

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0118/19-2
RECORRENTE - TORORÓ POSTO DE SERVIÇO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0245-03/20-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/07/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0157-12/22-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Não acatadas as nulidades suscitadas. Negado o pedido de diligência ao Autuante ou estranho ao feito. Não acolhido o pedido de diligência à PGE/PROFIS. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário, em face da Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/12/2019 e notificado ao Sujeito Passivo em data incerta (não há nos autos prova da notificação, mas a Defesa foi protocolizada em 07/02/2020, fl. 13), para exigir ICMS no montante de R\$ 2.711.155,55, além de multa (100% sobre o valor lançado) e acréscimos legais, em decorrência da acusação de cometimento de uma só infração.

As ocorrências se verificaram nos períodos de apuração dos exercícios fiscais de 2015, 2017 e 2018, e a acusação foi enunciada da seguinte maneira:

***Infração 01 – 04.07.01:** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. [...] **Enquadramento legal:** Artigo 4º, § 4º, inciso IV, Art. 6º, inciso IV; art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98. **Multa Aplicada:** Artigo 42, inciso III, alínea “d”, da Lei 7.014/96. [...] Total do débito (valor histórico): R\$ 2.711.155,55.*

Merece destaque que o contraditório se desenvolveu intensamente em primeiro grau.

Na Defesa às fls. 14 a 52 - destacam-se as diversas “preliminares” quanto ao procedimento de constituição do crédito tributário (e muitas transcrições de ementas de acórdãos do CONSEF), e no mérito questiona-se o aproveitamento de parte de dados (inconsistentes) da escrita fiscal do Sujeito Passivo; que escriturou regularmente as operações de saídas; que a presunção legal pretendida não possui lastro legal; que as inovações empreendidas na Portaria nº 445/98 (via Portaria nº 159/2019) não podem ser aplicadas a fatos pretéritos; e que em investigação mais profunda no curso dos Autos de Infração nºs 26913800116/19-0 e 2691380120/19-7 constatou-se aquisição de mercadorias da PETROBRÁS “que, contudo, é evidente que geraram a ‘substituição tributária’”; e que considerando que a Portaria nº 445/98 não trata da distinção entre mercadorias sujeitas a regimes diversos (substituição tributária e normal), deve-se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, o que enseja a improcedência da cobrança.

A obra monográfica intitulada Informação Fiscal (fls. 67 a 82, com versos), contendo até mesmo sumário, três seções primárias e dezesseis seções secundárias, versa temas tais como: o controle dos estoques nas Ciências Contábeis; o inventário dos estoques; o período de realização dos

inventários; o controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos e revendedores; a indicação de possíveis erros no controle diário dos estoques de combustíveis e registrados na EFD; erros de medição e anotação; alterações do procedimentos de fiscalização; o fundamento fático do percentual limite de 1,8387% fixado pela SEFAZ para ganhos registrados na EFD; ônus da prova acerca de equívocos de escrituração alegados, inconsistências, e erros nos registros 1300 da EFD; critérios de cálculo sobre o ICMS devido pelo revendedor ante a omissão de entradas de combustíveis.

Destaco a seguinte passagem:

“A cada dia, de forma independente, o levantamento quantitativo de estoques é feito pela própria autuada com o inventário dos combustíveis no início e no final das suas operações no dia, e registrando as omissões de entradas como ganhos e de saídas como perdas - tudo anotado no registro 1300 da EFD [...] foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD. Logicamente, podem ter havido erros de escrituração, mas esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam. É um erro grosseiro proclamar que ‘apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado’, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo revendedor.”

Em 01/12/2020 (fls. 87 a 110), a 3ª JJF julgou o Auto de Infração Procedente, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

VOTO

Preliminarmente, cabe apreciar as questões suscitadas em Memorial pelo defendente. Em sessão de julgamento, realizada no dia 01/12/2020, o patrono da autuada, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026, em sustentação oral, arguiu, reiterando as seguintes questões de ordem e requerendo: (i) que o PAF ficasse sobrestado, até que o julgamento no CONSEF voltasse a ser realizado de forma presencial, sob a alegação de que a sessão virtual, realizada via videoconferência, como está ocorrendo, cerceia seu direito de defesa. Apresentou entendimento, que o referido procedimento somente é cabível, quando o Contribuinte contra ela não se opuser, o que não acontece no presente caso. Pediu a suspensão do julgamento, se a decisão não for pela nulidade ou improcedência da autuação; (ii) diligência a PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer sobre as questões jurídicas suscitadas em sua defesa; (iii) que considerando a retificação do seu SPED/EFD/LMC, tendo juntado ao PAF os correspondentes recibos e arquivos, deveria, a esse respeito, o Autuante se manifestar; (iv) a nulidade do lançamento, eis que levado a efeito através da Ordem de Serviço nº 506100/19, expedida para Contribuinte diverso, qual seja, a empresa Vitórios Distribuidor de Petróleo Ltda., estando assim, a autuação irregular, atingindo o próprio lançamento de ofício.

Essas preliminares foram apreciadas pelo Colegiado desta 3ª JJF, que por unanimidade, decidiu pelo indeferimento dos pedidos da defesa, com os seguintes fundamentos: (i) não havendo necessidade manifestada pelos Julgadores, não há previsão legal de oitiva pela PGE, nesta fase processual; (ii) o julgamento das sessões de forma virtual está previsto na legislação baiana, podendo o defendente se manifestar livremente, como o faz no presente caso, não havendo que se falar em cerceamento de defesa. Ademais, a realização dos julgamentos nessas circunstâncias, está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - 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, consoante o que determina o inciso III, do art. 167 do RPAF/99; (iii) no curso da instrução, não se verificou a necessidade de vistas ao Autuado da informação fiscal, pois nenhum elemento ou fato novo foi apensado ao PAF pelo Autuante. Sendo assim, não se verificou a necessidade da referida diligência e em consonância com o art. 137 do RPAF/99, compete ao Relator, tanto na primeira, como na segunda instância, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento, a salvo de dúvidas ou incorreções; (iv) a Ordem de Serviço é um instrumento de controle interno da administração fazendária e a falta ou citação equivocada deste documento no Auto de infração, não traz qualquer prejuízo ou cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Tanto é assim, que o art. 39 do RPAF/99, elenca os elementos necessários e suficientes a validade do lançamento fiscal sem fazer qualquer referência a Ordem de Serviço.

Cabe acrescentar, por fim, que o impugnante no Memorial apresentado, invocou 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, depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se confunde com a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Neste processo, a discussão 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 qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.

O defendente apresentou entendimento, de que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz, traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes: uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos de 2015, 2017 e 2018, e somente ao ser autuado, no ano de 2019, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive realizando alteração de sua EFD.

O defendente destacou ter retificado seu SPED/EFD/LMC, tendo juntado ao PAF os correspondentes recibos e arquivos, sobre os quais, conforme pedido em 03/08/20 (SIPRO 060329/2020-5), deveria o Autuante se manifestar. Sustentou também, que deveria ter tomado ciência da informação fiscal, e que não ocorrendo, causou óbice a sua defesa.

Não acolho esta solicitação, considerando que não possui legitimidade a realização de ajustes à EFD, após o início da ação fiscal, exceto para atendimento à intimação nesse sentido, feita pelo fiscal responsável pela fiscalização. Ademais, o Autuante apreciou todos os pontos arguidos pela defesa, conforme exige o art. 127 do RPAF/99. Portanto, não existe previsão legal para que se dê vistas ao Autuado da informação fiscal, considerando que, como já pontuado neste voto, não se realizou qualquer ajuste e não foi pensado elementos novos ao processo, entendo desnecessário, portanto, este procedimento.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS, em razão da 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, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

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

Dessa forma, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, fls. 03 a 10, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Dessa forma, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Sobre o pedido de revisão a ser realizado pelo Autuante ou por fiscal estranho ao feito, fica indeferido de plano.

Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b” do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. A informação fiscal foi prestada em conformidade com o art. 127 do RPAF/99, sendo utilizados argumentos respaldados na doutrina e na jurisprudência. Portanto, não se verifica elementos novos acostados aos autos pelo Autuante, que justifiquem reabertura do prazo de defesa como pretende o defendente.

Quanto ao mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado, a responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, (combustíveis: óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), apurada 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, 2017 e 2018. (Infração 04.07.01).

A defesa sustenta respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Não obstante, não traz à luz deste processo, elementos robustos, com o condão de elidir a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

Observo que 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 imposto, 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.

Neste caso, saliento que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, conseqüentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exibir esta comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

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 for apurada, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

O defendente apresentou entendimento de que a constatação de “omissão de saídas” pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária 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 defendente também alegou que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade dos tanques. Afirmou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas, equivocadamente lançadas nos LMCs. Disse que o Autuante registrou “ganhos” como lançamentos a título de omissão e não teria registrado as “perdas”, que foram desprezadas. Informou, ainda, que providenciaria a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC.

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

Observo que o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, e a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, pois 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.

Cumprir destacar, que a fiscalização nesse tipo de levantamento, leva em consideração as aferições registradas

no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Nesse caso, o Autuante corretamente destacou que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois teria constatado em ação fiscal as irregularidades apontadas nos estoques da empresa, durante anos a fio, sem que fossem tomadas as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alegou.

Assim, verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendente, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal. A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

O defendente alegou, o que seria outra impropriedade da forma como apurado o imposto, o fato de a fiscalização ter realizado o levantamento diário das omissões. Entende não ser possível a apuração diária do ICMS, como realizado pelos Autuantes.

Observo que o levantamento fiscal foi realizado diariamente, porque é dessa forma que os postos revendedores de combustíveis, como é o caso do defendente, registram no LMC suas operações. No entanto, o lançamento das ocorrências se deu no último dia do exercício, em consonância com o § 2º, do art. 39 do RPAF/99.

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 respectiva documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Dessa forma, não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição”, sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que a respalde, à época da ocorrência dos fatos. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros, quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

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

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

Observo que esse artigo se encontra na Seção III da Port. 445/98, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias, pois os ganhos, em termos escriturais, equivalem à uma omissão de entrada. Entendo que esta regra, de natureza interpretativa, não inova na ordem jurídica, e me coaduna com as conclusões do Autuante, no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se uma metodologia mais efetiva de apuração nos processos de fiscalização.

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

O autuado argumentou, 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, uma nova e ilegal espécie 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.

O defendente insistiu que o Autuante se olvidou de cumprir a Instrução Normativa 56/2002, na determinação de que, “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”.

Sobre este argumento, me alinho às conclusões do Autuante, visto que, conforme já mencionado, no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado trata-se de omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário, o seu fundamento não é a “presunção” de omissão estampada no art. 4º, §

4º, IV da Lei 7.014/96, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º, IV da Lei 7.014/96. Neste caso, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07, haja vista a sua responsabilidade ser decorrente do citado art. 6º, IV da referida Lei.

Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não se vinculam à decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

Em relação à multa aplicada, que foi objeto de contestação pelo autuado, observo que não há reparo a fazer, considerando que houve falta de recolhimento tempestivo do imposto apurado mediante levantamento fiscal, ao invés de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, como entendeu o Autuado, existindo absoluta consonância entre a prevista na Lei e a aplicada pela fiscalização, estabelecida no art. 42, inciso III alínea “g” da Lei nº 7014/96, que reproduz, in verbis:

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:

(...)

g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.

O defendente requereu ainda, que sob pena de nulidade, todas as intimações relativas ao feito, sejam encaminhadas ao seu representante legal. Saliento que nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo ao endereço indicado.

Nessa esteira, considerando que nenhuma das alegações defensivas, de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada”, que houve “erros escriturais”, ou “erros de sistema” ou “erros de medição”, foi efetivamente comprovada, a autuação subsiste integralmente.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo, por intermédio de seu procurador devidamente constituído, interpôs Recurso Voluntário às fls. 120 a 184, pedindo a reforma do Acórdão pelas seguintes razões, expostas *brevitatis causa* em apertadíssima síntese, grande parte delas reiterativas da tese de defesa:

- a) sobre a nulidade da decisão: **a1)** cerceamento do direito defesa, ante o julgamento de processo físico por videoconferência, contra a manifestação expressa da empresa; **a2)** alegações defensivas não enfrentadas, que alega ser inúmeras (embora se leia especificadamente a alegação do item 33 da Defesa, atinente à apuração diária de estoques sem a presença dos requisitos dos arts. 41, 46 e 47 da Lei nº 7.014/96; recusa ao exame de inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, “da Portaria 159/19 [Sic]”, com fundamento no art. 167, inc. I do RPAF/99, sendo que aduz jamais ter tratado de inconstitucionalidade; **a3)** cerceamento do direito de defesa por não considerar a matéria atinente ao enquadramento legal, sem reabertura do prazo de defesa; **a4)** que, ao “manobrar a desqualificação da ‘presunção’, o que fez às fls. 23 do acórdão, alterou a substância do lançamento”, criticando a referência ao art. 6º, em lugar do art. 8º da Lei nº 7.014/96 no acórdão vergastado; **a5)** insistente negativa da JJF na instrução regular do PAF, negando vistas e até acesso do processo ao Contribuinte, pedidos de diligência e de ouvida da PGE (relata recusa ao encaminhamento dos autos ao Autuante para se manifestar sobre a EFD retificada em 07/08/2020, afirmando que “deve o Autuante se manifestar, CONFORME DETERMINA O ART. 137, § ÚNICO do RPAF, não sendo essa conduta uma prerrogativa do Relator”.
- b) sobre a nulidade do auto de infração: **b1)** não foi conferido acesso aos autos, diante da inviabilidade de atendimento presencial pelo CONSEF, de modo a apurar se foram juntados pela acusação os demonstrativos analíticos e sintéticos de apuração, a Ordem de Serviço e a origem dos dados utilizados (LMC); **b2)** que a Ordem de Serviço foi expedida em face de contribuinte diverso - Vitórios Distribuidor de Petróleo Ltda., CNPJ nº 04.587.783/0001-02, e a ausência de acesso à mesma fere o disposto no art. 196 do CTN; **b3)** falta de apreciação dos documentos fiscais e contábeis da autuada; **b4)** falta de demonstração das omissões; **b5)** erro no enquadramento legal; **b6)** que o disposto no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 não pode fundamentar a imputação de responsabilidade ao revendedor de combustível, pois usualmente

- utilizado em situação de trânsito de mercadoria, sendo inaplicável a um levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, sem apreensão de um litro sequer, em ofensa ao disposto no art. 9º, inciso I da Portaria nº 445/98; **b7)** impropriedade do método aplicado, que cria duas hipóteses de fato gerador presumido ou nova hipótese de fato gerador consumado; **b8)** inaplicabilidade da presunção legal permitida (presunção do art. 8º, inc. IV, alínea “a” da Lei nº 7.014/96); **b9)** irregularidades na condução da ação fiscal; **b10)** impossibilidade de constatação de fato gerador diário; **b11)** ilegalidade na aplicação da Portaria nº 159/19 a fatos geradores pretéritos; **b12)** utilização de dados irreais (destaca a retificação da EFD, e transcreve na íntegra o Voto condutor no Acórdão JJF nº 0186-02/19, bem assim dos Acórdãos JJF nºs 0160-02/19 e 0167-02/19, “homologados, respectivamente, dias 12/02/2020 e 07/05/2020, ambos pela 2ª CJE, e que nos dois casos a apuração foi realizada exatamente igual ao PAF sob demanda”; **b13)** ilegitimidade passiva; **b14)** ilegalidade da Portaria nº 445/98, art. 10, I, “a” e “b”;
- c)** no mérito: **c1)** o julgado atribui aos lançamentos na EFD “o condão de ‘fato gerador’, concedendo aos registros na EFD/LMC a prerrogativa, única e absoluta, de caracterizar a omissão de entradas, não admitindo qualquer circunstância ou fato que pudesse suplantar as informações do Registro 1300, pois sozinhos, então, revelariam a entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal.”; **c2)** que os demonstrativos do Auto de Infração implicariam quantidades de “ganhos” impossíveis de serem alcançados, e incompatíveis com a capacidade de armazenamento da Autuada, de acordo com documentação anexada emitida pela ANP; **c3)** que o STJ rejeitou autuação de ICMS baseada em variação volumétrica, conforme acórdão proferido nos autos do REsp nº 1.884.431/PB, DJe de 08/09/2020; **c4)** que seja revisada a multa por infração, uma vez que absurda, no patamar de 100%.

Conclui pugnando pela nulidade da decisão recorrida, ou, sucessivamente, o julgamento do Auto de Infração como nulo ou improcedente, pugnando que, se declarada a nulidade da decisão, adotem-se os procedimentos do art. 168 do RPAF.

Recebidos os autos, em sessão de Pauta Suplementar (21/05/2021) o feito foi convertido em Diligência para que o Autuante anexasse registros fiscais em arquivos magnéticos, concedendo-se ao Autuado prazo de 60 (sessenta) dias para manifestação. A diligência foi cumprida (fl. 238) e a Recorrente teceu considerações remissivas à sua petição de interposição de Recurso Voluntário, às fls. 242 a 265, anexando documentos, dentre eles Acórdão proferido nos autos de Apelação nº 0313282-92.2015.8.05.0001. De igual forma, repousa Informação Fiscal de fls. 297 a 311, remissiva àquela oferecida em primeiro grau de julgamento.

Recebidos os autos, estes foram a mim endereçados em 24/02/2022. Considerei-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 09/05/2022, para julgamento. Após sucessivas vistas, seguiu-se o julgamento na sessão de 26/05/2022, oportunidade que se fizeram presente, o Autuante e o Representante da recorrente, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA nº 11.026.

VOTO VENCIDO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99).

Sobre as nulidades aventadas acerca da decisão de piso, rejeito-as integralmente. Reporto-me ao relatório para pontuar conforme referências articuladas, mais uma vez, *brevitatis causa*:

A) Alegações de nulidade da decisão:

A1) Não há cerceamento ao direito à ampla defesa pela mera rejeição do procedimento (sessão de julgamento telepresencial) por parte do Acusado, sem que reste evidenciado o efetivo prejuízo. Como bem ponderou o juízo *a quo*, o julgamento em sessões virtuais tem previsão na legislação baiana desde 07/04/2020 (art. 64-A do RICONSEF, Decreto nº 7.592, de 04/06/1999).

Oxalá que o PAF-e, consectário lógico de julgamento virtual previsto na legislação desde 14/11/2013 (consoante art. 121-A do RPAF/99) seja implementado em urgente brevidade, para que o processo administrativo fiscal baiano atinja o estado de arte dos autos forenses. Afinal, como se diz no art. 12 do RPAF/99, o RPAF e demais procedimentos “*serão organizados à semelhança dos autos forenses*”, e os autos forenses são eletrônicos há quase duas décadas.

Fato é que o estado de arte do processo jurisdicional é eletrônico (em autos, sessões e julgamentos) há anos, e tal estado se consolidou no curso da pandemia do COVID-19, não cabendo, insista-se, aduzir cerceamento do direito de defesa sem evidenciação precisa, consistente e analítica do prejuízo (inteligência do art. 18, § 2º do RPAF/99).

A2) Com a devida licença da Recorrente, temos que as razões defensivas e recursais são urdidas de um modo que não concorre para a analítica e completa dos argumentos e postulações. As ideias são repetidas, cheias de remissões entre “preliminar” e “mérito”, com extensas transcrições de ementas de julgados. Não há clareza, *data venia*. Ainda assim, parece-nos que no julgamento de piso todas as arguições foram examinadas. Por exemplo (e para citar o exemplo que a Recorrente traz em sua peça), no excerto a seguir, a adução de nulidade por apuração diária de estoques foi explicitamente enfrentado:

Observo que o levantamento fiscal foi realizado diariamente, porque é dessa forma que os postos revendedores de combustíveis, como é o caso do defendente, registram no LMC suas operações. No entanto, o lançamento das ocorrências se deu no último dia do exercício, em consonância com o § 2º, do art. 39 do RPAF/99.

Do mesmo modo, vejo que a JJF não examinou a constitucionalidade, a legalidade ou a aplicabilidade em abstrato da Portaria nº 445/98 (e não a Portaria nº 159/19, mera alteradora daquela) porque o exame conforme postulado escapa à competência do CONSEF. Os mesmos dispositivos normativos (art. 125 do COTEB; art. 167 do RPAF/99), negam ao CONSEF a competência para declarar inconstitucionalidade, e para negar aplicabilidade a ato emanado de autoridade superior, sendo certo que o CONSEF integra a estrutura administrativa da SEFAZ (art. 2º do RICONSEF; art. 3º do RISEFAZ). Logo, o CONSEF não titula competência para negar aplicabilidade de Portaria emanada do Secretário da Fazenda.

A3) Não tem cabimento a alegação de que a Recorrente não dispôs de oportunidade para se defender, em reabertura do prazo inaugural, sobre uma nova acusação - pois essa não ocorreu. Desde a imputação, no Auto de Infração, o sujeito é acusado de incorrer na solidariedade do art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 (obviamente, no ICMS-ST devido pelo estabelecimento industrial ou extrator, que no caso é havido como desconhecido, segundo a tese do Autuante, já que a omissão de entrada de combustíveis constatada via autoria do LMC implicaria constatação de que detém mercadoria para comercialização desacompanhada de documentação fiscal exigível). A tese não variou. Constato, ademais, que essa Câmara ainda cuidou de reabrir prazo idêntico à defesa para que a Recorrente tivesse acesso a todos os demonstrativos do Auto de Infração em mídia (Diligência cumprida à fl. 238). Considero, portanto, que a Recorrente dispôs de prazo mais que suficiente para centrar sua defesa na suposta variação de acusação que, repito, não visualizo nos autos.

A4) Na mesma linha do acima exposto, equivoca-se a Recorrente acerca da tese de “manobrar a desqualificação da ‘presunção’”, pois desde sempre a acusação não versou sobre o art. 8º da Lei nº 7.014/96 (sede da assim chamada “responsabilidade por substituição”), pois essa não diz respeito à figura do Acusado revendedor de combustível. A substituição prevista no art. 8º, inciso IV, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 é aqui pressuposta. Como a Recorrente foi colhida em omissão de entrada, segundo a tese do Autuante, não pode ela, Recorrente, provar que a mercadoria adquirida foi efetivamente tributada pelo “industrial ou extrator”, e como sofre a incidência da regra de solidariedade (art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96), deve o ICMS-ST por solidariedade. Essa é a tese da acusação e essa é a tese que prevaleceu em primeiro grau, não houve “manobra” alguma.

A5) A Recorrente não prova qualquer das alegações sobre lhe ter sido negada vista dos autos. Ao contrário, militam em desfavor dessa tese as diversas oportunidades de que dispôs, em prazos alongados, para examiná-los. Não vejo evidência de erros na instrução, sendo certo que o parecer solicitado à PGE é uma prerrogativa do Relator (em primeiro e em segundo grau), que a seu juízo,

quando não verificar que os autos se encontram em condições de ser levado a julgamento, estiver diante de “questão eminentemente jurídica” (art. 45, inciso II do RICONSEF).

Ora, o Direito se interpreta inteligentemente (Carlos Maximiliano), e o PAF sempre contém “questão jurídica”. Contudo, o RPAF/99 não contempla (mais) a remessa de todos os autos à PGE/PROFIS para emitir parecer, apenas naqueles casos em que, ao juízo do Relator (e, diuturnamente, de todo o colegiado) a oitiva do órgão de representação judicial do crédito tributário tenha aptidão de melhor instruir o julgamento.

No caso em tela, não se vislumbrou necessidade de oitiva da PGE/PROFIS, porque esta já se expressou em casos análogos, e seu opinativo já é conhecido deste Conselho - como aliás, oportuna e brilhantemente sustentado pela via oral, por parte do ilustre representante da PGE, para esta assentada.

B) Alegações de nulidade do Auto de Infração

B1) A alegação é reiterativa e não convence, uma vez que o acesso a todo o conteúdo dos autos foi franqueado em mais de uma oportunidade à Recorrente, que ainda dispôs de prazo (após a diligência cumprida às fls. 238), e fez uso desse prazo (arrazoado de fls. 242 a 265), para se manifestar de todo o teor da acusação. O Autuante, com efeito, não anexara demonstrativos ao Auto de Infração porque sua acusação se reporta à EFD expedida pela Autuada (ora Recorrente), tratando-se de documento comum às partes (inteligência do art. 399, inciso III do CPC, aplicável supletivamente à situação em tela). Entretanto, ante o risco alegado pela então Defendente (ora Recorrente) de que tais documentos não fossem os mesmos que ela houvera postado, ou para o fim de identificar eventual erro, houve diligência desta Câmara justamente para que os arquivos em mídia fossem apresentados, e a Recorrente pudesse tratar dos mesmo em prazo igual ao que dispunha para se defender.

B2) Não há evidências nos autos de Ordem de Serviço expedida para que a Ação Fiscal fosse endereçada a outra pessoa. Ao revés, o Auto de Infração (documento comum aos litigantes), registra o número da Ordem de Serviço. Não enxergo, salvo melhor juízo, nas circunstâncias presentes qualquer ofensa ao princípio documental (art. 196 do CTN). A então Fiscalizada não foi vítima de uma surpresa cerceadora de sua defesa, e o registro da Ação Fiscal encontra-se delineado na monografia intitulada Informação Fiscal, que relata detalhadamente (ainda que abstratamente) o procedimento empreendido.

B3) Não há evidências de que o Autuante deixou de apreciar irregularmente documentos fiscais e contábeis da autuada. A retificação da declaração deve ocorrer, em regra, antes do início da ação fiscal, sendo claro que será considerada de plano sem validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos em que o contribuinte esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco, e ineficaz para anulação, alteração ou improcedência do lançamento se relativa a períodos de apuração em discussão administrativa ou judicial (art. 251, §§ 2º e 3º do RICMS-BA/12). Há julgados deste CONSEF flexibilizando a regra, quando restar provado erro evidente do contribuinte passível de inviabilizar a sustentação do crédito tributário em juízo, mas não me parece, salvo melhor juízo, que a Recorrente tenha evidenciado tecnicamente tal erro. Apenas aduzir que “retificou a EFD” não é suficiente para que se obtenha autorização para tal flexibilização.

B4) Não faltam demonstrações de omissões, já que o Autuante parte de um fato incontroverso (o registro de “ganhos” no LMC por variação volumétrica, registro 1300 da EFD, em valor superior ao tolerado pela SEFAZ, 1,8387%, que é mais que o triplo do valor tolerado pela ANP), para atingir, conforme o seu raciocínio, o fato da “omissão de entrada”, que por sua vez gera, segundo aduz, a aferição da ocorrência do fato gerador do ICMS. Seguindo a tese defendida pelo Autuante, não faltam demonstrativos.

B5) Não há erro no enquadramento legal, pois a tese do Autuante é a de que a Recorrente apurou ganhos diários de combustíveis no Registro 1300 da EFD ICMS/IPI, de extração do LMC, em volume superior ao tolerado (imputável à variação volumétrica, em decorrência de fenômenos

físicos), e isso evidenciou omissão de entrada de combustível, atraindo a aplicação do lançamento conforme empreendido.

B6), B7) e B8) Quanto à alegação de vício na utilização do art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 para a situação em tela, de criação de um novo fato gerador consumado a partir de um novo fato gerador presumido, e de inaplicabilidade da presunção legal permitida (art. 8º, inc. IV, alínea “a” da Lei nº 7.014/96), em nosso entender a matéria se confunde com o mérito, e será apreciada em instantes.

B9) Não se vislumbram nulidades da condução da ação fiscal, como evidenciado em primeiro grau. A ação fiscal se desenvolveu de modo consistente com a tese esposada pelo Autuante. Não há “abstração na acusação fiscal”, mas uma cadeia de inferências a partir de declarações prestadas pelo Sujeito Passivo (variação volumétrica positiva os “ganhos” - conforme declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD).

B10) A tese da ilegalidade de aplicação da Portaria nº 159/19 a fatos geradores pretéritos (já que trata, em tese, dos motivos de direito para a edição do ato administrativo de lançamento), confunde-se com o mérito, mas peço licença para enfrentá-la parcialmente, desde logo. Não nos parece que as modificações engendradas na Portaria nº 445/1998 impliquem configuração de “novo fato gerador”, mesmo porque tal ato normativo se presta a uniformizar procedimentos para o “levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias” (auditoria de estoques).

O fato tributário é o mesmo (realizar operações relativas à circulação de mercadorias do gênero combustíveis), e o procedimento está refletido na Lei nº 7.014/96, modificada pela Lei nº 14.183, de 12/12/2019, com a inserção do § 8º no art. 4º (que versa sobre o critério temporal da regra matriz de incidência, ou seja, o momento da incidência da norma jurídica tributária - apurado oras direta, oras indiretamente).

Ou seja, a Portaria nº 445/1998 não cria, nem poderia criar, hipótese tributária nova. A Portaria define procedimentos para a auditoria de estoques e os *efeitos jurídicos* a partir desses procedimentos. Tais efeitos, de caráter meritório, peço licença para apreciar logo em seguida.

B11) Sobre a utilização de “dados irreais”, fazendo referência a julgados, em consulta pública ao site da SEFAZ, noto que o PAF atinente ao Auto de Infração nº 269138.0006/18-1 não foi definitivamente julgado, e o PAF atinente ao Auto de Infração nº 269138.0011/18-5 será comentado mais adiante, pois a matéria de que tratam confunde-se, mais uma vez, com o mérito.

B12) Não há falar-se em ilegitimidade passiva, pois a tese do Autuante versa sobre responsabilidade do adquirente da mercadoria desacompanhada de nota fiscal, com solidariedade. O comportamento descrito na autuação, e a consequência jurídica por esse comportamento, são iniludivelmente aplicáveis, em tese, a quem figura na posição da Recorrente.

B13) O CONSEF não titula competência para apreciar a ilegalidade da Portaria nº 445/1998, e com isso negar-lhe aplicação, uma vez que emanada do Secretário da Fazenda, autoridade superior em hierarquia ao Conselho (art. 125 do COTEB, art. 167 do RPAF/99; c/c art. 3º do RISEFAZ (aprovado pelo Decreto nº 18.874, de 28/01/2019), cabendo-lhe tão só, e em situações excepcionais, representar ao Secretário da Fazenda quando diante de um ato reputado ilegal (art. 168 do RPAF/99), mas sem deixar de lhe dar aplicação.

C) Alegações de “mérito”

Peço licença para enfrentar as questões em ordem diversa da que foi apresentada pela Recorrente, mas mantendo a indicação do relatório deste Acórdão.

C2) Sobre serem impossíveis os “ganhos” constatados no Auto de Infração, com a devida licença a Recorrente não se desincumbiu de prová-lo. A mera indicação de tancagem do estabelecimento, trazida agora em sede de Recurso Voluntário, não contém correlação com volumes, não esclarece o que seria ou o que não seria impossível. Sou pela rejeição da tese.

C3) Sobre o acórdão emanado do STJ (proferido quando do julgamento do REsp nº 1.884.431/PB), em consulta pública ao site do Tribunal da Cidadania constato haver transitado em julgado em

16/11/2020, tendo por partes pessoas estranhas a estes autos, com efeito *inter partes* (ou seja, não se trata de questão idêntica à desta lide e que tenha sido definitivamente julgada pelo Poder Judiciário).

Ademais, ali (ao que se pode extrair do exame apenas do acórdão, como se lê transcrito ao lado: “o Estado da Paraíba defende a legalidade da cobrança de ICMS incidente sobre a diferença entre o valor de entrada e o de saída do combustível, quando, em virtude da temperatura da entrada ter sido inferior à de saída, se perceba um volume maior da mercadoria”) houve lançamento complementar de ICMS em razão das diferenças entre entradas e saídas de mercadorias, o que não parece ser precisamente o caso dos autos.

Aqui, pela variação volumétrica registrada na EFD pelo próprio Sujeito Passivo, em percentual superior à margem de tolerância da ANP e da SEFAZ, inferiu-se omissão de entradas de mercadorias, ausência do registro das notas fiscais que acobertaram a mercadoria na entrada, aplicação da solidariedade pelo ICMS-ST devido em etapas anteriores do ciclo econômico da mercadoria e, ante a ausência de prova de seu recolhimento, o reclamo do tributo devido.

Contudo, a *ratio* do julgado do STJ parece relevante, sim, para o caso. Sobre essa cadeia de inferências, falaremos logo mais.

C4) É rotineiro no CONSEF examinar-se a penalidade pecuniária ao final do voto, mesmo se a tese tender pela arguição de inconstitucionalidade ou qualquer modo de “injustiça”, mas peço licença para desde logo declarar que a multa aplicada (100% do valor lançado), com as ressalvas rotineiras desta Relatoria (e de caráter dogmático, para além do que é possível assentar neste foro) em relação a esse montante da multa aplicada, atende à hipótese legal aventada, conforme o comando normativo indicado no Auto de Infração.

Ora, se o lançamento se faz ante à “entrada de mercadorias ou bens não registrados” (art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96), a multa aplicável, conforme a legislação, é mesmo essa, de 100%. É que o Fisco aferiu a omissão de tributo por meio de procedimentos indiretos de aferição, elencados nas alíneas do referido inciso, e a gradação elevada decorre da inferência de que o Sujeito Passivo se utilizou de ardis para escapar à tributação, o que somente por meios indiretos foi possível constatar.

Logo, examinar a ilegalidade ou injustiça da multa, esbarra no óbice dos multicitados art. 125 do COTEB e art. 167 do RPAF/99.

D) NULIDADE do Lançamento

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 PROVIDO. Decisão unânime.

Mais recentemente, esta Câmara proferiu dois Acórdãos unânimes:

Acórdão CJF nº 0309-12/20, j. em 04/11/2020:

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 0033-12/20, j. em 12/02/2020:

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.

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 feita 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 vênia, 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 registros realizados pelo Sujeito Passivo, para demonstração da omissão de entrada. Não se vê o debate sobre a suposta EFD retificadora (que, da tribuna, o representante da Recorrente retratou-se e disse não ter havido), e 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*), ficções e mutações (ilegítimas), 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 desacobertas 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%. 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 a 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 as quantidades extraídas da sua EFD. Sinalizou serem 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 amparada em qualquer norma, ainda que infralegais.

E nem se mencione o posicionamento do Ilustre Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no acórdão JF nº 0118-06/21: “A Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência”.

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, conseqüentemente, *sem pagamento do imposto*. Ocorre que as operações de saída da mercadoria combustível, operadas pela Recorrente, não são tributáveis, dada a sua incidência em etapa anterior da cadeia econômica (art. 8º, inciso IV, alínea “a” da Lei nº 7.014/96).

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 as 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 figura-se 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, recomendando-se que seja renovada a ação fiscal, se outros óbices não houver, por meio de procedimentos que conduzam a maior verossimilhança na acusação, portanto a salvo de falhas.

VOTO VENCEDOR

Peço *vénia* para divergir parcialmente da decisão do nobre Relator, que proveu o Recurso Voluntário e julgou Nulo o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir o imposto, na condição de responsável solidário, em razão da falta do seu recolhimento, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do

registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2015, 2017 e 2018.

Registro que minha anuência parcial ao voto, decorre de todas as rejeições iniciais das diversas preliminares de nulidade arguidas pelo Autuado, seja em relação à Decisão a quo, ou ao procedimento em si, muitas delas em repetição, tendo em vista que, apesar da abundância das preliminares de nulidade, a tese recursal se restringe, basicamente, a alegar fatos sob a premissa falsa de que a exigência decorre de presunção legal prevista no Art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, o que não é verdade, conforme veremos adiante.

Ressalto que não há como anuir ao voto condutor, quando visivelmente se constata desconexão entre a fundamentação e a própria conclusão, tendo em vista a suposição de que os lançamentos em sua escrita fiscal não fazem prova da sua existência.

Ora, se acaso houvesse um descompasso entre os registros contábeis e a verdade dos fatos, caberia ao Autuado trazer tal prova, o que não ocorreu, e tal situação não é motivo para a alegada falta de elementos para se determinar, com certeza, a ocorrência da infração.

Assim, não há como não admitir que o voto condutor se apresenta desconexo da realidade fática e da própria fundamentação nele constante, ao concluir incoerentemente pela nulidade do Auto de Infração, razão da minha divergência parcial quanto ao seu resultado.

A impropriedade da conclusão chega a negar a ciência exata, no caso a matemática, especificamente a aritmética, que é a parte que estuda as operações numéricas, visto que a auditoria de estoque procedida, conhecida como levantamento quantitativo do estoque, decorre de uma equação, cujo princípio basilar é de que possui uma igualdade.

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

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

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

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

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

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

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

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

Contudo, como dito, exige-se imposto por responsabilidade solidária, em razão da falta do recolhimento do ICMS, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (gasolina comum, gasolina aditivada, etanol, óleo diesel comum e óleo diesel S10), apurado mediante registro de “ganho” marginal de combustível da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

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

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

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

Resumindo, os valores objeto da autuação se referem às diferenças de estoque que superaram em mais de 3 (três) vezes os índices aceitáveis de variação volumétrica por dilatação térmica aceitas pelas normas técnicas publicadas pela ANP - a Portaria DNC nº 26/92. Portanto, está sobejamente claro que a autuação se refere à falta de registro de entradas de combustíveis, **não se referindo a aumento de volume por dilatação térmica ou qualquer outro processo físico-químico**.

Importante relatar, que a Portaria nº 159/19 apenas estabeleceu esta margem de segurança superior

à definida pela ANP, beneficiando o Autuado, conforme consignado no Parecer Jurídico PGE nº 2021074132-0, com anuência do Procurador Chefe da PGE/PROFIS, constante do Auto de Infração nº 269138.0114/19-7, julgado recentemente por esta 2ª CJF, que, em relação:

- à desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, de uma 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 001/20, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (Art. 106, II do CTN).

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

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

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

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

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

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

Quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida por cerceamento de defesa e não enfrentar alegações de defesa, vislumbro que o Acórdão recorrido abordou todas 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.

Quanto às demais alegações de nulidade da Decisão de piso, também devem ser rejeitadas conforme dispôs o voto do Relator, tendo em vista que o julgamento por videoconferência é uma realidade dos tempos modernos, principalmente após o advento da pandemia global relacionada à COVID-19, a qual facilita a manifestação da defesa evitando deslocamentos, e que foi concedido prazo igual ao de Defesa para manifestação do Autuado por esta 2ª CJF, sendo ultrapassada a questão da supressão de instância nos termos do Art. 1.013, § 3º do novel CPC.

Quanto às preliminares suscitadas no intuito de anular o Auto de Infração, especialmente sob arguições de utilização de dados irreais, impropriedade de método e inaplicabilidade da presunção legal, há de esclarecer que a acusação fiscal é cristalina de que a exação ao sujeito passivo é de responsabilidade solidária, em razão da falta do recolhimento do ICMS, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1300 da EFD) que, nos termos do Art. 215 do RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores, a escrituração dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do Autuado.

Já o Art. 219 do RICMS/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 nº 1/92)*”, sendo descabida sua alegação relativa à impossibilidade de constatação de fato gerador diário.

Foram objeto de apreciação todos os documentos fiscais e contábeis apresentados pelo Autuado, assim como foram anexadas ao Auto de Infração os demonstrativos das efetivas omissões e a sua quantificação (fls. 03 a 10).

Diante de tais considerações, concluo incapazes à reforma da Decisão recorrida todas as alegações recursais relativas a premissa de que a acusação fiscal se trata de **presunção legal de omissão de receitas** anteriores, visto que os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do excessivo registro de “ganho” de combustíveis pelo Autuado no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, que se destina ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo constante no Ajuste SINIEF nº 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/12, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Ressalto que descabe a alegação recursal de que o Art. 6º IV da Lei nº 7.014/96, não se reporta à substituição tributária, mas sim aos casos de flagrante de posse de mercadorias sem documento fiscal ou com documentação inidônea, eis que o fato concreto se submete à hipótese legal, em relação às mercadorias que o Autuado “**detiver**” para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento físico/diário feito pelo próprio Autuado, 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.

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

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

[...]

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

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

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

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 Autuado para pretender a nulidade do Auto de Infração (erro no enquadramento legal; impropriedade do método aplicado; inaplicabilidade da presunção legal aplicada; irregularidades na condução da ação fiscal; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19), por se encontrarem interligadas ou interdependentes, como já explicado.

Em consequência, os acórdãos citados como paradigmas (A-0159-02/19, A-0160-02/19 e A-0167-02/19), cujas decisões pela nulidade do lançamento fiscal são em razão da constatação que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, por cobrar imposto por presunção, não se aplica ao caso em análise. E como não se trata de presunção, não há porque se falar na proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07.

No que tange à alegação de entendimento em decisões judiciais não permitir a “variação volumétrica” seja entendida como “fato gerador”, melhor sorte não coube ao Autuado, pois, conforme já dito, na verdade, **não se trata de “ganho” pela variação volumétrica por dilatação térmica, mas de entradas de combustível sem o devido documento fiscal**, em montante de até 239,7% (duzentos e trinta e nove inteiros e sete décimos por cento) em relação ao seu estoque disponível no dia (em 12/02/2017, para gasolina comum – fl. 04), apurado na ação fiscal através do Livro de Movimentação de Combustível (LMC), nos termos dos Arts. 215 e 219 do RICMS/12, 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 7.014/96, como também a responsabilidade do próprio sujeito passivo pelo recolhimento da antecipação tributária, nos termos do Art. 8º II da Lei nº 7.014/96.

Por fim, o Autuado 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 esta SEFAZ via SPED/EFD.

No tocante à alegação de nulidade relativa à Ordem de Serviço ter sido emitida para fiscalização de outro contribuinte, esclareço que a organização da fiscalização de estabelecimentos é uma questão interna desta SEFAZ, e que uma mesma Ordem de Serviço pode ser emitida para fiscalização de diversos contribuintes, como é o caso específico, não sendo isso motivo para arguição de nulidade.

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

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB), e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo que a multa aplicada está prevista no Art. 42, III da Lei nº 7.014/96.

No tocante ao pedido de dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com sustentação no Art. 100, I e III, e parágrafo único do CTN, entendo que não se aplica ao presente caso, já que não há nenhum ato normativo nem práticas reiteradas oriundas de autoridades administrativas em desacordo com a autuação.

Com 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, além de ser uma decisão liminar, está destoante com a matéria do presente Auto de Infração, que como deveras ressaltado, exige ICMS pela falta de registro de notas fiscais de entrada, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em relação às quantidades que superaram em muito qualquer possibilidade de dilatação térmica, consoante previsto no Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0118/19-2**, lavrado contra **TORORÓ POSTO DE SERVIÇO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.711.155,55**, acrescido da multa de 100%, prevista no inciso III, alínea “g”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Henrique Silva Oliveira e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de maio de 2022.

MAURÍCIO DE SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS