

**PROCESSO** - A. I. Nº 269138.0113/19-0  
**RECORRENTE** - VITORIOS DISTRIBUIDOR DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0067-03/20-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/07/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0179-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário em face da Decisão da 3ª 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 20/12/2019 (fl. 18), para exigir ICMS no montante de R\$ 2.889.220,13, 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, conseqüentemente, 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\$ 2.889.220,13.*

Merece destaque que o contraditório se desenvolveu em primeiro grau de modo intenso.

Na Defesa às fls. 20 a 56 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 se questiona o aproveitamento de parte de dados (inconsistentes) da escrita fiscal do Sujeito Passivo; aduz-se que houve escrituração regular das 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; que em investigação mais profunda no curso do Auto de Infração nº 269138.0062/19-7 constatou-se aquisição de mercadorias da RAÍZEN, da LARCO, da SOLL e da DANPETRO, “não sendo identificada qualquer operação sem documentação e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido”; e que, considerando não tratar a Portaria nº 445/98 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 ensejaria a improcedência da cobrança.

A Informação Fiscal (fls. 65 a 75, com versos) 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 compõem 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 posto revendedor.”*

Em 05/05/2020 (fls. 83 a 96), a 3ª JJF julgou o Auto de Infração Procedente, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

### **VOTO**

*O defendente afirmou que o autuante retirou do LMC informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Elegeu apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fez totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, de acordo com as Portarias 445/98 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.*

*Em preliminar, suscita a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 18, I e IV, “a” do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, da base de cálculo), e consequente cerceamento ao direito de defesa.*

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

*Ressaltou que, no caso, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que desagua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da “tributação federal”, mas em hipótese alguma repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao “varejista de combustíveis” lançar o imposto sobre suas vendas. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal.*

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

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

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

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

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

*Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de*

*responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. É devido também o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos, o demonstrativo desse cálculo.*

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

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

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

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

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

*Quanto ao mérito, o autuante informou que o imposto foi exigido do defendente na condição de responsável solidário, e o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente, sem emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, no art. 6º.*

*Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.*

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

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

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

*Afirmou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Art. 10**

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

*percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).*

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

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

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

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

*Concordo com o posicionamento do autuante, de que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos volumes de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas, não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.*

*Sobre as decisões deste CONSEF, citadas pelo defendente, inclusive o Acórdão CJF Nº 033-12/20, as acusações fiscais se referem à falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, de ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, e no presente Auto de Infração foi exigido imposto do autuado, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, portanto, não se trata da mesma acusação fiscal.*

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

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

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

*...*

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

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

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

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

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

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo, por intermédio de seu procurador devidamente constituído, interpôs Recurso Voluntário às fls. 105 a 182, 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)** alegações defensivas não enfrentadas, que alega ser inúmeras (lê-se especificamente aquelas atinentes o que conduz a nulidade “a teor do art. 18, incisos II e III, do RPAF, bem como da farta jurisprudência emanada do CONSEF” (com profusa transcrição de ementas de julgados):

**(a1.1)** à apuração diária de estoques sem a presença dos requisitos dos arts. 41, 46 e 47 da Lei nº 7.014/96;

**(a1.2)** ao não seguimento de qualquer roteiro regulamentar, e que tendo adotado apenas ganhos diários como base, não poderia se sustentar na presunção de omissões de receitas;

**(a1.3)** omissão de comentários sobre a Instrução Normativa nº 56/07 e falta de compatibilidade do método da Portaria nº 445/98 com a Instrução Normativa nº 310/90 (com profusa transcrição de ementas de julgados);

**(a1.4)** que “o item 33 da defesa igualmente não foi abordado”, e a apuração diária do fato gerador só se justificaria quando o contribuinte é colocado, mediante ato formal, em regime especial de fiscalização;

**(a1.5)** recusa ao exame de inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, “da Portaria nº 159/19 [Sic]”, com fundamento no art. 167, inc. I do RPAF/99, sendo que aduz jamais ter tratado de inconstitucionalidade;

**(a1.6)** que o lançamento não seguiu qualquer roteiro regulamentar e que, tendo adotado apenas os ganhos diários como base, de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não ampararia a cobrança do ICMS;

**a2)** cerceamento do direito de defesa, ante o julgamento de processo físico por videoconferência, contra a manifestação expressa da empresa;

**a3)** pedido de reabertura de prazo não apreciado.

**B) sobre a nulidade do auto de infração:**

**b1)** erro no enquadramento legal (com profusa transcrição de ementas de julgados);

**b2)** impropriedade do método aplicado, que cria duas hipóteses de fato gerador presumido ou nova hipótese de fato gerador consumado (com profusa transcrição de ementas de julgados);

**b3)** inaplicabilidade da presunção legal permitida (presunção do art. 8º, inc. IV, alínea “a” da Lei nº 7.014/96).

**C) sobre a nulidade por irregularidades na condução da ação fiscal:**

**c1)** ilegalidade na aplicação da Portaria nº 159/19 a fatos geradores pretéritos (com profusa transcrição de ementas de julgados);

**c2)** impossibilidade de constatação de fato gerador diário (com profusa transcrição de ementas de julgados);

**c3)** erro de enquadramento pela JJF (pois “o enquadramento lançado no AI apontar para a presunção, estava prevista no art 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96 e no fato de que o AI foi baseado nas informações prestadas pelo contribuinte”) - com profusa transcrição de ementas de julgados;

**c4)** ilegitimidade passiva.

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

Em sessão de Pauta Suplementar (18/12/2020) o feito foi convertido em Diligência para que a

PGE/PROFIS oferecesse opinativo sobre teses eminentemente jurídicas lançadas pela Recorrente. A diligência foi cumprida (fls. 215 a 223), com aprovação do Procurador Chefe da PGE/PROFIS (fl. 224), e dele colhemos as seguintes passagens:

- “*não se verifica cerceamento do direito de defesa quando a parte teve oportunidade de produzir sua prova e o julgador decidiu a causa com base nos elementos de convicção postos nos autos*”;
- “*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*”;
- “*A portaria 445/98 regulamenta o alcance dos procedimentos de fiscalização na metodologia dos levantamentos quantitativos de estoque por espécie de mercadorias*”, que é um “*instituto incorporado do ramo das Ciências Contábeis, cujo escopo também é a verificação da ocorrência documental de operações de circulação de mercadorias, com base na análise dos estoques, livros e documentos fiscais dum determinado contribuinte, num determinado período de tempo*”;
- “*o levantamento quantitativo de estoques é [...] usada como ferramenta de apuração de fatos geradores do ICMS, jamais de ‘criação’ de fatos geradores*”;
- “*tendo sido o lançamento realizado com base nas informações colhidas do LMC do contribuinte, informações estas devidamente espelhadas no Registro 1300 do EFD, não há nenhuma inovação nas normas que alteraram a Portaria 445/98, mas, tão-somente, uma adequação do procedimento de verificação das informações prestadas diariamente pelo contribuinte*”;
- “*se tratando de norma meramente procedimental, impõe-se retroação*”.

Afirma-se, ainda, a imprestabilidade do acórdão proferido em 08/09/2020 nos autos do REsp nº 1.884.431 para o deslinde da causa, pois aqui não se tem por fundamento do lançamento “*a variação volumétrica, mas, isto sim, algo que excedeu à variação volumétrica fenomenicamente justificável*”. A aplicação do índice de tolerância da variação volumétrica representa a “*busca do Fisco da aplicação do princípio basilar da verdade material, adequando os fatos jurídicos aos fenômenos da natureza*”.

Em sede de manifestação, a Recorrente teceu considerações remissivas à sua petição de interposição de Recurso Voluntário, às fls. 230 a 245. Acrescenta decisão proferida em sede de Embargos de Declaração (Autos de nº 0513561-60.2016.8.05.0001/50000), e julgado do STF (RE 632.265, Tema 830), para aduzir que:

*Dizer que as “entradas não registradas” foram comprovadas pelo LMC, é distorcer completamente a redação da Portaria e atentar contra o sentido de todo o conteúdo normativo. Tratando de matéria jurídica idêntica, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia já firmou entendimento no sentido de impossibilidade da utilização de norma infralegal, em desrespeito ao art. 97, IV, do CTN, aplicando-se, é evidente, igual interpretação ao inciso III, do mesmo artigo.*

Em nova diligência, esta Câmara determinou em 30/06/2021 a conversão o feito para que o Autuante procedesse à juntada ao PAF, para além do contido às fls. 03 a 16, todos os registros fiscais extraídos dos registros do Autuado e utilizados para a confecção dos demonstrativos; bem como cópia em arquivo magnético enviado ao contribuinte, abrindo-se prazos sucessivos para o Contribuinte (em sessenta dias) e ao Autuante.

Cumprida a diligência com a juntada de mídia à fl. 253, o Autuado teceu considerações remissivas ao seu Recurso Voluntário (fls. 256 a 279), providenciando juntada de cópia de *decisão liminar* proferida pela 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador/BA (Autos de nº 8057416-34.2021.8.05.0001, e **postula ainda exclusão de multa com aplicação do art. 100 do CTN, invocando decisão do TJBA** (1ª Câmara Cível, Apelação Cível nº 0313282-92.2015.8.05.0001).

De igual modo, repousa a Informação Fiscal de fls. 310 a 324, remissiva àquela oferecida em primeiro grau de julgamento (de rigor, idêntica, com as mesmas seções primárias e secundárias, tal e qual uma monografia).

Recebidos os autos, estes foram a mim endereçados em 21/02/2022. Considerei-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 26/05/2022, para julgamento, sendo adiado para dia 03/06/2022. Nesta oportunidade se fizeram presente pela recorrente Dr. Fernando Marques Villa Flor – OAB/BA nº 11.026 e o atuante da empresa autuada, Sr. Jefferson Martins Carvalho.

## 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*, em alguns casos examinados em bloco, diante da reiterativa adução de argumentos semelhantes em trechos diversos da peça - algo que, em outros foros, poderiam até mesmo induzir ilações sobre a probidade na litigância.

### A) Alegações de nulidade da decisão

**a1)** 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 apreciação 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:

*Observe 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.

**a2)** Não há cerceamento do 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 PAF 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).



**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 acusação fiscal (imputação) 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 auditoria do LMC implicaria constatação de que detém mercadoria para comercialização desacompanhada de documentação fiscal exigível). A tese não variou. Constato, ademais, que esta 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. 253). 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.

#### ***B) Alegações de nulidade do Auto de Infração***

**b1)** 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 à aplicação do lançamento conforme empreendido.

**b2) e b3)** 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.

#### ***C) Alegações de nulidade por irregularidades na condução da ação fiscal***

**c1)** Tal e qual a JJF, entendo que este Conselho falece de competência para examinar 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. O art. 125 do COTEB e o 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.

Ademais, 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).

**c2 e c3)** As alegações de “constatação de fato gerador diário”, reiterativa da “b2”, e de erro de enquadramento, reiterativa da “b3”, confunde-se com o mérito e será adiante examinada.

**c4)** 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.

#### ***D) Alegações subsequentes***

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

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, aduzida de modo genérico, não contém correlação com volumes, não esclarece o que seria ou o que não seria impossível. Sou pela rejeição da tese.

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: “*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.

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 a “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 de aferição indireta, 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. 253 são absolutamente inconclusivos, nada claros, resumem-se à reprodução em XML da EFD e das NFEs) de cotejo de outros registros realizados pelo Sujeito Passivo, para demonstração da omissão de entrada. Não se vê o debate da EFD retificadora, que ainda que não seja um vício a inquinar de nulidade a ação fiscal (como se explorou mais acima), na situação em tela seria essencial para

afastar as dúvidas levantadas pela Recorrente.

Ademais, o limiar entre espécies de presunções (*hominis*, relativas, e *juris et de jure*), e entre essas e a criação de “ficções jurídicas” abomináveis, por ferir a natureza das coisas, é por vezes muito tênue.

Inferências “matemáticas” como as que surgem das auditorias de estoque geralmente redundam em incerteza muito longe da Matemática, com cálculos diversos realizados pelos mesmos calculistas.

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 LMC/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, a Recorrente contestou as quantidades de mercadoria que foram extraídas da sua

EFD. E sinalizou que são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações, concluindo que 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 que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes.

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

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 a 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 e argumentativo (concreto, e não em monografias abstratas), 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.

#### VOTO VENCEDOR

Com a devida *venia*, divirjo parcialmente da decisão do ilustre Relator, que Proveu o Recurso Voluntário e julgou NULO o Auto de Infração, o qual foi lavrado para exigir o imposto no valor de R\$ 2.889.220,13, na condição de responsável solidário, relativo ao imposto devido pelo fornecedor, 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 do Registro 1300 da EFD, nos exercícios fiscais de 2015, 2017 e 2018.

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

Há impropriedade na afirmação, que se fundamentou o voto condutor, no sentido de que:

*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 e argumentativo (concreto, e não em monografias abstratas), 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.*

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

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

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

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

i) iguais, conclui-se que o estoque está correto;

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

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

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

Neste contexto, totalmente infeliz a conclusão do voto condutor de que “... *não pode ensejar validamente a conclusão de que todo ganho superior à margem tolerada (...) implique, sem maior esforço investigativo e argumentativo (concreto, e não em monografias abstratas), a presunção de omissão de entrada ...*”, **sob pena de se negar a ciência exata**, eis que nunca se ouviu falar em milagre da multiplicação dos combustíveis. **São fatos e contra fatos não há argumentos!**

Registre-se que o fato narrado na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do **excessivo “ganho”** de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, cujo livro destina-se ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo ínsito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura:

*ESTOQUE DE ABERTURA + VOLUME RECEBIDO NO DIA - VOLUME VENDIDO NO DIA = ESTOQUE ESCRITURAL*

Cujo estoque escritural (resultado de uma apuração aritmética) é confrontado com o estoque de fechamento (resultado de uma apuração física pelo próprio contribuinte, no final do dia), afere-se: **perdas ou ganhos**, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Assim, imposto devido pelo fornecedor (sujeito passivo incerto) é exigido do adquirente, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (combustíveis) desacompanhadas de documentação fiscal, pois, por **conclusão lógica**, o excedente, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, sendo inadmissível a ilação do voto condutor de que “... *implique, sem maior esforço investigativo e argumentativo (...) a presunção de omissão de entrada ...*”, pois, repita-se, contra fatos não há argumentos e muito menos presunção, como alega-se.

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



antecipação tributária, objeto de outro Auto de Infração, nos termos do art. 8º, II da Lei nº 7.014/96.

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

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

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

[...]

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

Portanto, repito que todas as alegações recursais, preliminares ou repisadas no mérito, relativas a premissa de que a acusação fiscal se trata de **presunção legal**, não encontram nexo causal ao lançamento de ofício, tendo em vista que, detectadas entradas de mercadorias sem documentação fiscais, apuradas através da auditoria de estoques, simultaneamente, permite concluir, através do mesmo fato (entradas sem documentação fiscal), os seguintes fatos geradores de ICMS:

- O primeiro, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, as quais sequer se tem conhecimento de quais mercadorias se tratam, porém, por determinação legal, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto.

Portanto, os fatos geradores decorrem da presunção legal de **operações anteriores do próprio sujeito passivo**, não oferecidas à tributação, cujas receitas serviram de aporte às compras não registradas, independentemente de tratarem de mercadorias tributadas ou não, pois o que se exige, por presunção legal, é o imposto em decorrência do suporte financeiro utilizado para tais aquisições não registradas.

Tal exação não é objeto do Auto de Infração, como alega o recorrente ao tratar de presunção.

- O segundo fato gerador, este objeto do Auto de Infração, decorre da condição de responsável solidário do contribuinte/autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que o art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 estabelece que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que *detiver* para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Portanto, diferente do fato gerador anterior, de responsabilidade do próprio autuado, esta exação decorre do **imposto devido pelo fornecedor** das mercadorias, exigido ao **autuado na condição de contribuinte solidário**, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais.

- Já o terceiro fato gerador, objeto de outro Auto de Infração, decorre da constatação de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária, na condição

de sujeito passivo por substituição, apurado em função do valor acrescido, de acordo os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, exigido na infração anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, como previsto no art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Portanto, diferente dos fatos geradores anteriores, esta exação decorre do encerramento da fase de tributação de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, quanto às operações subsequentes.

Assim, diante de tais considerações – apesar da existência de único evento, ou seja, entradas de mercadorias sem documentação fiscal – tal constatação repercute em fatos geradores diversos e independentes.

Contudo, enfatizo, no presente caso, não exige ICMS por presunção e muito menos por presunção legal de saídas anteriores, até porque tal presunção só é válida para atividades comerciais que comercializem mercadorias tributadas pelo regime normal do imposto, o que não é caso do contribuinte varejista de combustíveis, razão de se exigir apenas o ICMS por solidariedade e por antecipação tributária (este através de outro Auto de Infração), sendo, portanto, descabida e impertinente qualquer alegação sobre presunção, inclusive acórdãos citados como paradigmas, decorrentes da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, por cobrar imposto por presunção, por não se aplicar ao caso em análise.

A respeito da alusão ao Acórdão JJF nº 0118-06/21, deve-se esclarecer que se trata de uma decisão isolada de primeira instância, a qual foi reformada através do Acórdão CJF nº 0411-12/21-VD, por contrariar inclusive Parecer Jurídico PGE nº 2021074132-0, com anuência do Procurador Chefe PGE/PROFIS, no qual concluiu que não se trata de consideração de variação volumétrica como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental, diante das seguintes considerações quanto à:

- Desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, duma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- Alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é, no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridicidizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- Possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/2020, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (art. 106, II do CTN).

Logo, neste processo não apurou “ganho” pela variação volumétrica por dilatação térmica ou por qualquer outro fenômeno físico, mas entradas de combustível sem o devido documento fiscal.

Por fim, significativo ressaltar que o recorrente não apresenta qualquer objeção aos números apurados e sequer comprova a alegada existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repita, se lastreia em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, constatação fática e pretérita

de impossível verificação, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo contribuinte enviados à SEFAZ via SPED/EFD.

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

Do exposto, em que pese concordar com o voto do i. 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 Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0113/19-0**, lavrado contra **VITORIOS DISTRIBUIDOR DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.899.220,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Marcelo Mattedi e Silva, Rafael Benjamin Tomé Arruty e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Henrique Silva de Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de junho de 2022.

MAURÍCIO DE SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS