

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0088/19-6  
RECORRENTE - AEROCLUBE COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0004-01/21-VD  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/09/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0199-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. 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. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Indeferido pedido de diligência fiscal. Não acatada solicitação de sobrerestamento do PAF até retorno das sessões do CONSEF de forma presencial, nem de revisão da multa. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 1ª JJF nº 0004-01/21-VD que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 10/12/2019, para exigir ICMS de R\$ 2.563.669,82, acrescido da multa de 100%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade:

*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 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 2017 e dezembro de 2018.*

**Enquadramento legal:** art. 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** prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 13/12/19 (DTE à fl. 11) e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 07/02/20, peça processual que se encontra anexada às fls. 14 a 48. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, conforme Instrumento de Procuração à fl. 58.

A 1ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando Procedente o presente Auto de Infração, por unanimidade.

## VOTO

*O defendente, em preliminar, suscitou a nulidade do lançamento.*

*Alegou que a Ordem de Serviço nº 505744/19 foi expedida para contribuinte diverso, ou seja, para o Posto Kalilandia Ltda. Considera que estando o lançamento baseado na referida O.S., é irregular a ação fiscal que lhe deu margem.*

*Todavia, registro que a ordem de serviço é um documento interno da administração fazendária, cuja emissão não interfere na constituição do crédito tributário. Como documento interno, a SEFAZ pode determinar a fiscalização de uma ou várias empresas, numa mesma Ordem de Serviço, sem óbice da legislação de que tal procedimento afete a formalidade necessária a autuação. Ademais, este fato não trouxe prejuízo ao Autuado, que exerceu seu direito de defesa sem qualquer cerceio. Rejeito, portanto, esta alegação.*

*O autuado arguiu, ainda, 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.*

*Entretanto, no presente caso, 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, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas.*

*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.*

*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 2017 e dezembro de 2018.*

*Constata-se que o Auto de Infração não trata, portanto, de presunção de omissão de saídas, como também alegou o defensor. Verifico que 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 referida preliminar de nulidade, também apresentada nas razões de defesa.*

*Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defensor, 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 indefrido 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.*

*Destarte, diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, não se constatou dúvida em relação 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).*

*Vale ainda ressaltar, que uma vez distribuído o PAF e prestada a informação fiscal, conforme previsto no § 7º, do art. 127 do RPAF-BA, somente se nesta forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador tem o dever de dar ciência ao sujeito passivo, o que*

não ocorreu no presente PAF. Claro que isso não impossibilita que o sujeito passivo tenha acesso a mencionada informação fiscal antes do julgamento, caso requeira ao órgão preparador.

Portanto, descabe a alegação defensiva de que as realizações dos julgamentos por videoconferência deveriam depender da anuência do Contribuinte, para não prejudicar o exercício da ampla defesa. A previsão para 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, de 04 de junho de 1999, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o inciso III do art. 167 do RPAF/99.

Assim, não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

O imposto ora exigido do defendant, decorre da sua 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.

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

O defendant também alegou que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, e que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas, que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias

Acrescentou, que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente. Aduziu, que as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. Apresentou o entendimento de que os erros na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS.

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

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo auhtuado, 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.

Observo que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, mencionada pelo auhtuante, 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 respeitado pelo auhtuante no levantamento 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 defendant, 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.*

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

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

#### *Art. 10*

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

*A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, na realidade, apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, descrevendo como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se apenas novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.*

*Dessa forma, apesar de a Portaria 159/19 ter sido publicada em 25/10/2019, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, tendo em vista as disposições constantes no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, não havendo dessa forma em falar em descabimento da retroatividade na presente situação.*

*Descabe, portanto, o entendimento do autuado 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. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Ressalto, que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente processo, 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.*

*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.*

*Cabe frisar, que a Portaria DNC nº 26/1992, estabeleceu o limite de 0,6% para variação de volume em função da temperatura dos combustíveis, sendo que o parágrafo único, do art. 10, da Portaria nº 445/98, adotou um percentual bem mais conservador (1,8387%), mais que três vezes o estipulado pela DNC, sendo que o autuado, em sua defesa, não apresentou qualquer número ou demonstrativo que pudesse contrapor aos elaborados pela ação fiscal.*

*Por outro lado, o autuante demonstrou a ocorrência das diferenças de quantidades de entradas dos produtos gasolina comum, gasolina aditivada, etanol hidratado comum e óleo diesel S10 comum, através das seguintes planilhas: Planilha do Cálculo das Infrações (fl. 03 – frente e verso), Planilha Ganhos - Omissão de Entradas*

(fls. 04 a 06 – frente e verso), Planilha Custo Médio Unitário (fls. 07 a 09 – frente e verso), e Inventário (fl. 09 – verso).

Sobre os acórdãos deste CONSEF, citados pelo defensor, os mesmos devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vinculam a decisão desse relator.

Em relação à decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, mencionada pelo impugnante em seu memorial (Recurso Especial Nº 1884431 - PB 2020/0174822-8), da leitura do referido Acórdão 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.

Destarte, concluo que, no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, a acusação fiscal está correta, 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;

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.

De tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

A recorrente inconformada com a decisão proferida pelo juízo de piso interpôs Recurso Voluntário, com base nas seguintes razões de defesa.

Requer a nulidade da decisão recorrida, inclusive por cerceamento do direito de defesa, em face do julgamento de “processo físico por videoconferência e contra a manifestação da empresa”.

Invoca a nulidade em razão da fundamentação trazida pela decisão de piso ao defender que o auto foi lavrado com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques do início e fim de cada ano, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação.

Retrata a nulidade da decisão por alegações defensivas não apreciadas pela Junta de Julgamento. Diz que a decisão de piso não se debruçou quanto a alegação de ilegalidade da Portaria nº 159/19 e da alteração do enquadramento legal.

Menciona que a Junta também não se pronunciou quanto a apuração diária do fato gerador.

Conclui que a decisão recorrida, como visto, é nula de pleno direito, pois levada a efeito com cerceamento do direito de defesa e supressão de instância.

Traz a nulidade do PAF em razão do uso de O.S de outro contribuinte. Diz que a Ordem de Serviço nº 505744/19, foi expedida para Contribuinte diverso, qual seja, a empresa POSTO KALILANDIA LTDA, CNPJ 15.151.046/0001-89. Traz decisões e pronunciamentos da PGE.

Invoca a nulidade em razão do enquadramento legal apresentado no auto de infração, Lei nº 7.014/96 e a alteração do fulcro. Aponta que o enquadramento legal, inserido no Auto de Infração, se reporta aos arts. 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96 e que referida Lei só autoriza a cobrança do ICMS, em decorrência de ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, por presunção. Assim conclui que a Junta de Julgamento ao afastar a aplicação assim consignada no lançamento de ofício da “presunção”, alterou a fundamentação do Auto de Infração, sem sequer reabrir o prazo de defesa.

Menciona que, em observância ao previsto na Instrução Normativa nº 56/07, nas hipóteses de “fato gerador presumido”, situação aqui inafastável, deve ser cobrado o imposto sobre a proporção dos valores relativos às operações sujeitas o regime normal de tributação, afastada a imposição sobre importâncias pertinentes a operações sujeitas à isenção, não-incidência e substituição tributária.

Afirma que para que tal regra, de exclusão, não seja seguida, a Instrução Normativa exige que as circunstâncias determinantes da exceção sejam devidamente registradas no termo de encerramento da ação fiscal, sob pena, inclusive, de “não registro do auto de infração”.

Invoca a ilegitimidade passiva da autuada, visto que o ICMS ora cobrado, por “responsabilidade própria” só pode existir se comprovada a “responsabilidade solidária”, ou seja, a aquisição de terceiros sem documentação fiscal.

Neste ponto diz ainda que a Lei nº 7.014/96 seguiu a competência que lhe foi concedida pelo art. 128, do Código Tributário Nacional, atribuindo responsabilidade ao industrial e não ao varejista.

Suscita que o Art. 10, I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98, utilizado pela JJF, portanto é flagrantemente ilegal, eis que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal, previsto no art. 128 do CTN.

Reporta a recorrente quanto a ilegalidade do procedimento. Menciona que a Portaria nº 445/98 foi editada para dispor “sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias”, e que, não existe na Portaria nº 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado), conforme arts. 1º, 2º e 3º.

Aduz que, consoante demonstrativos anexos, as apurações já rejeitadas pelo CONSEF foram feitas exclusivamente através do mesmo método ora atacado (sobre lançamentos na EFD/LMC/Registro 1300), sem o exame de qualquer outro documento ou informação, fiscal ou contábil e que, a única diferença foi a edição, em 2019, da Portaria 159, que transformou as informações do LMC, já existentes a acessíveis, em fato gerador do ICMS. Conclui que o lançamento é NULO, por absoluta ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado.

Discorre que através da redação da Portaria 159, foi criada nova hipótese de incidência, através de registos fiscais acessórios (criados pelo DNP), sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV, da mesma Lei.

Traz decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

Contesta a aplicação retroativa do disposto na Portaria nº 159/19. Explica que a Portaria nº 159/19 foi publicada no dia 25/10/2019 e, em atenção ao disposto no art. 167, III do RPAF, no máximo se poderia a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10, a partir desta data. Aduz que, ainda que se pudesse admitir a legalidade da Portaria nº 159, no que tange à criação do “fato gerador”, é uma aberração jurídica admitir a aplicação a fatos pretéritos.

Requer a observância da verdade material, determinando diligência com o desiderato de apurar se as vendas realizadas pela Autuada estão comportadas nas suas compras e saldos.

Ressalta a recorrente que não existem no PAF, ou ao menos não foram ofertados à Autuada, demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”, pois nas planilhas apresentadas constam apenas os dados das “disponibilidades” e dos supostos “ganhos”. As “medições, em especial, não foram efetivamente utilizadas na apuração. Sequer os LMCs, utilizados na ação fiscal, foram apresentados pelo Autuante, colocando em dúvida os “ganhos eleitos e erigidos à condição de fato gerador”.

Assevera que a planilha sintética elaborada pelo autuante lista datas não sequenciais, sempre valorando apenas os supostos, e irreais, “ganhos” e que a existência de erros de lançamentos provoca o efeito cascata nos dias subsequentes, nos quais o sistema, também por falha, “faz ajustes automáticos”, visando as “compensações”. Explica a recorrente que, por isso aparecem dias com “sobras expressivas” e outros com “ganhos expressivos”.

Por último requer a dispensa da multa da infração e acréscimos legais. Suscita que o LMC foi instituído pela PORTARIA DNC nº 26, de 13/11/1992 e que, portanto, os Contribuintes do ramo varejo de combustíveis desde 1992, obrigados por ato normativo, adotam, como prática, a apresentação do LMC e, consequentemente, das informações de “perdas” e “ganhos”, obrigação que, por si só, nunca foi considerada para fins de cobrança do imposto, como feito a partir da edição da Portaria nº 159/19. Diz que, uma vez observada essa “prática reiterada”, o parágrafo único do art. 100 é impositivo, determinando a exclusão de penalidades e dos acréscimos legais, em consonância, ainda, com os seguintes precedentes do CONSEF.

Solicita a recorrente “tratamento isonômico”. Requer a dispensa da multa por infração e dos acréscimos legais, caso seja mantido o lançamento, destacando a impertinência do art. 42, inciso III, “d” da Lei nº 7.014/96, aplicado no Auto de Infração, pois o inciso III, letras “a” a “f” do mencionado dispositivo, se reporta, justamente à punição nos casos de apuração por presunção, hipótese, claramente situada no Auto de Infração, mas que a JJF, ilegalmente e com cerceamento à defesa, alterou.

Com vistas a sanar supostos vícios no processo administrativo fiscal, a 2<sup>a</sup> CJF decidiu por converter o presente PAF em diligência, para que o autuante faça juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF. Também foi solicitado ao autuante a cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo contribuinte e utilizado pelo autuante na presente fiscalização.

A recorrente apresenta sua Manifestação às fls. 165 a 188 reiterando suas alegações defensivas. Invoca a decadência. Ratifica o pedido da Nulidade da decisão recorrida, reforçando que a conversão do feito em diligência foi mais uma prova da alegada supressão de instância e cerceamento do seu direito de defesa. Trata ainda quanto a nulidade do Auto de Infração em razão da alteração do fulcro do lançamento. Traz algumas decisões da câmara quanto a referida ilegalidade.

Traz ainda a recorrente, decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, assim como Decisão Liminar da Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia.

O fiscal autuante traz nova Informação Fiscal às fls. 219 a 232. Afasta os argumentos defensivos de nulidade trazidos pela recorrente. Diz que foram trazidos aos autos todas as planilhas que serviram de base para os demonstrativos anexados ao lançamento efetuado, cujas informações são aquelas extraídas do SPED do contribuinte. Aduz que levou em consideração os arts. 226 do CC, 373, II, 417, 419 do CPC, assim como o item 2.1.2 da NBC T 2.

Afasta o autuante a decadência pleiteada pelo contribuinte e explica, no mérito, o lançamento realizado, sinalizando para o controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores, a frequência de realização de inventários e a legalidade do procedimento de fiscalização.

Aponta o autuante que não há qualquer presunção de omissão de entrada no procedimento

realizado e que a apuração do imposto não é somente mensal, cabendo às normas infralegais a definição dos modos de apuração do ICMS devido.

Presente na sessão de videoconferência, o autuante Sr. Jefferson Martins Carvalho e o advogado Dr. Fernando Marques Villa Flor – OAB/BA nº 11.026, nos quais exerceram o seu direito a sustentação oral.

Este é o relatório.

## VOTO VENCIDO

O presente Recurso Voluntário visa a reforma da decisão que reconheceu a Procedência da infração única imputada ao contribuinte por *“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.”*

A recorrente, de logo, demonstra seu inconformismo, sinalizando para a decadência dos fatos geradores. Pontua que os fatos geradores estariam decaídos em razão da data da ciência da nova Intimação.

Não obstante a recorrente invocar a decadência dos fatos geradores, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se deu no ato da ciência do presente Auto de Infração e não a partir da ciência dada pelo autuado, quando da última intimação recebida, em razão da conversão do PAF em diligência.

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

Suscita então a recorrente a nulidade da decisão da JJJ por omissão aos argumentos apresentados pela defesa e ratificados em peça recursal.

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

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

E aqui também vale reiterar o cumprimento das formalidades legais previstas nos artigos 26 e 28 do RPAF-BA/99.

Sinalizo, inclusive, que, e em razão da contestação defensiva relativa ao cerceamento do seu direito de defesa, com vistas a sanar supostos vícios no Processo Administrativo Fiscal, a 2ª CJF decidiu por converter o presente PAF em diligência, sendo naquela oportunidade requerida a juntada ao PAF dos demonstrativos utilizados pelo autuante, assim como cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo contribuinte e utilizado pelo autuante na presente fiscalização.

Contesta a recorrente para o fato da O.S. (Ordem de Serviço) ter sido expedida para contribuinte diverso, aduzindo que o lançamento restou irregular. Isto porque, no presente caso, o autuante emitiu uma Ordem de Serviço para contribuintes diversos, todavia, todos os demais elementos que compõem o presente PAF (Auto de Infração, demonstrativos, Notificação e mídias) são direcionados para contribuinte único, sujeito legitimamente passivo das obrigações imputadas.

Da análise do acórdão sinalizado pela recorrente, onde há o pronunciamento da PGE, verifico que

se trata de situação diferente daquela observada na presente lide. No caso invocado pelo contribuinte recorrente, o Auto de Infração foi lavrado a partir de uma OS com a inscrição estadual de contribuinte filial, quando os demonstrativos indicam ser o contribuinte autuado o estabelecimento matriz.

Naquele feito, a autuação foi anulada em face de flagrante prejuízo ao contraditório, visto que os demonstrativos acostados trouxeram elementos de outro estabelecimento, sendo totalmente diferente do caso dos autos.

Isto porque, no presente caso, o autuante emitiu Ordem de Serviço para contribuintes diversos, conforme se manifesta em Informação Fiscal, mas todos os demais elementos que compõem o presente PAF (Auto de Infração, demonstrativos, Notificação e mídias) são direcionados para contribuinte único, sujeito legitimamente passivo das obrigações imputadas.

Pelo exposto, concluo que o contribuinte pode exercer perfeitamente o exercício do contraditório, não tendo sido constatado qualquer prejuízo ao princípio da ampla defesa.

Dessa forma, não vislumbro os vícios suscitados pela recorrente no procedimento fiscal, seja no tocante à observância do seu rito formal, seja pela ciência e oportunidade conferidas ao contribuinte para exercer o seu amplo e irrestrito direito à defesa.

Ainda em sede preliminar questiona a Recorrente a legalidade da sessão de julgamento ser realizada pelo modo tele presencial ou videoconferência.

Entendo, contudo, que as justificativas conferidas na decisão de piso são coerentes e, de fato, fundamentam a negativa para o adiamento do julgamento para que seja nos moldes tradicionais.

A recorrente sinaliza que foi causado prejuízo à defesa pela impossibilidade de acesso ao PAF físico, sendo impossível, por isso mesmo, indicar de forma elucidativa todos os pontos que poderiam ser abordados.

Quanto a este tópico, não vislumbro, contudo, o suposto cerceamento, sendo certo afirmar que foram devidamente assegurados o contraditório e ampla defesa durante todo o processo.

Afirma a recorrente que a anuência do contribuinte não foi dada, não sendo, portanto, validado o processo por videoconferência.

Neste tópico não assiste razão à recorrente. Não há prejuízo à defesa do autuado, sendo possível verificar que o contraditório foi exercido e, portanto, a segurança processual restou mantida no presente PAF.

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

Por tudo o quanto mencionado acima, não há que se falar em alegações defensivas não apreciadas. A Junta abordou que se trata de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, mencionando, inclusive que a autuação não trata da presunção prevista no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Ainda quanto às questões prejudiciais, diz a recorrente que a JJF não analisou as teses defensivas que abordam a falta de compatibilidade do método de apuração com a Portaria nº 445, pois não foram considerados quaisquer dados, além dos “ganhos que teriam sido lançados pela autuada”. E nesse diapasão, diz a recorrente que mais uma vez a Junta não fez qualquer alusão aos Acórdãos citados para respaldar a tese da irregularidade do método adotado na autuação.

Conforme já mencionado acima, todos os tópicos de defesa foram abordados pela decisão de piso. Quanto a nulidade ora invocada, a Junta se manifesta nos autos aduzindo que os processos são analisados individualmente em cada contexto. Em relação à decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, diz que a matéria ali apreciada não se confunde com a presente discussão.

Não obstante a recorrente pontuar para suposto erro no enquadramento legal da infração, saliento que não implica nulidade da autuação caso tenha havido equívoco na indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99.

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

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

A infração foi assim descrita no presente Auto de Infração: “*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 2017 e dezembro de 2018.*

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

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

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

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

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

Ocorre que, o roteiro aplicado possui autorização legal para ser realizado mediante levantamento quantitativo, a teor das Portarias nºs 445/98 e 159/19, por exercícios fechados ou abertos. Neste sentido, o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não consta previsto em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes.

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

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

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

A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no IMC/registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido/responsabilidade própria ou terceiros. 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 7.014/96.

Vejamos o método aplicado:

- Extraiu da EFD do contribuinte os ganhos através da LMC, separando as quantidades, diariamente, por exercício e tipo de combustível;
- Os ganhos diárias 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 sem documento fiscal”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sinalizo, inclusive, para recente Decisão da “4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001”. Trago trecho do voto: “Assim é que 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”.

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

Sucessivamente, e admitindo a eventual hipótese de o entendimento acima esposado não ser chancelado pelo Colegiado, avanço na apreciação do mérito, sinalizando, de logo, para a pertinência nas razões meritórias do presente Recurso Voluntário, senão vejamos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conforme bem mencionado pelo Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21, a Portaria nº 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## VOTO VENCEDOR

Com a devida *venia*, divirjo da decisão da ilustre Relatora de que o Auto de Infração é:

- NULO, sob entendimento de que “*A inovação do fiscal autuante deve ser considerado ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegal.*”, como também de que “*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.*”, e
- Sucessivamente, no mérito, pela pertinência das razões recursais, já que, mediante aferição presumida, exige-se ICMS por suposta omissão de entradas, baseado na apuração de índices de variação volumétrica superiores aos previstos em Lei, ou seja, metodologia até então não validada por ato normativo.

Ressalte-se que no Auto de Infração exige-se ICMS de R\$ 2.563.669,82, 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 2017 e 2018.

Inicialmente, registre-se minha anuênciam parcial ao voto condutor quanto as rejeições iniciais das diversas preliminares de nulidade arguidas pelo patrono do recorrente, muitas delas em repetição, visto que, apesar da abundância das preliminares de nulidade, a tese recursal se restringe 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:

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

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

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

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

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

E a impropriedade chega ao absurdo de negar a ciência exata, no caso a matemática, em especial 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**;
- iii) o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, consequentemente, **entradas deste produto sem notas fiscais**.

Portanto, **tais conclusões são óbvias 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 “*Apesar de a recorrente não trazer provas inequívocas de que os cálculos realizados pelo autuante não representam de forma fidedigna os lançamentos efetuados em sua escrita fiscal, não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes.*”, **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 + VOL. RECEBIDO/DIA – VOL. VENDIDO/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, o 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 “... *não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes.*”, 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 qualquer alegação de que o art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96 não se reporta à substituição tributária, mas sim aos casos de **flagrante** de posse de mercadorias sem documento fiscal ou com documentação inidônea, eis que o fato concreto se submete à hipótese legal, em relação às mercadorias que o recorrente “**detiver**” para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento físico/diário feito pelo próprio contribuinte, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao fisco o cotejo entre os estoques físico e o escriturado para apurar o ilícito fiscal de entradas sem documentação fiscal.

Registre-se, ainda, que o vocábulo “**detiver**”, ínsito no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, é flexão do verbo deter na 1ª ou 3ª pessoa do singular do **futuro do subjuntivo** que é um tempo verbal que indica uma ação que ocorrerá no futuro, a qual expressa uma possibilidade de que em breve algo irá acontecer, logo, contrário a qualquer pretensão 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 (cuja hipótese legal não se coaduna e não é objeto do presente lançamento fiscal).

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 anuênciam 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 diárias, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridicizado 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 procedural 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.

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

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. Portanto, contra fatos, não há argumentos!

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

Do exposto, em que pese concordar com o voto da Relatora no tocante à parte inicial que rejeitou 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, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0088/19-6, lavrado contra **AEROCLUBE COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 2.563.669,82, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de julho de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS