Isto é, não há certeza a partir dos elementos coligidos e pela técnica empreendida, de que a Recorrente omitiu entrada de mercadoria. Como também não há certeza de que a Recorrente declarou todas as entradas. E na incerteza deve-se favorecer a liberdade, cabendo à Fiscalização refazer a Ação Fiscal, se ainda houver tempo, por outras técnicas que gerem maior convicção.

Quero com isso, desde logo afastar a ideia de que este voto decidiu “questão preliminar” (art. 154, parágrafo único, do RPAF/99). Decidiu-se o mérito, questão principal, isto é, a higidez do motivo do Ato Administrativo de lançamento.

Esclareço.

Como muitas vezes agitado ao longo dos debates processuais, o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) não é novidade alguma. A sua origem regulatória (em disposições do antigo DNC - Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992 -, antecessor da ANP); a absorção da sua escrituração pela legislação do ICMS como obrigação tributária acessória (Convênio ICMS 57, de 28/06/1995); a sua inclusão entre os campos da EFD ICMS/IPI, nada disso é novidade.

Do mesmo modo, auditar e lançar o ICMS por inconsistências do LMC não é uma novidade no âmbito da SEFAZ/BA. Muitos lançamentos foram mantidos, e muitos foram desconstituídos.

Em pesquisa, constato lançamentos referentes aos exercícios de 2005 e 2006, que mereceram deste Conselho o seguinte julgamento (Acórdão CJF nº 0100-12/10, j. em 06/04/2010):

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO DECLARADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). As omissões de entradas constatadas são apenas aparentes. A empresa vende quantidades de combustíveis a mais do que comprou, não porque omitiu entradas, mas porque, embora tenha registrado as compras com as quantidades devidamente corrigidas de acordo com os critérios fixados pelo CNP, em função da temperatura-padrão de 20 °C, não procedeu da mesma forma ao dar saída das mercadorias, pois a legislação que regula o setor não prevê que assim devesse proceder, daí haver um ganho de volume em virtude da expansão das moléculas dos combustíveis por força do natural aumento de temperatura, haja vista que na Bahia a temperatura ambiente se situa quase sempre acima de 20 °C. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

Mais recentemente, esta Câmara proferiu dois Acórdãos unânimis:

**EMENTA: ICMS.** FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Levantamento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Não comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal e sem registro nos Livros Fiscais. É necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva de sua ocorrência. A fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário

*não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração. Recomendada a renovação da ação, a salvo de erros. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. (Acórdão CJF nº 0309-12/20, j. em 04/11/2020)*

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO.** Da análise das peças do processo, é incontestável que não foi cumprido o procedimento do roteiro de estoques, conforme as regras estabelecidas; a descrição da infração não condiz com o roteiro apresentado no demonstrativo (roteiro de estoques que não contém sequer os dados essenciais para o cálculo), o que implica em múltiplas causas de nulidade, tanto formal quanto material. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime. (Acórdão CJF nº 0033-12/20, j. em 12/02/2020)

Desse último, aliás, peço licença para transcrever o voto condutor, acolhido à unanimidade, da lavra do insigne Conselheiro Ildemar José Landin:

### **VOTO**

*Trata-se de Recurso de Ofício de Auto de Infração julgado nulo em Primeira Instância, a partir de lançamento decorrente de falta de recolhimento de ICMS de operações não escrituradas em livros fiscais próprios, em que, resumidamente, os argumentos do Relator em prol da nulidade, são os seguintes:*

*Que os valores de ICMS exigidos na autuação, foram calculados na planilha cujo título é VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA, fls. 22, 22-v a 29, 29-v, teve como base os valores extraídos, segundo informa o autuante, da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte; importante registrar, que estes cálculos foram efetuados diariamente, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do combustível no dia, abrangendo apenas os dias quando foram detectados os ganhos.*

*O autuante destaca na informação fiscal, fl. 128, que razão entre os ganhos ou perdas e o volume disponível em estoque (registro 1300, campo VOL\_DISP, da EFD) for superior a 0,6% (seis décimos por cento), esses ganhos e perdas precisam ser devidamente justificados no campo 13 do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, item VII, 13, “f”, da Portaria NDC nº 26, de 13 de novembro de 1992.”*

*Contudo, afirma que não teve oportunidade de examinar se houve ou não justificativas plausíveis para a ocorrência desses valores de ganhos e perdas em virtude da não apresentação do LMC pelo contribuinte, apesar de intimado a fazê-lo.*

*Aqui já se denota uma incongruência do lançamento - o autuante afirma que sequer teve acesso ao LMC para verificar se houve justificativas das alterações, sendo que nem mesmo há no demonstrativo, estoque inicial e final para comparações.*

*É visível que foi feito uma auditoria de estoques, sem os elementos indispensáveis para sua consecução, e a própria descrição da infração sequer se reporta a uma presunção legal de omissão de saídas pela constatação de omissão de entradas.*

*As ditas “operações não escrituradas nos livros fiscais próprios” pressupõem a existência de documentos sem a devida escrituração, e não consta no processo quaisquer provas de documentos relativos a operações não escrituradas, o que já se constitui em erro formal insanável neste processo. Continua o Relator a quo:*

*O demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS de forma diária, com vencimento também diário. O RPAF/99 no §2º do art. 39 prevê que: “Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado”. Portanto o RPAF na lavratura do auto de infração, autoriza apenas duas formas de lançamento: mensal ou no último mês do período fiscalizado.*

*No auto de infração em lide, o autuante não apresenta prova que sustente o fato base, posto que apesar de constatada a ocorrência dos ganhos de combustível, de não ter sido apresentado o LMC pela autuada, justificando tais ocorrências, a entrada no estabelecimento de mercadorias sem documento fiscal, que seria o fato presumido, está baseada em suposições e não em fatos que comprovadamente tenham ocorrido. Para o deslinde da questão, interessa sobremaneira estabelecer a verdade material, que se fundamenta na existência de provas.*

*Os valores computados como entradas de mercadorias, calculados nos levantamentos, foram assim considerados, diante da justificativa elaborada pelo autuante para explicar a existência de registros na EFD do contribuinte, relativo aos ganhos excessivos os quais denominou de “ganhos estapafúrdios”, que por não encontrar explicações na ocorrência de fatos naturais, atribuiu estes ganhos a interferências de natureza humana na produção de adulterações, fraudes e outros.*

*De fato, de uma simples observância do demonstrativo à fl. 01 do auto, nota-se que os lançamentos são diários 08/12, 10/12, 13/12, etc., em situação atípica, inusitada, e frontalmente contrária à legislação tributária, fato este, que fosse apenas o único como irregular, já implicaria em nulidade formal.*

*Da análise das peças do processo, é incontestável que não foi cumprido o procedimento do roteiro de estoques, conforme as regras estabelecidas; a descrição da infração não condiz com o roteiro apresentado no demonstrativo (roteiro de estoques que não contém sequer os dados essenciais para o cálculo), o que implica em múltiplas causas de NULIDADE tanto formal quanto material.*

*Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.*

O que há de novidade é o roteiro fiscal empreendido, valendo-se de permissivo inserido na Portaria atinente à auditoria de estoques, roteiro esse que insere uma desconcertante cadeia de presunções a partir de um fato que, muito bem pode-se admitir e nada se viu do acusador para afastar, ter decorrido de erro, ou de fenômenos físicos anormais.

Em primeiro lugar: não se assistiu ao exaurimento dos testes que a defesa forçou a acusação a proceder. Não se vê elementos (e, com a devida vénia, os arquivos anexados na mídia de fls. 238 são absolutamente inconclusivos, nada claros, resumem-se à reprodução em XML da EFD e das NFE), de cotejo de outros registos realizados pelo Sujeito Passivo, para demonstração da omissão de entrada. Não se vê o debate da EFD retificadora, que ainda que não seja um vício a inquinar de nulidade a ação fiscal (como se explorou mais acima), na situação em tela, seria essencial para afastar as dúvidas levantadas pela Recorrente.

Ademais, o limiar entre espécies de presunções (*hominis*, relativas, e *juris et de jure*), por vezes é tênue. Inferências “matemáticas” como as que surgem das auditorias de estoque geralmente redundam em incerteza muito longe da Matemática. Certo é que uma inferência (apurou no LMC ganhos superiores ao permitido, logo omitiu entrada de mercadorias, que ingressaram desacobertadas de nota fiscal, logo incide a solidariedade por ICMS-ST, que se infere não ter sido pago em operações antecedentes), não pode implicar a criação de um fato gerador novo, fora daqueles indicados no art. 2º da Lei nº 7.014/96 (se apura ganhos diários no LMC, em valor superior ao tolerado, então deve pagar ICMS sobre o valor das mercadorias decorrentes dos ganhos).

E não se aduza que a escrita do empresário faz prova contra si (art. 226, *caput*, do Código Civil), pois **(a)** a escrita obviamente deve ser considerada como um todo, como um conjunto, e não com excertos pinçados voluntariamente pela fiscalização, especialmente quando não adredemente concertada para essa finalidade; e **(b)** a comprovação da inexatidão dos registros (e, como no caso em tela, a dúvida razoavelmente lançada e não combatida, sobre essa exatidão), afasta a prova resultante de “livros e fichas” (parágrafo único do mesmo art. 226 do Código Civil).

Há, repito, muita incerteza na ação fiscal.

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.

Examine-se o método aplicado: extraiu-se 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 de mercadoria não registrada”.

De resto, a aplicação do art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, é novamente de hermenêutica desconcertante. Com efeito, como salientou a Recorrente, o dispositivo parece talhado para aplicação em fiscalizações de trânsito. No caso em tela, a Recorrente não foi apanhada com mercadoria qualquer, exótica, destinada à comercialização, e desacompanhada de documentação fiscal exigível. Ora, o que se tem em combustível em um... posto de combustíveis? Não há prova de que o ganho registrado no LMC é mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Há outras possibilidades que deveriam ser testadas pela fiscalização.

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 as referidas inconsistências são motivadas por erros na elaboração da sua EFD.

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 de 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 considerada ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infrageis.

E nem se mencione o posicionamento do Ilustre 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 vigência*”.

A aplicação da Portaria nº 445/1998, efetivamente acarreta um desconforto hermenêutico. É que o art. 7º comanda que não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato “omissão de entrada” e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento, portanto a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem pagamento do imposto. Ocorre que as operações de saída da mercadoria combustível, operadas pela Recorrente, não são tributáveis.

Em outras palavras, os registros do LMC/1300, na EFD, são peças auxiliares à ação fiscal, que podem sinalizar (ou não) uma irregularidade, a ser criteriosamente verificada. 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.

Se o Autuante se limita a utilizar o campo 10 do “Registro 1300”, sequer avançando para demais elementos probantes, e louva-se em oferecer a título de Informação Fiscal uma peça monográfica, erudita, mas genérica, que principia por uma preleção sobre o controle de estoques nas Ciências Contábeis, com a devida vênia, não gera a esta Relatoria convicção de que cuidou de examinar os argumentos defensivos para a hipótese dos autos.

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.

Impende fazer referência à decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, com a transcrição do seguinte trecho: “*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”.*

Em resumo: a verificação sinalizada no art. 4º (e, não no art. 2º) da Lei nº 7.014/96, c/c art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/1998 (em sua redação posterior à Portaria nº 159/2019), não pode ensejar validamente a conclusão de que todo ganho superior à margem tolerada (valores admitidos pela agência reguladora ou autoridade tributária, em auditoria de estoques), implique, sem maior esforço investigativo, a presunção de omissão de entrada, de solidariedade por tributo não recolhido em operações antecedentes (mormente quando a tributação deve-se encerrar, como no caso da venda de combustíveis derivados de petróleo, com a saída do estabelecimento industrial ou extrator), e seja havido como fato gerador do imposto. Inteligência do art. 7º da Portaria nº 445/1998.

Ante o exposto, voto pela NULIDADE do presente Lançamento Fiscal, dando PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário apresentado.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281231.0007/20-3, lavrado contra **M.E.D. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.859.055,10**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de abril de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS