

**PROCESSO** - A. I. Nº 269138.0132/20-9  
**RECORRENTE** - AUTO POSTO J. RIBEIRO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0036-01/21-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 14/09/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0232-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. 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. Efetuada correção no cálculo do imposto devido. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Indeferido pedido de diligência/perícia fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 21/07/2020, refere-se à exigência de R\$ 1.737.874,46 de ICMS, 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, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.*

***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 29/07/20 (DTE à fl. 22) e ingressou com defesa administrativa às fls. 24 a 57. O autuante prestou informação fiscal às fls. 65 a 82 (frente e verso) dos autos. O colegiado de piso proferiu o seguinte voto condutor:

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

*Entende que a apresentação de informações digitais, não conduz à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal. Disse que foi violada a ampla defesa (art. 18, II do RPAF-BA), por não ter havido intimação para apresentação de elementos que pudessem elidir a infração imputada.*

*Ocorre que durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante o procedimento referido o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, é que se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.*

*Descabe, ainda, a alegação defensiva de que a falta de apresentação do registro 1300 na EFD em algumas competências, inviabiliza o levantamento, tendo em vista que apuração é diária, e nada se impede de que a auditoria seja realizada nas datas efetivamente entregues.*

*O impugnante também arguiu violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.*

*Observe que de acordo com os dados cadastrais, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas*

*que efetuem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes, a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.*

*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, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.*

*Constata-se que o Auto de Infração não trata, portanto, de presunção de omissão de saídas, como alegou o defendente.*

*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 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 da realização de perícia, diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Verifico que 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. Ademais a alegação do autuado que retificou suas EFDs não enseja também tal medida, uma vez que novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações não justificam a sua consideração.*

*Destarte, 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. O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o defendente tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação ao Auto de Infração lavrado.*

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

*O imposto ora exigido do defendente, 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, conseqüentemente, 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.*

*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.*

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

*A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, na realidade, apenas a 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 se falar em descabimento da retroatividade na presente situação.*

*Descabe, portanto, 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. 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.*

*Como já mencionado na análise das preliminares, o defendente alegou que retificou seus arquivos magnéticos, porém, novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações não justificam a sua consideração.*

*Vale ressaltar, que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais. Neste caso, não pode ser acatado livro físico para comprovar a escrituração fiscal.*

*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, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos.*

*Observo que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, 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%, e a legislação deste Estado admite um percentual maior, de 1,8387%.*

*Verifico que as alegações do autuado, concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível. Como se trata de leitura efetuada à época dos fatos, inexistente possibilidade de nova apuração em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como*

*se verificar se a apuração mencionada não foi efetuada corretamente, à época.*

*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.*

*O defendente alegou que o autuante realizou o levantamento quantitativo sem considerar que o período de incidência do ICMS é mensal, e que para se cogitar da incidência do imposto sobre (supostos) ganhos de combustível, seria necessário considerar o estoque inicial e final, bem como a variação volumétrica diária e a acumulada do mês durante todo o período fiscalizado, compensando-se os ganhos com as perdas apuradas ao longo de todos os dias de todos os meses, para assim verificar se remanesce algum ganho.*

*Entretanto, no caso em exame, a apuração é feita de forma diária, conforme disciplina o art. 10 da Portaria nº 445/98, “in verbis”:*

*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).*

*Ou seja, 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.*

*Descabe também a argumentação defensiva de que contrariando a capacidade de armazenamento do autuado, há quantidades, em diversos dias, que superam a capacidade dos tanques.*

*Ocorre que os valores disponíveis, constantes da planilha do autuante, na realidade se referem ao total da soma do estoque inicial, mais as entradas no dia, ou seja, ainda não são computadas nesse volume o total das saídas. Haveria inconsistência, caso o estoque final do dia, ou o valor do ganho, tivessem quantidades maiores que a capacidade dos tanques, o que não ocorreu.*

*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.*

*Todavia, assiste razão ao autuado no que tange à aplicação das alíquotas vigentes à data do fato gerador. Como o produto gasolina comum era tributado pela alíquota de 25% até 23/03/2015, as omissões detectadas no período de 01/01/2015 até 12/03/2015, (planilha à fl. 5), devem ser tributadas com a mencionada alíquota.*

*Dessa forma, retificamos o cálculo do autuante, que aplicou equivocadamente a alíquota de 28% para todo o exercício de 2015.*

*Portanto, fazendo a citada retificação, conforme cálculo abaixo, o valor devido em 31/12/2015 para o produto em questão, fica reduzido para R\$ 196.210,00:*

<b>Gasolina Comum/2015</b>					
<i>Período</i>	<i>Om. Entr.</i>	<i>Custo Med. Unit.</i>	<i>B. Calc.</i>	<i>Alíq</i>	<i>ICMS devido</i>
<i>até 23/03/2015</i>	<i>207.969,244</i>	<i>3,2278</i>	<i>671.283,1258</i>	<i>25,00%</i>	<i>167.820,78</i>
<i>após 23/03/2015</i>	<i>31.411,504</i>	<i>3,2278</i>	<i>101.390,0526</i>	<i>28,00%</i>	<i>28.389,21</i>
					<b>196.210,00 TOTAL em 31/12/2015</b>

*Já em relação ao combustível etanol, apesar de também ter havido alteração da alíquota, de 17% para 18%, a partir de 09/03/2016, o autuante somente detectou omissão de entradas a partir de 31/03/2014 (planilha à fl. 08 – verso), não havendo o que retificar.*

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

*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 EM PARTE do Auto de Infração, tendo em vista a alteração do valor a ser exigido na ocorrência de 31/12/2015, para o produto gasolina comum, que passa de R\$ 216.347,87, para R\$ 196.210,00.*

O patrono do recorrente apresentou Recurso Voluntário, às fls. 109 a 152 dos autos, tecendo as seguintes razões:

De início, relata quanto a tempestividade da peça recursal, faz uma breve síntese da autuação (onde diz que, na impugnação, alegou nulidade do lançamento em razão da inobservância de determinados procedimentos formais obrigatórios (§ 4º do art. 247 do RICMS, IN 55/14) que culminaram na ofensa do devido processo legal e da ampla defesa; no mérito demonstrou as razões de sua improcedência, visto que o fundamento utilizado na autuação não restou minimamente comprovado pelo fisco estadual, inexistindo no caso concreto hipótese de omissão de entrada de combustível sem documentação fiscal, no qual fora acolhida parcialmente pela decisão de piso e reproduz a ementa.

Pede **nulidade do Auto de Infração por descumprimento dos procedimentos formais obrigatórios**, no qual disse que fora ofendido o art. 142 do CTN e do RPAF. Afirma que fora descumprindo a obrigação do FISCO de intimar previamente o contribuinte para sanar irregularidades em seus arquivos magnéticos, conforme previstos no art. 247, § 4º e art. 251, § 2º do RICMS, na Instrução Normativa nº 55/14, no art. 130 do CTE, nos artigos 18 e 41 do RPAF e também no art. 142 do CTN que vincula a atividade de lançamento à estrita legalidade.

Salienta que no caso sob exame, a decisão proferida pela Primeira Instância está relativizando o cumprimento das obrigações tributárias, o que decerto não ocorreria se estivessemos diante de uma autuação por falta de entrega de arquivos eletrônicos ou pela sua entrega com omissões e inconsistências. Certamente não se adotaria um entendimento semelhante a este, em favor do contribuinte, para exonerá-lo da multa prevista no art. 42, inciso XIII da Lei nº 7.014/96, caso tivesse deixado de escriturar o Registro 1300 na EFD em alguns meses, entregando a escrituração completa noutros.

Afirma que não se deixaria de aplicar o rigor da lei para penalizar o contribuinte faltoso em suas obrigações acessórias, não podemos admitir, sem clara e evidente afronta da legalidade e da moralidade administrativa, que o Fisco possa anuir com a conduta do autuante, que deixou de

requisitar os arquivos faltantes da autuada.

Pontua que a simples ausência destas informações, já inviabiliza por completo a correção e a validade do ato de lançamento, já que a autuação se fundou só e somente só em arquivos eletrônicos, não podendo supor que a fiscalização tenha verificado a contento a ocorrência do fato gerador do tributo ao examinar informações incompletas.

Insiste pelo pressuposto indispensável de validade do presente lançamento a prévia intimação da autuada para apresentar os arquivos/informações faltantes, haja vista que os arquivos examinados pelo autuante estavam visivelmente corrompidos pela presença de inconsistências e omissões.

Pede pela aplicação do revogado § 4º, do art. 247 do RICMS, que obrigava a prévia intimação do contribuinte para no prazo de 30 dias sanar as inconsistências nos arquivos magnéticos, já que em regra o lançamento deve se reger pela lei então vigente, ainda que posteriormente seja modificada ou revogada, de acordo com o entendimento extraído do art. 144 do CTN, no qual estava em durante o período 01/2015 a 11/2019, tendo sido revogado pelo Decreto nº 19.274/19, de que por força do princípio da irretroatividade da lei tributária deveria ser aplicado ao caso já que vigente na época dos fatos.

Acredita que o simples fato de existir arquivos incompletos inviabiliza, ou no mínimo compromete, o trabalho de auditoria que como visto se deu com base em levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado, o que obrigatoriamente pressupõe a análise dos estoques iniciais e finais, além da variação diária e mensal de todos os exercícios fiscalizados.

Afirma a obrigatoriedade de examinar a totalidade dos arquivos e a totalidade das informações inseridas, sobretudo os estoques iniciais e finais, inclusive encontra ressonância nos artigos 1º e 3º, inciso I da Portaria nº 445/98 e nas próprias informações constantes do lançamento ora combatido.

Acrescenta que na autuação, não há qualquer ressalva quanto aos meses de janeiro a junho de 2016; março, abril e junho de 2018; abril, outubro e dezembro de 2019, que são os meses em que a autuada apresentou a EFD sem o registro 1300 e que, consequentemente, não foram auditados.

Constata-se que todas as competências mensais a partir de janeiro de 2015 até dezembro de 2019, mas incrivelmente, o autuante não examinou, como inclusive se reafirma no acórdão recorrido, os arquivos dos meses de janeiro a junho de 2016; março, abril e junho de 2018; abril, outubro e dezembro de 2019. E volta a refutar que a autoridade fiscal teria descumprido a Ordem de Serviço nº 503338/20 que lhe ordenou o exame dos arquivos do período de janeiro de 2015 a dezembro de 2019 e também o teor do artigo 28 do RPAF.

Registra que não se credita o descumprimento da competência legal a si atribuída a ato deliberado da autuada, mas à omissão do próprio autuante que deixou de observar o procedimento formal obrigatório de intimar a empresa previamente para entrega dos arquivos faltantes, contaminando, desse modo, com vício de nulidade formal o lançamento sob exame. Transcreve a disposição do § 3º, incisos IV e VI, do art. 28 do RPAF, quanto ao Termo de Encerramento de Fiscalização.

Sustenta novamente que a fiscalização não fez qualquer ressalva quanto aos meses não auditados em razão da ausência das informações, ao contrário, no auto de infração consta expressamente que teria auditado todos os meses compreendidos entre janeiro de 2015 e dezembro de 2019; mas depois, em suas informações fiscais, admite não ter cumprido integralmente o mister a si atribuído, omissão confirmada na decisão de Primeira Instância, que fora confirmada o comprometimento da validade jurídica do ato de lançamento, sob a violação do RPAF e do art. 142 do CTN. Cita definições de KIYOSHI HARADA extraída do livro *Lançamento Tributário (HARADA, Kiyoshi. Lançamento Tributário -Teoria e Prática, Ed. Foco: 2019, São Paulo, p. 13/14)*, reproduz os precedentes do CONSEF (ACÓRDÃO C/JF Nº 0389-12/17; ACÓRDÃO C/JF Nº 0391-12/18).

Traz argumentação quanto ao **lançamento por presunção da presunção** pela falta de

comprovação da hipótese prevista no inciso IV, do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, referente à entradas de mercadorias ou bens não registradas.

Explica que não realizou aquisição de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais e o autuante não trouxe aos autos qualquer elemento probatório desta realidade que alega existir, mas tão somente lançou o tributo a partir da análise da escrita fiscal da Recorrente. Disse que, além de incompleta, apresenta erros e inconsistências, conforme ficou demonstrado na vasta documentação que apresentou juntamente com a defesa, inclusive com as declarações retificadoras que se coadunam perfeitamente com os demais documentos fiscais de entrada e saída.

Informa que o autuante se debruçou sobre a escrita fiscal do contribuinte, o qual continha com erros e omissões, além de estar incompleta, e presumiu a existência material, física e concreta de ganhos de combustíveis acima do limite permitido na Portaria nº 445/98. A partir disso presumiu, pela segunda vez, a omissão de entradas de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais, e assim presumiu, pela terceira vez, a ocorrência do fato gerador, que ocorre com a venda de tais mercadorias.

Consigna que o autuante indaga que o lançamento não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, e acrescentou que o fundamento da exigência não está em qualquer presunção prevista em lei. Registra que violação da Constituição Federal, art. 5º, inciso II, e art. 37. Volta a citar a redação do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, onde descreve a hipótese autorizadora pela qual o Fisco pode presumir a ocorrência do fato gerador do imposto.

Discorre sobre a palavra “ilação” e “verificar”, trazendo a conceituação, Dicionário Michaelis. Explica que o lançamento impugnado carece de validade material, pois o autuante apenas alegou, por presunção da presunção, num processo de ilação como dito por ele, a ocorrência do fato gerador, mas não verificou de fato e materialmente, nem tampouco comprovou, por meio de outros elementos/documentos, a ocorrência da circunstância autorizadora prevista no inciso IV, do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96 - entradas de mercadorias ou bens não registrados.

Afirma que pode até admitir a presunção da ocorrência do fato gerador do ICMS sempre que se verificar a omissão de entradas, o que não se constatou neste caso a presença dos elementos materiais que sustentam a conclusão, por sinal feita através de ilação, do autuante, de que houve omissão de entradas. E também caberia a ele apresentar os elementos probatórios da ocorrência, e não apenas fazer um exercício de ilação sobre os registros fiscais da autuada, os quais, repise-se, estavam incompletos e escriturados com erros, e que foram corrigidos e anexados ao processo junto com outros elementos probatórios, demonstrando-se que não há hipótese de omissão de entradas.

Assevera que foram provadas alegações o registro das entradas e das saídas de combustíveis e também as notas fiscais de entrada e os respectivos documentos fiscais de saída, os quais foram anexadas na fase inicial. Acrescenta que estes documentos, demonstram que as vendas praticadas pela recorrente durante todo o período autuado foram perfeitamente condizentes com os volumes adquiridos, bem assim o CMV e o faturamento obtido no período, o que, por dedução lógica, leva à conclusão de que: não vendeu mais do que comprou, logo não está omitindo o volume adentrado em seus estoques.

Roga pelo princípio da boa-fé em relação aos elementos probatórios expostos nas razões defensivas, quando inclusive não estava sequer obrigado a produzir a prova negativa, já que o fisco não comprovou nenhuma de suas alegações. Acrescenta que a inclusão de uma nova interpretação da lei favorável apenas ao Fisco, além de erro de hermenêutica jurídica, implica em clara ofensa do princípio da isonomia, afinal todos são iguais perante a lei.

Sustenta que a autuação está em desconexão insuperável entre a descrição dos fatos do lançamento e os fatos descritos no referencial normativo contido no inciso IV, do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o qual entende não prevê a presunção da omissão da entrada, mas tão somente a presunção da ocorrência do fato gerador sempre que se verificar por elementos concretos a

efetiva ocorrência de entradas não registradas.

Defende quanto à **inaplicabilidade do parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98 a fatos ocorridos antes do início de sua vigência**, conforme parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98, acrescentado pela Portaria nº 159/2019, aos fatos ocorridos anteriormente à sua vigência.

Disse ser equivocado o entendimento do autuante, como também a decisão recorrida que fora rechaçada, pois a respeito da natureza jurídica da norma introduzida no parágrafo único da Portaria nº 445/98, acrescentado pela Portaria nº 159/2019, sendo necessário examinar os conceitos de direito tributário material e direito tributário formal. Cita ensinamentos de MARINS em sua obra intitulada Direito Processual Tributário Brasileiro que diz sobre a incidência do tributo e não sobre a fiscalização, ficando muito evidente quando se faz um simples raciocínio: discussão gira tão somente em torno da presunção da omissão de entrada, que é assunto diretamente relacionado com a ocorrência do fato gerador ocorrido por presunção, matéria disciplinada no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 que é norma de direito material e não processual.

Repisa que o parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98 trata basicamente da exigência do ICMS por presunção da ocorrência do fato gerador pela omissão de entradas, sendo, portanto, norma de natureza visivelmente material e não procedimental.

Ressalva que o fato de o autuante apontar supostos ganhos de combustíveis, que foram observados somente com base na escrituração defeituosa da Recorrente não preenche o pressuposto fático-material para a válida aplicação da norma; vide que não houve estrita subsunção do fato à norma, mas apenas um processo de ilação sem base na lei, demonstrando atuação fora dos limites legais e, portanto, tomando nulo o lançamento, que, como já dissemos se deu por presunção da presunção.

Pontua que a Portaria Nº 159/2019 que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria Nº 445/98, usurpando inclusive a competência do Poder Legislativo, trouxe nova modalidade de presunção de ocorrência do fato gerador do ICMS, que é matéria restrita à lei complementar/ordinária (Art. 155, § 2º, XII, CF e art. 97 do CTN), sendo que só pode ser aplicado a fatos ocorridos após a sua vigência em razão de seu conteúdo nitidamente material. Lembra ainda que é dever da Administração Pública evitar o chamado “efeito surpresa” para o contribuinte, em obediência do princípio da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

Destaca precedentes do CONSEF (ACORDÃO JJF Nº 0118-06/21-VD no A.I. 269138.0084/20-4 em sessão de 11/03/2021 presidida pelo limo. Conselheiro PAULO DANILO REIS LOPES). Ressalta que a questão suscitada no presente recurso não diz respeito à competência do órgão julgador para negar aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, como sugere o v. Acórdão. Na verdade, trata-se de aplicar corretamente o ato normativo de acordo com os princípios gerais de direito, sobretudo com o princípio da irretroatividade da lei tributária e da estrita legalidade, conforme teor do art. 106 do CTN.

Defende quanto ao **levantamento quantitativo de estoques**. Volta a pedir nulidade por descumprimento da Portaria nº 445/98. Afirma ser nulo em razão da inobservância do roteiro prescrito na portaria citada para o levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, especialmente as determinações relativas à análise do estoque inicial e final preconizados nos artigos 1º e 3º.

Esclarece que esta portaria obriga a fiscalização a conferir as entradas e as saídas do estabelecimento, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerando. Entretanto, diz que o demonstrativo anexo ao auto de infração, descreve supostos ganhos de combustível, considerou apenas o volume disponível (VolJDisp (A), que nunca contempla o ganho fictício do dia anterior, o ganho (Val.Aj\_Ganho (B), o índice máximo previsto (Lim\_Sefaz (C= $1,8387\% \times A$ ), caracterizado como suposta omissão de entrada (Om\_Ent (D=B-C), isso em apenas alguns meses, já que alguns arquivos da autuada foram transmitidos sem o Registro 1300.

Pontua que nos arquivos transmitidos há informações de perdas, do volume das entradas e das



saídas que também não foram consideradas no demonstrativo do autuante. Aliás, nem mesmo foi considerado para fins de cálculo do suposto ganho, o volume disponível do dia seguinte, que consta do próprio demonstrativo “omissão de entradas”. Disse que o lançamento fiscal recaiu sem maiores critérios sobre os valores constantes da coluna “Val.Aj\_Ganho”, que é fruto da seleção de alguns dias em que houve suposto ganho, de alguns meses em que os arquivos continham o Registro 1300, desprezando-se o conjunto maior das informações apresentadas pela Recorrente, especialmente os estoques iniciais e finais dos períodos fiscalizados e a variação diária dos combustíveis nos tanques.

Acosta exemplo do mês de janeiro/2015 do demonstrativo “GASOLINA” onde o autuante considerou o período entre o 1º e 15º dia, desconsiderou o período entre o 16º e o 26º dia, considerou o período entre o 27º e o 30º dia e desconsiderou 31º dia de janeiro, pincelando somente os dias em que houve ganho e desprezando a variação diária dos estoques. Afirma que o procedimento semelhante foi adotado durante o ano de 2017 e nos demais períodos fiscalizados; abaixo colamos o recorte do mês de janeiro/2017. E que não considerou sequer os estoques iniciais e finais, nem a variação de todos os meses dos períodos fiscalizados. Para constar cita que no ano de 2016 o levantamento foi iniciado no mês de julho; no ano de 2018 não foram examinados o Registro 1300 dos meses março, abril e junho, e no ano de 2019, não foram examinados o Registro 1300 dos meses de abril, outubro e dezembro. Tudo isto está bem visível no demonstrativo “omissão de entradas de combustíveis”.

Fica indignado com o fiscal autuante quanto à aferição de estoque em que considera apenas alguns dias, de alguns meses, sem conferir os estoques iniciais e finais, em vista do teor da NBR 13787 que trata do *“Armazenamento de líquidos inflamáveis e combustíveis — Procedimento de controle de estoque dos sistemas de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC)”* e *“estabelece o procedimento de controle de estoque e movimentação de combustíveis do sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC), fornecendo subsídios para avaliação de variação de volumes”*, a qual determina que devem ser feitas análises contínuas das variações diárias e acumuladas do mês, de cada tanque ou sistema, considerando-se os estoques de abertura e de fechamento.

Disse que o procedimento correto de aferir estoques pressupõe a obrigatória verificação dos estoques iniciais e finais, além da variação diária e mensal, e que no presente lançamento a aferição foi feita com base na análise de alguns dias de alguns meses, haja vista que o autuante, em procedimento alheio às normas procedimentais técnicas, selecionou apenas os dias com supostos ganhos escriturados para presumir que houve ganho real de combustível e, consequentemente, presumir que houve omissão de entrada e por fim presumir a ocorrência do fato gerador, sem se debruçar sobre totalidade das informações.

Assinala que em razão da própria natureza das mercadorias comercializadas pela autuada, cuja escrituração está sujeita às regras previstas na Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992 e na Resolução ANP nº 23, de 24/11/2004, o registro diário dos estoques e das movimentações dos combustíveis é obrigatório, inclusive previsto no AJUSTE SINIEF 01/92. E partir de tais premissas, disse que demonstra que o parágrafo único do art. 10 da Portaria 445, que faz alusão expressa ao LMC, não permitiu ao autuante considerar no lançamento fiscal apenas alguns dias em que conste escriturado um ganho, se nos dias subsequentes há perdas também escrituradas e se o volume disponível no dia seguinte não contempla os ganhos do dia anterior, e se os saldos iniciais e finais “batem” perfeitamente com as entradas e saídas.

Sustenta que ficou comprovado a metodologia empregada pelo autuante no presente caso não está de acordo com as normas técnicas incidentes na atividade da autuada nem tampouco com o procedimento instituído pela Portaria nº 445/98, isso se pudermos cogitar da aplicação do parágrafo único do art.10 aos fatos ocorridos antes da sua entrada em vigor, no qual não se coaduna com o procedimento administrativo de verificar a ocorrência do fato gerador, nos termos previstos no art. 142 do CTN, muito menos com o roteiro de procedimentos para o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias previsto na Portaria nº 445/98.

Reitera que mesmo na hipótese aventada, supostos ganhos de combustível, estava comprovada. E que como não houve exame de todos os arquivos mensais, nem as perdas não foram consideradas no levantamento, vemos que o demonstrativo “omissão de entradas de combustíveis” é imprestável para instruir o lançamento já que, como dissemos, não é possível admitir um levantamento quantitativo de estoque que não examine o estoque inicial e final e que contenha apenas alguns dias de alguns meses.

Reafirma que a EFD foi escriturada com erros e omissões, as quais são visíveis a olho nu, estes fatos comprometem inteiramente por si só o levantamento fiscal. Mas, além disto, cumpre destacar que é de direito do contribuinte valer-se dos meios legais cabíveis para demonstrar e comprovar suas razões de defesa, daí porque, ante a omissão do Fisco em lhe intimar previamente à lavratura do auto de infração para corrigir os arquivos defeituosos, fundado no § 2º, do art. 251 do RICMS, providenciou retificar sua escrituração, apresentando-a juntamente com outros tantos elementos idôneos que comprovam sua alegação de inexistência de ganho de combustível e, conseqüentemente, de omissão de entradas.

Salienta que foi demonstrado por meio de prova material e robusta que ocorreu um erro nos arquivos e juntamos documentos demonstrando que não houve ganho de combustível, nem omissão de entradas de combustível.

Apela para o princípio do “*In dubio pro reo*” se há dúvida sobre a ocorrência do fato gerador, decerto que o melhor não é lançar o tributo, pois tal expediente compromete os requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário, ofende concretamente o princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, além de comprometer o próprio contribuinte.

Acrescenta que demonstrou com documentação idônea que não possui capacidade contributiva para recolher o tributo exigido, haja vista que não praticou as operações que consubstanciariam a ocorrência do fato gerador do ICMS; vide que suas entradas e saídas são perfeitamente condizentes com a movimentação fiscal declarada.

Destaca que apresentou uma série de documentos comprovando suas razões defensivas, o autuante utilizou como fundamento probatório do presente lançamento tão somente os dados equivocados da escrituração fiscal, e não apresentou nenhum outro elemento que justifique esta exigência.

Reclama quanto à inexistência de provas que sustentem os ganhos de combustíveis, tendo assim, erro na escrituração. Cita jurisprudencial do STJ no RECURSO ESPECIAL Nº 1884431 - PB, por unanimidade, decidiu pela não incidência do ICMS sobre supostos ganhos obtidos por variação volumétrica em razão de se tratar de fenômeno físico e não jurídico, vez que não se amolda à descrição legal que autoriza a incidência do imposto. Também acosta julgados do CONSEF (ACÓRDÃO JJF Nº 0186-02/19; ACÓRDÃO CJF Nº 0097-12/20-VD).

Sustenta que demonstrou os supostos ganhos de combustíveis são apenas erros escriturais e não existiram de fato. Como explicamos anteriormente, no levantamento quantitativo de estoques realizado pelo autuante foram considerados apenas alguns dias de alguns meses em que a autuante transmitiu os arquivos EFD com o registro 1300, além de não terem sido considerados os dias em que foram registradas perdas nem os volumes disponíveis no dia seguinte.

E que nos meses em que o Registro 1300 foi escriturado, as informações de ganhos inseridas nos arquivos decorreram de problemas da escrituração, se tratando apenas ganhos fictícios (escriturais) e não de ganhos reais, haja vista que a autuada não tem capacidade de estocar a quantidade de litros apontadas nos anexos do auto de infração.

Esclarece ainda que nos meses em que foram escriturados o campo 1300, o registro das notas fiscais de entradas foi inserido na escrita fiscal com a respectiva data de emissão do documento fiscal, ao passo em que a data da efetiva entrada da mercadoria nos tanques da autuada ocorreu no dia seguinte, sendo possível verificar que há registros escriturais de entradas sucedidos das entradas (efetivas) das mesmas quantidades de combustível. O que ocorre é que há um intervalo de um ou dois dias entre a escrituração do fato - registro da entrada feito com a data de emissão

da nota fiscal - e a ocorrência do fato - efetiva entrada da mercadoria nos tanques.

Aponta que esse intervalo entre o registro e a efetiva ocorrência da entrada da mercadoria é que terminou gerando a escrituração de ganhos fictícios, que por sua vez são sucedidos de perdas imediatas em razão das medições realizadas diariamente. Frisa que isto está plenamente visível nos arquivos da autuada, não se cogitando na hipótese de ganho real muito menos de omissão de entrada.

Quanto à divergência das datas das entradas escrituradas e das datas efetivas da entrada da mercadoria, não pode esquecer que o autuante não examinou a totalidade as informações indispensáveis ao levantamento quantitativo de estoques, já que como repetido inúmeras vezes, nem todos os arquivos EFDs transmitidos pela autuada contém o Registro 1300.

Por todas as razões expostas, com supedâneo nos elementos probatórios constantes dos autos e dos documentos anexados, pugna pela Nulidade ou pela total Improcedência do lançamento.

1. Não foi obedecido o procedimento processual obrigatório de intimar previamente o contribuinte para entregar arquivos faltantes e/ou sanar erros, inconsistências e omissões nos arquivos eletrônicos;
2. Não é possível aplicar o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 a fatos anteriores a sua vigência, visto tratar-se de normativo com conteúdo material e não apenas procedimental (art. 144, § 1º, CTN);
3. Não foi observado o roteiro procedimental previsto na Portaria nº 445/98 que pressupõe observância das normas técnicas de escrituração do LMC, que é diária;
4. Não foram preenchidos os pressupostos legais exigidos para a atividade do lançamento (art. 142 do CTN), isto é, não se verificou efetiva ocorrência do fato gerador, operando-se lançamento por presunção da presunção, não sendo possível cogitar no caso de certeza, liquidez e exigibilidade da exação fiscal;
5. A presunção operada pelo autuante não se alinha com aquela prevista no referencial normativo do § 4º, art. 4º da Lei nº 7.014/96. Há no caso nítida atuação fora dos limites legais com imputação de fato não previsto no referencial normativo e não sustentado em elementos probatórios, isto é, não existem evidências concretas da efetiva ocorrência dos ganhos e da presumida omissão de entradas;
6. Há imprecisões e informações insuficientes nos demonstrativos que instruem o lançamento, não sendo possível aferir com certeza e segurança se houve de fato ganho de combustível, já que não foram considerados no lançamento os estoques iniciais e finais, nem a variação volumétrica diária e a mensal de todo o período, nem foram consideradas as perdas, e autuação fiscal baseou-se somente na escrituração e não trouxe aos autos nenhum outro elemento probatório;
7. O contribuinte comprovou a existência de erros nos arquivos que geraram ganhos apenas escriturais, tendo providenciado a correção por meio de declarações retificadoras que “batem” perfeitamente com os demais documentos de entrada e saída;

Solicita **realização de perícia fiscal**. Defende pelos meios processuais cabíveis a ser deferida nos termos do § 3º, do art. 123 do RPAF. Reitera o pedido, atendendo o requisito exigido no art. 145 e respectivo parágrafo único, no sentido de demonstra todos os erros cometidos no presente lançamento, a saber:

1. O autuante não examinou os estoques inicial e final dos anos de 2016 e 2019. Também não examinou as variações volumétricas dos combustíveis de todos os meses de todos os períodos fiscalizados, já que partes dos arquivos EFD foram transmitidos sem o Registro 1300;
2. O autuante não examinou o LMC dos períodos autuados;
3. O autuante não considerou a variação volumétrica diária dos combustíveis, e deixou de registrar as perdas e os volumes disponíveis no dia seguinte;

4. O autuante não seguiu o roteiro previsto nos artigos 1º e 3º, inciso I da Portaria nº 445/98.

Pede resposta para os seguintes quesitos:

1. Com base nos arquivos e documentos apresentados, considerando-se os estoques iniciais e finais, bem como a variação volumétrica diária e mensal de todos os meses dos períodos fiscalizados, os volumes disponíveis diariamente e as perdas registradas é possível verificar a ocorrência de ganhos de combustíveis durante o período autuado?
2. Se sim, os ganhos verificados estariam acima dos índices admitidos pela ANP?
3. Com base na documentação apresentada e nos arquivos EFDs transmitidos, considerando o volume das entradas e das saídas acompanhadas das respectivas notas fiscais, bem como considerando-se a capacidade de tancagem da autuada é possível cogitar da omissão de entrada de combustíveis desacompanhada de nota fiscal durante o período autuado?
4. Com base nos arquivos examinados pelo autuante é possível verificar a existência de erros ou de indícios de erros e de informações incompletas na escrituração da autuada que teriam gerado ganhos fictícios durante o período autuado?
5. Tomando em consideração o levantamento quantitativo de estoques realizado no presente lançamento, em cotejo com o teor da NBR 13787/2013, da Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992 e da Resolução ANP nº 23, de 24/11/2004, que tratam das normas técnicas para controle de estoques de combustíveis líquidos, é possível afirmar que o autuante seguiu roteiro procedimental condizente com as normas técnicas incidentes na atividade da autuada e na Portaria nº 445/98?

Conclui requerendo acolhimento do Recurso Voluntário para que seja dado provimento, declarando a nulidade do auto de infração ou julgando-o totalmente improcedente. Reitera o pedido de realização de perícia, vez que há grande dúvida e incerteza acerca da exigência, sendo toda a matéria objeto do lançamento altamente controversa.

Nas fls. 167-68, consta pedido a diligência à INFAZ DE ORIGEM no sentido do autuante sanar os supostos vícios do PAF, conforme o seguinte:

- ...
- *Juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF;*
  - *Que fossem respondidas as perguntas feitas de forma mais objetiva e explicativa;*
  - *Seja trazido ao PAF cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo contribuinte e utilizado pelo autuante na presente fiscalização;*
  - *A recorrente deverá ser devidamente notificada e, no prazo de 60 (sessenta) dias, deverá se manifestar.*
  - *Caso haja manifestação da recorrente, retornar o PAF ao autuante para que o fiscal formalize nova informação fiscal abordando todos os fatos manifestados de acordo com RPAF/99.*
- ...

A advogada do recorrente apresenta manifestação, às fls. 176 a 185, onde trouxe os seguintes esclarecimentos, após de fazer uma breve síntese dos argumentos expostos nos autos:

Destaca que o autuante tenha elaborado novos demonstrativos e tenha também respondido os quesitos formulados pela defesa, e muito embora o quantitativo das omissões de entrada tenham aparentemente sido reduzidos, encontrando-se desta feita omissões de saída, data máxima vênua, reiteramos que o auto de infração padece de vício de nulidade e que a infração apontada - omissão de entradas - permanece não comprovada.

Registra que que reforcem nosso entendimento as próprias respostas do autuante apresentadas aos quesitos formulados pela defesa. Corroborando nossa tese de que não há omissão de entrada, o próprio autuante em resposta ao quesito n. 01 observa que elaborou novo levantamento feito com os mesmos dados do registro 1300, mas de forma anual, através do qual observou que os volumes de omissões de entradas diminuíram muito e que agora surgiram omissões de saídas.

Contesta que o próprio autuante observou ainda que mesmo no caso de omissão de saídas, se

comprovada estivesse, não poderia incidir o ICMS, já que o combustível é mercadoria sujeita à substituição tributária, entrando no estabelecimento revendedor varejista com fase de tributação encerrada.

Diz que, da omissão de saídas, como bem adverte o autuante, seria passível apenas de incidência de multa por descumprimento de obrigação acessória, mas não da exigência do ICMS antecipação e substituição como foi exigido no auto de infração que se impugna.

Ressalta que a ressalva do autuante de que fazer o levantamento de forma mensal ou anual permitiria esconder grandes volumes entrados sem documentação fiscal não pode prosperar em razão de que a autuada apresentou por meio de documentação idônea (LMC e notas fiscais) a movimentação diária dos combustíveis em seus tanques através dos quais é possível constatar não houve a alegada omissão de entrada.

Assinala que a resposta do autuante ao quesito de n. 01 deixou muito evidente que o auto de infração padece mesmo de vício nulidade ou no mínimo de ausência de suporte fático-jurídico, pois foi lavrado com base numa presunção da presunção, sem nenhuma prova da efetiva ocorrência do fato gerador do tributo, como defendemos desde o início na defesa apresentada.

Consigna que não é a forma de contar o estoque que retrata a ocorrência do fato gerador do ICMS, a regra matriz deste imposto está bem delineada no art. 155, inciso II da CF e não comporta interpretações criativas ou que busquem ampliar a hipótese de incidência. Ademais, o Fisco não pode criar um estado de coisas em que dependendo da forma como se conta o estoque, ora se conclui pela omissão de entradas, ora pela omissão de saídas.

Pondera que já não há mínima segurança jurídica, certeza ou liquidez no presente lançamento. Neste momento a autuada já não consegue saber ao certo se persiste a infração inicialmente lavrada acerca das omissões de entrada - com valor diminuído -, ou se agora é omissão de saída ou se seriam as duas coisas. Fato é que embora o autuante tenha refeito o levantamento quantitativo de estoques e tenha concluído pela existência de omissão de saídas, não lavrou um novo auto de infração. E nem poderia, ante suas próprias palavras registradas na resposta à diligência, de que a omissão de saídas não desafia a exigência do ICMS, mas tão somente da multa por descumprimento de obrigação acessória, isto se pudéssemos cogitar da comprovação da hipótese ventilada.

Observou que a conclusão do autuante terminou corroborando a tese por nós defendida desde o início que de fato não há no caso omissão de entradas, no qual diz ser suficiente para declarar a nulidade do auto de infração ou julgá-lo totalmente improcedente.

Destacou ainda em relação à resposta ao quesito nº 04 que o autuante não deixou claro se teria se debruçado sobre os documentos e arquivos apresentados pela defesa. De todo modo, reforçou nosso entendimento de que as perdas computadas no LMC deveriam ser sim consideradas, e não apenas os ganhos como fez inicialmente no levantamento. Quando disse que *“Esse controle diário, garante que erros de um dia não se propaguem para o dia seguinte, já que as medições serão refeitas e sugira diferença na medição”* termina por reforçar nossa tese de que o levantamento quantitativo de estoques foi feito com erro ao deixar de considerar a variação diária dos estoques, para considerar apenas os dias em que houve suposto ganho de combustível, deixando de considerar as perdas.

Em relação à resposta ao quesito de nº 05, data vênua, rebatemos a conclusão do autuante de que o levantamento quantitativo de estoques antes realizado teria seguido o roteiro procedimental previsto na Portaria nº 445/98. Se assim fosse o novo levantamento quantitativo realizado daria conta da mesma variação volumétrica (positiva) que gerou a presunção de omissão de entradas e que por fim gerou presunção da ocorrência do fato gerador do ICMS e não teria concluído pela variação negativa.

Salienta que o novo levantamento realizado pelo autuante retrata um cenário totalmente diverso do inicial, em que as omissões de entrada, antes apontadas foram substancialmente reduzidas, e agora aparentemente surgiram em seu lugar omissão de saídas. Apesar disto, o auto de infração,

isto é, a inicial acusatória, onde consta o crédito apurado, a multa aplicada, a descrição e o enquadramento legal da infração não foi refeita; se foi, não chegou a ser entregue à autuada. Vide que para o seu DTE foram encaminhados apenas os documentos.

De modo que, se persiste o auto de infração anteriormente lavrado sobre omissões de entradas, estamos certos de que as respostas apresentadas aos quesitos formulados pela defesa, o levantamento anual de estoques e o demonstrativo de ganhos x perdas, elaborados pelo autuante em cumprimento à diligência ordenada na fl. 167 comprovam a inexistência de omissões de entrada e impõem a declaração de nulidade do auto de infração ou a sua total improcedência.

Acerca das apontadas omissões de saídas, se pudermos cogitar desta hipótese, observamos que não foi lavrado auto de infração para exigir eventuais multas. Portanto, reitera os termos da defesa e do recurso voluntário apresentados, especialmente quanto à falta de comprovação da infração e à presença de vícios de nulidade no lançamento, ao tempo em que pugnamos pela declaração de nulidade ou a total improcedência do auto de infração em razão da comprovada falta de pressuposto fático e jurídico do lançamento.

Conclui e requer pelo acolhimento da manifestação ficando reiterados os termos da defesa e do Recurso Voluntário apresentados neste auto de infração e, pugna mais uma vez pela declaração de nulidade do auto de infração ou pela sua total improcedência.

Na manifestação do autuante, às fls. 191-92, onde informa que é possível verificar a ocorrência de ganhos de combustíveis durante o período fiscalizado, contudo, pela dinâmica da rotação de estoques num posto revendedor, esse valor certamente será muito menor ou mesmo se converterá em uma omissão de saídas.

Nota que não é sem motivo que o controle fiscal de estoques de combustíveis dos postos é feito diariamente (registros 1300, 1310 e 1320 - vide CD-R anexo). Esse controle deve ser diário pois os postos revendedores movimentam seus estoques em períodos de alguns dias - vide planilha anexa. Portanto, um controle com períodos maiores (mensal ou anual) permitiria que houvesse volumes de entradas e saídas sem notas invisíveis ao controle.

Disse que anexou também um levantamento feito com os mesmos dados do registro 1300, mas de forma anual, sendo observado que os volumes de omissão de entradas diminuem muito e que, em regra, surgem omissões de saídas - provocadas pelas perdas, quase sempre muito superiores ao limite de 0,6% da ANP. Essas omissões de saídas são punidas apenas com uma multa formal, já que, supostamente, o ICMS foi pago por substituição.

Concluiu, então, que fazer de forma mensal ou anual o controle dos estoques dos postos, que rodam seus estoques em poucos dias, é ineficaz e permite que se controle esconda grandes volumes entrados sem documentação fiscal.

Como se pode verificar no levantamento anualizado juntado ao PAF, há casos em que os ganhos estariam acima dos índices admitidos pela ANP.

Como os combustíveis variam de volume dentro das restrições físico-químicas dos mesmos, é certo que os ganhos registrados na EFD não correspondem ao volume disponível para comercialização. Sem uma nota fiscal de entrada, esses volumes necessariamente correspondem a entradas sem documentação fiscal.

Todas as informações trazidas na EFD são coerentes, nenhum erro foi detectado e não apresentam lacunas.

Notou que as saídas são anotadas bico por bico, tanque por tanque, combustível por combustível (registro 1320). Também, os estoques finais e iniciais são medidos com três decimais de precisão todos os dias (registro 1310). Esse controle diário, garante que erros de um dia não se propagem para o dia seguinte, já que as medições serão refeitas e surgirá a diferença na medição.

Pondera que o roteiro de fiscalização utilizado na autuação é condizente com a Portaria nº 445/98.

A norma ABNT NBR 13787:2013 apesar de regular uma situação semelhante à Portaria DNC 26/92, tem propósitos e consequências bastante distintas. Como consequência, não faz sentido fazer a análise da movimentação dos combustíveis nos postos revendedores agrupando-se dias ou meses na análise. Essa metodologia é adequada para uma análise metrológica do SASC, que atestando as suas perfeitas condições, garante a validade das informações levantadas pelo posto e anotadas no registro 1300.

A inclusão do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 pela Portaria nº 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD. Portanto, hoje, não é mais correto dizer que “*o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados*”. Também, é errado afirmar que foi empregado “*método não contemplado pela Portaria nº 445/98*”, ou que “*não existe base legal para o meio de apuração adotado*”, ou que o meio de apuração foi “*criado pela autoridade fiscal*”, ou que “*o autuante não seguiu o roteiro legal*”, ou que “*o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular*”, ou que “*o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ*”.

Registrado a presença em videoconferência, a advogada Sra. Jaciane Mascarenhas Vivas – OAB/BA nº 26.354 e o autuante Sr. Jefferson Martins Carvalho, nos quais exerceram o direito de sustentação oral.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Neste presente Auto de Infração, a recorrente visa modificar a decisão recorrida que julgara pela Procedência Parcial da autuação lavrado por 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 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*”, sendo que apresenta suas razões recursais com esse objetivo, tendo a JJF reduzido o valor atualizado da única imputação de R\$ 3.799.579,32 para R\$ 3.751.711,61. O colegiado de piso objetivou a redução da alteração, no mês de dezembro de 2015, o cálculo do imposto em relação a gasolina comum, sendo deduzido do referido mês o valor R\$ 20.137,87.

A tese recursal traz os mesmos fatos da impugnação, onde pede pela Nulidade ou Improcedência do Auto de Infração que reproduz resumidamente as suas afirmações:

1. Não foi obedecido o procedimento processual obrigatório de intimar previamente o contribuinte para entregar arquivos faltantes e/ou sanar erros, inconsistências e omissões nos arquivos eletrônicos;
2. Não é possível aplicar o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 a fatos anteriores a sua vigência, visto tratar-se de normativo com conteúdo material e não apenas procedimental (art. 144, § 1º, CTN);
3. Não foi observado o roteiro procedimental previsto na Portaria nº 445/98 que pressupõe observância das normas técnicas de escrituração do LMC, que é diária;
4. Não foram preenchidos os pressupostos legais exigidos para a atividade do lançamento (art. 142 do CTN), isto é, não se verificou efetiva ocorrência do fato gerador, operando-se lançamento por presunção da presunção, não sendo possível cogitar no caso de certeza, liquidez e exigibilidade da exação fiscal;
5. A presunção operada pelo autuante não se alinha com aquela prevista no referencial normativo do § 4º, art. 4º da Lei nº 7.014/96. Há no caso nítida atuação fora dos limites legais com imputação de fato não previsto no referencial normativo e não sustentado em elementos probatórios, isto é, não existem evidências concretas da efetiva ocorrência dos ganhos e da presumida omissão de entradas;
6. Há imprecisões e informações insuficientes nos demonstrativos que instruem o lançamento, não sendo possível aferir com certeza e segurança se houve de fato ganho de combustível, já que não foram considerados no lançamento os estoques iniciais e finais, nem a variação volumétrica diária e a mensal de todo o período, nem foram consideradas as perdas, e autuação fiscal baseou-se somente na escrituração e não trouxe aos autos nenhum outro elemento probatório;

7. *O contribuinte comprovou a existência de erros nos arquivos que geraram ganhos apenas escriturais, tendo providenciado a correção por meio de declarações retificadoras que “batem” perfeitamente com os demais documentos de entrada e saída;*
8. *Solicita **realização de perícia fiscal**. Defende pelos meios processuais cabíveis a ser deferida nos termos do § 3º, do art. 123 do RPAF. Reitera o pedido, atendendo o requisito exigido no art. 145 e respectivo parágrafo único, no sentido de demonstra todos os erros cometidos no presente lançamento, a saber:*
  - a) *O autuante não examinou os estoques inicial e final dos anos de 2016 e 2019. Também não examinou as variações volumétricas dos combustíveis de todos os meses de todos os períodos fiscalizados, já que partes dos arquivos EFD foram transmitidos sem o Registro 1300;*
  - b) *O autuante não examinou o LMC dos períodos autuados;*
  - c) *O autuante não considerou a variação volumétrica diária dos combustíveis, e deixou de registrar as perdas e os volumes disponíveis no dia seguinte;*
  - d) *O autuante não seguiu o roteiro previsto nos artigos 1º e 3º, inciso I da Portaria nº 445/98.*
9. *Pede resposta para os seguintes quesitos:*
  - I. *Com base nos arquivos e documentos apresentados, considerando-se os estoques iniciais e finais, bem como a variação volumétrica diária e mensal de todos os meses dos períodos fiscalizados, os volumes disponíveis diariamente e as perdas registradas é possível verificar a ocorrência de ganhos de combustíveis durante o período autuado?*
  - II. *Se sim, os ganhos verificados estariam acima dos índices admitidos pela ANP?*
  - III. *Com base na documentação apresentada e nos arquivos EFDs transmitidos, considerando o volume das entradas e das saídas acompanhadas das respectivas notas fiscais, bem como considerando-se a capacidade de tancagem da autuada é possível cogitar da omissão de entrada de combustíveis desacompanhada de nota fiscal durante o período autuado?*
  - IV. *Com base nos arquivos examinados pelo autuante é possível verificar a existência de erros ou de indícios de erros e de informações incompletas na escrituração da autuada que teriam gerado ganhos fictícios durante o período autuado?*
  - V. *Tomando em consideração o levantamento quantitativo de estoques realizado no presente lançamento, em cotejo com o teor da NBR 13787/2013, da Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992 e da Resolução ANP nº 23, de 24/11/2004, que tratam das normas técnicas para controle de estoques de combustíveis líquidos, é possível afirmar que o autuante seguiu roteiro procedimental condizente com as normas técnicas incidentes na atividade da autuada e na Portaria nº 445/98?*

Este colegiado de segundo grau solicitou diligência à INFAZ DE ORIGEM no sentido do mesmo fazer juntada de todos os registros fiscais cujas informações extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos, que respondesses todas as perguntas feitas pelo recorrente de forma objetiva e explicativa, juntar também cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo contribuinte e utilizado na presente fiscalização.

A representante do contribuinte fez suas ponderações, após a ciência da diligência. O autuante trouxe informações fiscais trazendo todas as questões solicitadas pelo pedido de diligência, como também juntou todos arquivos solicitados: registros fiscais e o arquivo magnético. Portanto, como foram cumpridas o que foi solicitado na diligência proferida e, o representante, faz novamente tal pedido, indefiro, pois, a situação imposta nesta fase está plena em conformidade.

Após a análise das razões/impugnação, vejo pertinência nas argumentações e, por isso, me solidarizo pelos entendimentos expostos dos conselheiros: Leila Barreto Nogueira Vilas Boas quando esta relatora/conselheira votou pela nulidade do Auto de Infração pontuando que “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 7.014/96”; já o conselheiro Henrique Silva Oliveira teve o entendimento um pouco mais longe, pois o mesmo ultrapassou a preliminar de nulidade procedimental, votando pela nulidade sobre a questão do mérito, dizendo que “Não se vê elementos (e, com a devida vênia, os arquivos anexados na mídia .... são absolutamente



*inconclusivos, nada claros, resumem-se à reprodução em XML da EFD e das NFE), de cotejo de outros registros realizados pelo Sujeito Passivo, para demonstração da omissão de entrada. Não se vê o debate da EFD retificadora, que ainda que não seja um vício a inquinar de nulidade a ação fiscal ..., na situação em tela, seria essencial para afastar as dúvidas levantadas pela Recorrente”.*

Para o melhor conhecimento dos fatos discorrido dos referidos votos, no qual concordo, reproduzo parte do Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD, da relatora Leila Vilas Boas, no sentido que sigo em relação à preliminar de nulidade suscitada, conforme segue abaixo:

*“(…)*

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

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

*[...]*

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

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

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

*Sinaliza ainda a recorrente, que a 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, 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 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.*

*Vejamos o método aplicado:*

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

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

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

7.014/96.

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

*A Junta de Julgamento assim de manifestou:  
[...]*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mais não paro por aí, nas questões de mérito para preliminar material, também concordo com o entendimento do conselheiro Henrique Oliveira no Acórdão CJF nº 0106-12/22-VD, pois ao ultrapassar as preliminares, destaco que o próprio recorrente vem recorrer sobre estas questões de “*muitas incertezas da ação fiscal*” (dito pelo conselheiro em destaque), conforme discorreu o brilhantíssimo voto, no qual reproduzo parte:

*(....)*

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

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

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

*Há, repito, muita incerteza na ação fiscal.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*sem emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem pagamento do imposto. Ocorre que as operações de saída da mercadoria combustível, operadas pela Recorrente, não são tributáveis.*

*Em outras palavras, os registros do LMC/1300, na EFD, são peças auxiliares à ação fiscal, que podem sinalizar (ou não) uma irregularidade, a ser criteriosamente verificada. Nesta hipótese, caberá, pois, uma análise específica de toda a sua escrita fiscal, notadamente seguindo outros roteiros de fiscalização, o que não ocorreu no presente Auto de Infração.*

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

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

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

*Impende fazer referência à decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, com a transcrição do seguinte trecho: “Assim é que se figura ilegal as autuações realizadas pelo Estado da Bahia com o objetivo de tributar fato gerador não previsto em lei, mas apenas em portaria, portanto lançamento fundamentado em norma infralegal”.*

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

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

Assinalo também uma incoerência nas falas do autuante, houve omissão de entradas ou omissão de saídas? Certeza não encontro nem nos autos, mesmo antes das manifestações tanto do representante da recorrente, como também nas informações muito complicadas para entender como chegou aos cálculos do imposto.

Observo que a recorrente não trouxe provas inequívocas dos cálculos realizados pelo autuante não representam fielmente os lançamentos efetuados em sua escrita fiscal, não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes. No entanto, vejo que não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 só entra em vigor a partir da data da sua publicação, surtir efeitos sobre fatos anteriores a sua publicação. Esta questão foi bem exposta pelo relator fazendário Sr. Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21-VD, onde afirmou que a referida Portaria publicada em 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.

Assim, diante dos votos de preliminar de nulidade e das questões de mérito apresentadas, no qual concordo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para tornar o Auto de Infração NULO.

## **VOTO VENCEDOR**

Com a devida *venia*, divirjo 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\$ 1.737.874,46, 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 a 2019.

Inicialmente, registre-se minhas rejeições as 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, já 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 que se fundamentou o 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, 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 “... *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.

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 suposta 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 da suposta alegação **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 ordem legal, presume-se 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, eis que o índice incluído pela Portaria nº 159/19 objetivou demonstrar que os supostos “ganhos” escriturados pelo autuado efetivamente são omissões de entrada, já que aquele índice (1,8387%) foi atribuído em um valor de mais de 3 vezes o “ganho”, ou “perda”, admitido pela ANP (0,6%) na Portaria DNC nº 26/92 para variação volumétrica resultante de fenômenos físicos, tal como a variação de temperatura. Portanto, a referida Portaria não introduziu norma de aspecto material, mas uma referência procedimental para explicitar a impossibilidade física de que ocorresse dilatação de absurda monta. Neste sentido, saliento que a Decisão paradigma citada está equivocada, pois tratou a omissão de entradas como um fenômeno físico, quando as quantidades omitidas extrapolaram, e muito, os volumes máximos admitidos pela ANP como dilatação térmica.

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, discordo do voto do i. Relator, pois rejeito as preliminares, como também 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0132/20-9**, lavrado contra **AUTO POSTO J. RIBEIRO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.717.736,59**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, alínea “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 Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): José Raimundo de Oliveira Pinho e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de julho de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS