

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0122/19-0
RECORRENTE	- WF COMERCIAL DE PETRÓLEO LIMITADA
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0070-01/20-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 21/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0335-12/22-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Observado ganhos volumétricos registrados pelo Autuado no LMC/Registro 1.300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias para efeito de descaracterização da infração. Demonstrativos foram devidamente entregues ao Autuado e refletem com clareza apuração do imposto devido. Afastadas as nulidades suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/12/2019, em razão da 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 documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 345.028,85, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d”, da Lei nº 7.014/96.

A 1ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0070-01/20-VD (fls. 120 a 126), com base no voto a seguir transscrito:

“A lide consiste na exigência de ICMS, na condição de responsável solidário, em razão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não registradas, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.

Indefiro o pedido de retirada de pauta do presente processo a fim de que o autuado seja intimado formalmente da informação fiscal prestada e por este não concordar com a realização do julgamento por videoconferência. De acordo com o inciso III do art. 167 do RPAF, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. A realização do julgamento por videoconferência está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592, de 04 de junho de 1999.

Quanto à falta de intimação acerca da informação fiscal prestada, os §§ 7º e 8º do art. 127 do RPAF somente exige que se dê ciência ao autuado acerca da informação fiscal prestada quando forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, sendo dispensada, inclusive, se ocorrer refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pelo autuado. Nenhuma dessas ocorrências foram observadas na informação fiscal prestada.

Entretanto, devido à apresentação de extenso memorial pelo autuado às vésperas da sessão de julgamento, inclusive trazendo argumentos novos, o julgamento do processo foi adiado por sete dias, viabilizando o acesso do autuado à informação fiscal prestada e afastando qualquer argumentação de cerceamento de defesa.

Discordo da afirmação do autuado de que o autuante não se reportou na informação fiscal à defesa apresentada. Porém, embora todos os fatos trazidos na defesa tenham sido analisados pelo autuante na informação fiscal, de fato muitos outros aspectos trazidos pelo autuante na informação fiscal não possuíram

relação com os argumentos da defesa.

Esses aspectos trazidos pelo autuante, sem relação com a defesa apresentada, não podem ser caracterizados como fatos novos. A interpretação dada pelo autuante ao parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, sugerindo obrigatoriedade de controle diário de estoques ou que o levantamento quantitativo possa ser diário, não consiste em fato novo, mas em justificativa para o procedimento fiscal adotado. A conclusão do autuante de que a omissão de entradas significou a ocorrência de adulteração do combustível representa apenas uma opinião, pois não veio acompanhada de qualquer prova trazida aos autos, perdendo qualquer efeito em relação ao convencimento acerca da decisão a ser tomada.

Por outro lado, ainda que a informação fiscal tenha semelhança com a apresentada no Auto de Infração nº 2691380113/19-0, o que, a princípio, não seria tão absurdo, considerando que os argumentos dos contribuintes em relação a uma mesma acusação sempre guardam similitudes, não pode ser tratada como uma mera cópia dissociada dos argumentos da defesa, ainda mais se considerarmos que o cadastramento da presente informação fiscal foi em data anterior a da produção da informação fiscal do citado auto de infração.

O autuado requereu, ainda, a nulidade da intimação realizada, via DTE, dia 12/03/2020. Entretanto, não consta nos autos qualquer intimação feita ao autuado nessa data.

Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração requerido em razão de suposta falta de observação dos arts. 2º e 3º da Portaria nº 445/98 e das perdas documentadas. No caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques do início e fim de cada ano, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação.

Aliás, o critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, permite observações que não são possíveis quando se utiliza o levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado com base nas informações constantes nos estoques inicial e final do ano e nas entradas e saídas de mercadorias registradas em documentos fiscais. Nesses processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensados ao longo do ano sem que seja percebido no resultado da auditoria.

No critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, as ocorrências de entradas e saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais ficam evidentes. As quantidades injustificadas de entradas e saídas de combustíveis podem ocorrer por diversas razões, inclusive podem indicar a realização de operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é proibida pela Agência Nacional de Petróleo (ANP) e, por isso mesmo, ocorrem sem emissão de documentos fiscais.

Não procede a alegação do autuado de que o presente procedimento fiscal não possui base legal. No presente caso, a omissão de entrada de mercadoria foi verificada por meio dos registros fiscais do autuado. Por óbvio, a presente exigência fiscal não poderia existir se na ação fiscal também fosse detectada a omissão de entrada ou saída de mercadorias com base em levantamento fiscal dos documentos emitidos e recebidos pelo autuado e nos quantitativos de estoque inicial e final. Nesses casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas e nunca como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.

Em razão da ação fiscal não encontrar qualquer omissão de saída ou entrada a partir do levantamento quantitativo baseado nos documentos fiscais emitidos e recebidos e nos registros dos estoques inicial e final e por se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a omissão de entrada evidenciada unicamente nos registros feitos no LMC/Registro 1300 da EFD permite a conclusão de que as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem tributação.

Desta forma, a presente exigência fiscal não se baseia em presunção, cabendo, como foi feito, a exigência do imposto por solidariedade. Não podemos falar em presunção quando ocorrem as situações descritas no inciso I do art. 10 da Portaria nº 445/98, ou seja, quando a mercadoria ainda estiver no estoque ou se tiver saído sem tributação. No presente caso, a inexistência de omissão de saídas e entradas por meio da análise dos documentos fiscais emitidos e recebidos e da computação dos estoques inicial e final leva à consequente conclusão de que os ganhos e perdas registrados como decorrentes de variação volumétrica foram objeto de operações sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem tributação.

De acordo com o relatório às fls. 05 e 06 (frente e verso), foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%. Os ganhos considerados inadmissíveis foram observados em vários meses dos anos de 2015 a 2018.

Por exemplo, para o produto gasolina comum, no ano de 2015, foram observados ganhos de variação

volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, agosto, setembro e novembro (fl. 05, frente). No dia 11/04/2015 o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 13.681 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 15.003 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 13.681 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 15.003 litros de combustível no tanque. Com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante elaborou o demonstrativo de débito deste auto de infração, conforme fl. 04 (frente e verso).

Por não se basear em presunção, a apuração do imposto devido também não estaria sujeita à aplicação do disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, ainda mais porque o imposto está sendo exigido por solidariedade relativamente às entradas e não o imposto decorrente das saídas subsequentes, objeto de outro auto de infração.

Entendo que não há como compensar as sobras detectadas nos registros efetuados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD com perdas registradas em dias anteriores ou posteriores ao das sobras. Assim como a sobra indica entrada de mercadoria sem nota fiscal, a perda indica saída sem registro fiscal. As perdas, portanto, evidenciam que as mercadorias saíram sem tributação, justificando a exigência do imposto também por antecipação tributária, cuja exigência foi lavrada apartada deste auto de infração.

A argumentação de que provavelmente o sistema do autuado tenha somado os volumes disponíveis de cada dia com as vendas e o estoque escritural ou qualquer outro possível equívoco cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD não ficou comprovado nos autos.

O novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, aplica-se aos lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos antes de sua instituição, conforme § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.

Por todo o exposto, indefiro o pedido de diligência para realização de revisão do lançamento fiscal e para remessa do PAF à PGE/PROFIS.

Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 136 a 200), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, preliminarmente, suscitou a nulidade da Decisão recorrida por supressão de instância e flagrante cerceamento de defesa, tendo sido abandonados os conceitos básicos previstos no Art. 5º, LV da CF/88, e no Art. 2º do RPAF/99, pois não foram apreciados vários argumentos apresentados em sua Defesa, ofendendo o Art. 18, II e III do RPAF/99.

Disse que não foram analisadas as seguintes alegações:

- a) de que o lançamento não seguiu qualquer roteiro regulamentar e que a “presunção de omissões de receitas anteriores” sozinha não ampara a cobrança do imposto, já que o segmento de varejo de combustíveis não paga o ICMS pelas vendas;
- b) de que a Instrução Normativa nº 56/07 impede a adoção dos roteiros previstos no § 4º, do Art. 4º da Lei nº 7.014/96, devendo ser aplicados outros roteiros de fiscalização, quando seja verificado que as operações do contribuinte são habitualmente isentas, não tributáveis ou sujeitas à substituição tributária, bem como às várias decisões do CONSEF transcritas;
- c) de que há falta de compatibilidade do método de apuração, considerando apenas os ganhos lançados, com a Portaria nº 445/98 e a Instrução Normativa nº 310/90, bem como não fez qualquer alusão aos Acórdãos JJF nºs 0186/02-19, 0159-02/19, 0160-02/19 e 0167-02/19, que foram transcritos;
- d) de que a Portaria nº 445/98 não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, sem ter sido analisado de forma objetiva as suas justificativas para a aplicação da Instrução Normativa nº 56/07;
- e) da ocorrência de vícios na Informação Fiscal, não apreciação dos fundamentos inseridos em memoriais e da negativa de reabertura de prazo.

Alegou que o julgamento por videoconferência sem a concordância do sujeito passivo fere o princípio da publicidade dos atos administrativos, bem como prejudica sobremaneira o exercício da ampla defesa, na medida em que, sendo o processo físico, impede o exame dos autos durante a constatação, pela defesa, dos elementos juntados pelo Autuante para sustentar suas alegações.

Arguiu a nulidade do Auto de Infração por:

- a) não ter conhecimento de quais os elementos juntados para basear a acusação;
- b) erro de enquadramento legal, por se tratar de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, já que todo o conteúdo da Portaria nº 445/98 deve ser atrelado à Lei nº 7.014/96, especificamente ao seu § 4º do Art. 4º, sendo que o seu Art. 6º, IV, também mencionado, se encontra totalmente divorciado das hipóteses de presunção e não se reporta à responsabilidade tributária decorrente de substituição tributária;
- c) impropriedade de método, pois a Portaria nº 445/98 não prevê nenhum outro método de aferição dos estoques que não seja através de exercícios fechados (inteiros) ou fracionados (abertos), sendo que foi utilizado apenas um dos dados registrados na EFD/LMC (“ganhos”), os quais se apresentavam inconsistentes, sequer pedindo esclarecimentos acerca dos flagrantes erros de lançamentos;
- d) inaplicabilidade da presunção legalmente permitida, pois no segmento de varejo de combustíveis não se paga o ICMS pelas vendas, já que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS na condição de sujeito passivo por substituição, a teor do Art. 8º, IV, “a” da Lei nº 7.014/96 é do industrial ou extrator, sequer podendo ser atribuída ao distribuidor;
- e) irregularidades na condução da ação fiscal, pois a apuração foi realizada por método não contemplado em nenhum instrumento legal, já descartado pelo CONSEF, utilizando apenas um dos dados disponíveis na EFD/LMC, desconsiderando os demais, especialmente as “perdas”, deturpando a ocorrência do fato gerador, tratado como sendo diário na autuação;
- f) impossibilidade de constatação de fato gerador diário, o que só é permitido na hipótese do Art. 41, II da Lei nº 7.014/96, se atendido os requisitos dos Arts. 46 e 47 do mesmo diploma legal, inclusive com sujeição de ato do titular da Superintendência de Administração Tributária;
- g) ilegalidade da Portaria nº 159/19, por contrariedade ao princípio da reserva legal, ao firmar a caracterização do fato gerador da omissão de entradas através do “ganho” no LMC, e sua inaplicabilidade a fatos pretéritos anteriores a 25/10/2019;
- h) utilização de dados irreais, pois as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das suas movimentações, tendo cometido, se for o caso, apenas descumprimento de obrigações acessórias por inconsistências da EFD;
- i) ilegitimidade passiva, pois a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, a teor do Art. 8º, IV, “a” da Lei nº 7.014/96 é do industrial ou extrator, ou, nos termos do § 1º, do distribuidor, só podendo ser atribuída ao revendedor varejista na hipótese preconizada no Art. 6º, XVI da Lei nº 7.014/96.

No mérito, aduziu que a Decisão recorrida chega a ser estapafúrdia, pois é acusada de omitir entradas de quase 2 (dois) milhões de litros de combustíveis em apenas 10 meses, quando sua capacidade total de armazenamento é de 120 mil litros, sendo impossível, e até insano, imaginar o trânsiro de tal quantidade sem qualquer flagrante, apreensão ou indicativo de qual seria o “terceiro” do qual se originou.

Afirmou que é fato que o LMC sempre existiu e que os postos revendedores sempre lançaram nele suas perdas e ganhos, informando o Registro 1.300, mas antes do advento da Portaria nº 159/19, esses dados nunca tinham sido utilizados para exigir o ICMS, seja por responsabilidade tributária, seja por responsabilidade própria, sendo impossível admitir esse fato novo e correspondente base de cálculo diante do Art. 97, III e IV do CTN.

Asseverou que a Decisão recorrida prejudicou a sua defesa, pois não poderia apreciar a constitucionalidade da Portaria nº 159/19, mas foi expressamente consignado a sua ilegalidade, notadamente em relação à sua aplicação no tempo.

Sustentou que os Acórdãos JJF nº 0160-02/19 e 0167-02/19 foram homologados pela 2ª CJF, sendo as

cobranças ali realizadas efetuadas dentro do mesmo método ora combatido, tendo a 2^a CJF rejeitado integralmente a ilegalidade cometida, tendo como única diferença a inexistência na época da Portaria nº 159/19, o que reforça a criação, arbitrária e ilegal, de nova hipótese de fato gerador.

Lembrou que o ICMS é um imposto com apuração mensal, embora só exista auditoria de estoques para exercício fechado de forma anual, não se podendo falar em fato gerador diário, exceto no regime especial pertinente.

Destacou que deveria ser aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07, ensejando a improcedência da cobrança, bem como que a variação volumétrica não pode ser conduzida ao “staus” de fato gerador do ICMS, independente de índices, conforme inadmitido recentemente pelo STJ.

Pidiu a ouvida da PGE sobre a extensa matéria de direito abordada, inclusive acerca da nulidade da Decisão recorrida, requerendo vistas do parecer da PGE e da Informação Fiscal, com a reabertura do prazo em 60 (sessenta) dias, bem como a não realização do julgamento por videoconferência.

Protestou pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente revisão por fiscal estranho ao feito, para realizar uma efetiva auditoria de estoques e apurar a verdade material, esperando que o Recurso Voluntário seja provido para a declaração da nulidade da Decisão recorrida, determinando a adoção dos procedimentos do Art. 168 do RPAF/99, ou que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Em pauta suplementar, por unanimidade, esta 2^a Câmara de Julgamento Fiscal resolveu remeter o presente processo em DILIGÊNCIA à SAT/COPEC, para que os Autuantes, ou outro Auditor Fiscal a ser designado, fizesse(m) juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF, bem como cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) utilizado pelos Autuantes na fiscalização (fl. 270).

Os documentos anexados deveriam ser encaminhados ao Autuado, mediante recibo, concedendo-lhe o prazo de 60 (sessenta) dias para, querendo, se manifestasse. Se houvesse manifestação do Autuado, os Autuantes, ou outro Auditor Fiscal a ser designado, deveria(m) elaborar nova Informação Fiscal.

A Diligência foi integralmente cumprida (fls. 274 a 279).

Em manifestação (fls. 281 a 289), o Autuado reiterou os argumentos expedidos em seu Recurso Voluntário, renunciando aos pedidos de nulidade relativos ao julgamento por videoconferência e pela não apreciação dos fundamentos inseridos em memoriais.

Defendeu a ilegalidade e irretroatividade da Portaria nº 159/19, apresentando, como paradigma, Decisão do TJ/BA relativa à não incidência da Instrução Normativa nº 52/13, referente à inclusão dos impostos recuperáveis, bem como a aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07, nas hipóteses previstas no Art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96.

Citou os Acórdãos CJF nºs 0097-12/20-VD e 0309-12/20-VD e o Voto Vencido no julgamento do Auto de Infração nº 269138.0114/19-7, além de Decisão da 4^a Vara de Fazenda Pública de Salvador, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, declarando a improcedência de autuações relativas aos postos de combustíveis autores “que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento de temperatura”, que disse ter sido homologado pela 2^a Câmara Cível.

Acrescentou Decisão liminar da 3^a Vara de Fazenda Pública de Salvador, nos autos do Processo nº 8009255-56.2022.8.05.0001, para que o Estado da Bahia se abstêndesse de aplicar o disposto no Art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98, em relação às empresas indicadas.

Salientou que a fiscalização dispõe de todos os dados relativos às vendas, compras e estoques, sendo as vendas registradas por tanques e bicos nos Registros 1.310 e 1.320, podendo investigar a

verdade material, que não pode ser suplantada pela forma.

Apontou identificação analítica de erros quando pertinente a falha no registro da nota fiscal em confronto com a efetiva entrada do produto.

Renovou os pedidos efetuados em seu Recurso Voluntário, incluindo a solicitação para reenquadramento da multa para o percentual de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

O Autuante apresentou Informação Fiscal (fls. 424 a 442-verso), na qual esclareceu que não exigiu ICMS sobre variações volumétricas decorrentes de dilatação térmica dos volumes comercializados.

Explicou as nuances envolvidas nos controles de estoques diário dos postos revendedores de combustíveis, seu registro no Livro de Movimentação de Combustíveis, inserido no Registro 1.300 e seguintes da EFD, e procedimentos a serem efetuados a partir da constatação de “ganhos” e “perdas” de combustíveis no controle diário de estoque.

Sustentou que foram rigorosamente observados os princípios da legalidade e da verdade material, tendo a prova dos fatos sido obtida da própria escrita fiscal digital do Autuado, cujos alegados erros não foram provados com base na documentação existente.

Defendeu o caráter procedural da Portaria nº 445/98, que não criou fatos geradores, sendo que o procedimento nela descrito, inclusive com as alterações promovidas pela Portaria nº 159/19, apenas descortinou as omissões diárias apontadas a partir dos registros preenchidos pelo próprio Autuado, fatos geradores ocorridos nos termos do Art. 116, I do CTN, sem necessidade de qualquer presunção legal.

Disse que, apesar dos combustíveis estarem sujeitos ao fenômeno físico da dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura, o que não configura fato gerador do ICMS, o que está sendo exigido é a entrada de combustíveis sem tributação, acima do limite percentual de 1,8387% apontado na legislação, bem superior ao 0,6% previsto na Portaria DNC nº 26/92, sendo impossível que o volume incrementado seja decorrente de qualquer processo físico-químico.

Ressaltou que conferiu as datas das entradas dos combustíveis lançadas no Registro 1.300 da EFD com as datas das entradas das respectivas notas fiscais no Registro C100, também da EFD, sem que tenha encontrado qualquer erro, não tendo o Autuado apresentado qualquer prova da efetiva descarga com anotação em dia diverso, conforme apontou em relação às seguintes Notas Fiscais nºs: 1.314.797, 1.324.960, 1.358.799, 1.365.692, 1.482.253, 1.482.788, 6.571, 32.456, 35.342, 36.909, 38.483, 1.365.691, 35.341, 38.478, 32.459, 32.460, 35.338, 61.289, 1.365.689, 35.337, 35.339, 35.340, 38.479, 38.480, 38.481, 38.482, 274.368, 1.351.054 e 1.365.690.

Destacou ser inverossímil a alegação de que a descarga somente foi efetuada no dia seguinte no caso da NF-e nº 1.314.797, que o Autuado apresentou como exemplo, emitida pelo estabelecimento da Petrobras Distribuidora de São Francisco do Conde às 14:46 hs. de 02/01/2015, cujo trajeto efetuado pelo motorista Valter Félix Muniz, da empresa COBRASCAM, leva pouco mais de uma hora até o estabelecimento do Autuado, situado em Lauro de Freitas.

Complementou informando que a entrada de 5.000 litros anotada equivocadamente em 02/01/2015 deveria gerar os mesmos 5.000 litros de perdas, mas foi indicado 4.470,750 litros, enquanto no dia seguinte teria 5.000 litros de ganhos, mas foi anotado apenas 4.157,910 litros, sendo que a prova poderia ser facilmente obtida com os recibos de entrega fornecidos à transportadora, o que não foi apresentado.

Salientou que os livros empresariais servem como meio de prova contra o Autuado, nos termos do Art. 226 do Código Civil e do Art. 417 do Código de Processo Civil, e que as perdas registradas não podem compensar os ganhos dos estoques apontados, já que podem ser mascaradas as saídas sem notas fiscais, principalmente em um setor em que as rotatividades dos estoques são muito constantes, sendo renovado até 3 vezes por semana.

Registrhou que o ICMS não foi exigido por presunção, mas por solidariedade, nos termos do Art. 6º,

IV da Lei nº 7.014/96, daí a não aplicação do Art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, e, consequentemente, do disposto na Instrução Normativa nº 56/07.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Fernando Marques Villa Flor - OAB/BA nº 11.026 e, do autuante que também efetuou sustentação oral.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2018.

Não foram apresentadas novas provas ou argumentos após a última manifestação do Autuado constante no Relatório.

Ressalto que a análise do pedido de diligência compete aos julgadores, os quais estão vinculados às suas convicções, motivo pelo qual denego os pedidos, nos termos do Art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a minha apreciação.

Entendo desnecessária a remessa deste PAF para a ouvida da PGE, pois, foi consignado no Parecer Jurídico PGE nº 2021.074132-0, com anuênciia do Procurador Chefe da PGE/PROFIS, constante do Auto de Infração nº 269138.0114/19-7 (Acórdão CJF nº 0101-12/22), julgado recentemente por esta 2ª CJF, que, em relação:

- a) à desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, de uma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1.300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- b) à alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é, no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- c) à possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/20, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar de um método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (Art. 106, II do CTN).

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

Quanto às demais questões, podem ser avaliadas em sede de controle de legalidade.

Inicialmente cabe analisar os diversos pedidos pela nulidade da Decisão recorrida e da autuação.

Registro que a tese recursal das diversas preliminares de nulidade arguidas pelo Autuado, seja em relação à Decisão “*a quo*” ou ao procedimento em si, muitas delas em repetição, 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.

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

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

Quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida por cerceamento de defesa e não enfrentar alegações de defesa, vislumbro que o Acórdão recorrido abordou todas as alegações e considerações pertinentes ao lançamento de ofício, em detalhe, buscando a verdade material e julgamento eficaz da acusação fiscal ínsita no lançamento de ofício. Entretanto, fatos extrínsecos à imputação ou esclarecidos em consequência de outras observações, obrigatoriamente, não hão de ser citados pela JJF, pois, por conclusão lógica, foram analisados por exclusão àquelas.

É infundada a reclamação de que não foram tecidos comentários sobre os argumentos relativos à exigência do imposto sobre as vendas, aplicação da Instrução Normativa nº 56/07 e ao método de apuração, pois todas decorrem da premissa falsa de que a exigência decorre de presunção legal prevista no Art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, combatida na Decisão recorrida.

Quanto às demais alegações de nulidade da Decisão de piso, também devem ser rejeitadas conforme dispôs o voto do Relator, tendo em vista que o julgamento por videoconferência, alegação renunciada pelo Autuado, é uma realidade dos tempos modernos, previsto no Art. 64-A do Regimento Interno deste CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, principalmente após o advento da pandemia global relacionada à COVID-19, a qual facilita a manifestação da defesa evitando deslocamentos, e que foi concedido prazo igual ao de Defesa para manifestação do Autuado por esta 2ª CJF, sendo ultrapassada a questão da supressão de instância nos termos do Art. 1.013, § 3º do novo CPC.

Ainda no que se refere ao julgamento por videoconferência ou à suposta ilegalidade da Portaria nº 159/19, a Decisão recorrida citou o inciso III, do Art. 167 do RPAF/99, que impõe a incompetência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Quanto às preliminares suscitadas no intuito de anular o Auto de Infração, especialmente sob arguições de utilização de dados irreais, irregularidades na condução da ação fiscal, impossibilidade de constatação de fato gerador diário, impropriedade de método e inaplicabilidade da presunção legal, há de esclarecer que a acusação fiscal é cristalina de que a exação ao sujeito passivo é de responsabilidade solidária, em razão da falta do recolhimento do ICMS, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1.300 da EFD), e que, nos termos do Art. 215 do RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores, a escrituração dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do Autuado.

Já o Art. 219 do RICMS/12, à época, determinava que o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destinava-se ao **registro diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF nº 1/92), sendo descabida sua alegação relativa à impossibilidade de constatação de fato gerador diário.

Foram objeto de apreciação todos os documentos fiscais e contábeis apresentados pelo Autuado, assim como foram anexadas ao Auto de Infração os demonstrativos das efetivas omissões e a sua quantificação (fls. 04 a 14-verso).

Diante de tais considerações, concluo incapazes à reforma da Decisão recorrida todas as alegações recursais relativas a premissa de que a acusação fiscal se trata de **presunção legal de omissão de receitas anteriores**, visto que os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do excessivo registro de “ganho” de combustíveis pelo Autuado no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1.300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, que se destina ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo constante no Ajuste SINIEF nº 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se: perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do Art. 215 do RICMS/12, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

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

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

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

[...]

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

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

Sendo assim, diante de tais considerações, reitero que são incapazes à reforma da Decisão recorrida todas as alegações recursais relativas a premissa falsa de que a acusação fiscal se trata de **presunção legal de omissão de receitas anteriores** e todas as demais suscitadas pelo Autuado para pretender a nulidade do Auto de Infração (erro no enquadramento legal; impropriedade do método aplicado; inaplicabilidade da presunção legal aplicada; irregularidades na condução da ação fiscal; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19), por se encontrarem interligadas ou interdependentes, como já explicado.

Em consequência, os Acórdãos citados como paradigmas (0159-02/19, 0160-02/19, 0167-02/19 e 0186/02-19), cujas decisões pela nulidade do lançamento fiscal são em razão da constatação que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, por cobrar imposto por presunção, não se aplica ao caso em análise. E como não se trata de presunção, não há porque se falar na proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07.

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

A aplicação do percentual indicado no referido dispositivo não trata de norma material, mas de procedimento que os Auditores Fiscais devem seguir para manter uma margem de segurança, de forma a ficar indubitavelmente demonstrado que a exigência não advém de dilatação térmica, e sim de aquisições de produtos sem documentos fiscais, não fazendo sentido a alegação de ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, as quais tratam apenas de instruções procedimentais.

E como não se sabe a origem nem o fornecedor da mercadoria, podendo ser produtor, importador ou distribuidor desta ou de outra unidade Federada, é correto inferir que o Autuado é responsável solidário pelo pagamento do imposto nas suas aquisições, não havendo porque se falar em ilegitimidade passiva.

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

Contudo, como dito, exige-se imposto por responsabilidade solidária, em razão da falta do recolhimento do ICMS, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (gasolina comum, gasolina aditivada, etanol, óleo diesel comum e óleo diesel S10), apurado mediante registro de “ganho” marginal de combustível da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD.

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

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

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

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

No que tange à alegação de entendimento em decisões judiciais não permitir a “variação volumétrica” seja entendida como “fato gerador”, melhor sorte não coube ao Autuado, pois, conforme já dito, na verdade, **não se trata de “ganho” pela variação volumétrica por dilatação térmica, mas de entradas de combustível sem o devido documento fiscal**, em montantes elevados em relação ao seu estoque disponível no dia, apurado na ação fiscal através do Livro de Movimentação de Combustível (LMC), nos termos dos Arts. 215 e 219 do RICMS/12, assumindo o adquirente a condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter estocado combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

Por fim, o Autuado não apresenta qualquer objeção aos números apurados e sequer comprova a alegada existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repito, se lastreia em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, constatação fática e pretérita de impossível verificação, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo contribuinte enviados à esta SEFAZ via SPED/EFD.

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

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

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

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do período indicada pelo contribuinte (escriturada no LMC) 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 LMC no final do período fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas e que houve saídas sem notas fiscais, e

*iii) o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro LMC no final do período fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, consequentemente, entradas deste produto sem notas fiscais.*

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

Com referência à Decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, que se refere à variação volumétrica por dilatação térmica, está destoante com a matéria do presente Auto de Infração que, como deveras ressaltado, exige ICMS pela falta de registro de notas fiscais de entrada, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, **em relação às quantidades que superaram em muito qualquer possibilidade de dilatação térmica**, consoante previsto no Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

No mérito, os argumentos apresentados pelo Autuado não foram suficientes para provar e existência de nenhum equívoco no levantamento efetuado, a exemplo do caso da NF-e nº 1.314.797, que o Autuado apresentou como exemplo, emitida pelo estabelecimento da Petrobras Distribuidora de São Francisco do Conde às 14:46h, do dia 02/01/2015, cujo trajeto efetuado pelo motorista Valter Félix Muniz, da empresa COBRASCAM, leva pouco mais de uma hora até o estabelecimento do Autuado, situado em Lauro de Freitas, não fazendo sentido a alegação de que foi registrada no dia seguinte

Ademais, a entrada de 5.000 litros anotada equivocadamente em 02/01/2015 deveria gerar os mesmos 5.000 litros de perdas, mas foi indicado 4.470,750 litros, enquanto no dia seguinte teria 5.000 litros de ganhos, mas foi anotado apenas 4.157,910 litros, sendo que a prova poderia ser facilmente obtida com os recibos de entrega fornecidos à transportadora, o que não foi apresentado.

O mesmo ocorreu com as demais Notas Fiscais relacionadas no Relatório deste julgamento: 1.324.960, 1.358.799, 1.365.692, 1.482.253, 1.482.788, 6.571, 32.456, 35.342, 36.909, 38.483, 1.365.691, 35.341, 38.478, 32.459, 32.460, 35.338, 61.289, 1.365.689, 35.337, 35.339, 35.340, 38.479, 38.480, 38.481, 38.482, 274.368, 1.351.054 e 1.365.690.

Ressalto que os livros empresariais servem como meio de prova contra o Autuado, nos termos do Art. 226 do Código Civil e do Art. 417 do Código de Processo Civil, somente podendo ser desconstituídos por prova cabal do equívoco porventura cometido.

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

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

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 345.028,85.

VOTO DIVERGENTE

Peço licença para divergir do voto do Ilustre Relator.

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 JJF nº 0118-06/21-VD, 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”.

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

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

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

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

É certo, portanto, afirmar que não há no PAF qualquer elemento que infirme a tese de defesa quando declara não ter ocorrido nenhum ingresso de mercadorias no estabelecimento sem o seu correspondente documento fiscal. Não obstante, mediante aferição presumida, exige-se no presente lançamento de ofício ICMS por suposta omissão de entradas, baseado na apuração de índices de variação volumétrica superiores aos previstos em Lei, ou seja, metodologia até então não validada por ato normativo.

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

Não há prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes. Pelo exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

Este é o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0122/19-0**, lavrado contra **WF COMERCIAL DE PETRÓLEO LIMITADA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 345.028,85**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Henrique Silva de Oliveira e Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDE E SILVA - RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DIVERGENTE

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS