

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0007/20-0
RECORRENTE	- KOLUNA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF n° 0020-01/21-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 28/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0349-12/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO FISCAL. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA EM ÍNDICE SUPERIOR AO ADMITIDO PELA ANP REGISTRADA NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Infração subsistente. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. A empresa adquiriu mercadorias sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS NÃO TRIBUTÁVEIS. **c)** ENTRADA NO ESTABELECIMENTO DE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS TOMADOS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias ou serviços não escriturados. Infrações 3, 4 e 5 subsistentes. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Retificada a indicação do resultado na resolução a indicação exposta pela decisão de piso, conforme o art. 164, § 4º do RPAF. Vencido o voto da relatora quantos às infrações 1 e 2. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 1ª JJF n.º0020-01/21-VD que julgou Procedente (com redução da multa) o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/02/2020, para exigir crédito tributário no valor total histórico de R\$ 28.666,26, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

INFRAÇÃO 1. *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante*

verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorridos em 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2018 e 31/12/2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 25.708,41, acrescido da multa de 100%;

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada 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, ocorrido em 31/12/2015, 31/12/2016 e 31/12/2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.354,74, acrescido da multa de 100%;

INFRAÇÃO 3. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março, julho a novembro de 2015, junho e julho de 2016, abril, junho, julho, setembro e outubro de 2017, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 350,94, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;

Consta como **Enquadramento Legal:** artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012.

Consta como **Multa aplicada:** artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96;

INFRAÇÃO 4. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de maio de 2015, julho de 2016 e outubro de 2017, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 208,42, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;

Consta como **Enquadramento Legal:** artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012.

Consta como **Multa aplicada:** artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96.

INFRAÇÃO 5. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril e agosto de 2018 e janeiro de 2019, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 43,75, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;

Consta como **Enquadramento Legal:** artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012.

Consta como **Multa aplicada:** artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96.

O autuado apresentou Defesa (fls. 21 a 27-V.).

A 1ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando Procedente (com redução da multa) o Auto de Infração em epígrafe.

VOTO

Inicialmente, não acolho a arguição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. O impugnante alega que a autuação foi feita de forma unilateral, haja vista que não teve acesso aos atos que estariam sendo praticados.

Certamente que não pode prosperar a pretensão defensiva, tendo em vista que após o encerramento da ação fiscal o autuado foi cientificado da autuação, inclusive com a indicação do prazo de 60 (sessenta) dias para pagamento ou apresentação de defesa, direito este exercido pelo autuado que impugnou na íntegra a autuação.

Do mesmo modo, não vejo como prosperar alegação defensiva de que foram utilizados sistemas com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e precisando de aprimoramento com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pela empresa à SEFAZ que contém inconsistências ou erros, haja vista que a existência de inconsistências e divergências, pode ser corrigida, desde que observadas as disposições legais.

Diante disso, não acolho as nulidades arguidas, haja vista que no lançamento de ofício em exame foram observadas as disposições da legislação do ICMS, notadamente do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, Lei n. 7.014/96, RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12 e Portaria 445/98.

Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, II, “a” do RPAF/BA/99, indefiro o pedido de diligência/perícia formulado pelo impugnante, haja vista que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para deslinde da questão, sendo desnecessária a participação de perito.

No mérito, no que tange às infrações 1 e 2, a autuação se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (infração 1), e falta de recolhimento do imposto,



por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada 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.

De início, vale observar que 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 artigo 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 inicial e final de cada exercício, haja vista que 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.

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 que dispõe:

[...]
Art. 10

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

Vale consignar, que 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 (Auditoria de Estoques por espécie de mercadorias) 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.

Já 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 restam 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, podem ocorrer sem emissão de documentos fiscais.

No presente caso, verifica-se que a omissão de entrada de mercadoria foi constatada por meio dos registros nos livros do próprio autuado. Por certo que a 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, ou seja, mediante Auditoria de Estoques por espécie de mercadorias. Nestes casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas na Auditoria de Estoque jamais como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.

Evidentemente que 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, Auditoria de Estoques, 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.

De acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante, 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 no período objeto da autuação.

A argumentação defensiva de erro no sistema ou qualquer outro possível equívoco cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD, não ficou comprovada nos autos. Não foi trazido qualquer laudo, conforme

aduzido pelo autuante.

Conforme consignado corretamente pelo autuante, a prova de que os valores registrados no livro LMC e não os registrados na EFD correspondem à verdade material cabe ao autuado, porém, isso não foi feito em dia algum. Nenhum comprovante de medição foi apresentado, portanto, os valores anotados na EFD fazem prova contra a empresa e ela não pode simplesmente alegar que seu LMC tem valores diferentes e que estes são os corretos.

É certo 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.

Obviamente, se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo contribuinte autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, cabe ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente, e além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual respeitado pelo autuante no levantamento fiscal.

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

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

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

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 (infração 1) e antecipação tributária (infração 2), restando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, no tocante à infração 1, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96:

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

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

d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

Entretanto, no tocante à infração 2, cabe um reparo a ser feito, haja vista que a multa correta é de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº. 7.014/96, sendo que no Auto de Infração foi indicada a multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” do mesmo diploma legal.

Assim sendo, retifico de ofício a multa de 100% para 60%, indicada na infração 2.

Diante do exposto, as infrações 1 e 2 são subsistentes.

No tocante às infrações 3, 4 e 5, constato que assiste razão ao autuante, quando diz que as entradas de mercadorias no estabelecimento do contribuinte devem ser registradas e que excluiu as notas fiscais de simples faturamento e devolução e sem valor comercial, portanto, não procedendo as alegações defensivas.

No presente caso, inexiste qualquer irregularidade no tocante a autuação ter sido feita em três infrações, haja vista que, diversamente da alegação defensiva, se trata de infrações distintas, decorrentes inclusive das alterações ocorridas na legislação do ICMS aplicável.

O certo é que o próprio autuado admite que não escriturou as notas fiscais arroladas na autuação, na sua escrita fiscal, ao dizer que mesmo não escrituradas as referidas notas fiscais constam do livro razão da empresa.

Na realidade, a exigência fiscal decorre do fato de ter ocorrido a entrada de mercadorias no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, o que, efetivamente, restou comprovado.

Assim sendo, as infrações 3, 4 e 5 são subsistentes.

Quanto ao pedido do autuado no sentido de aplicação da multa de R\$ 140,00, prevista no artigo 42, inciso XV, alínea "d" da Lei n. 7.014/96, certamente que não pode ser acolhido, haja vista que o referido dispositivo legal diz respeito à falta ou atraso na escrituração fiscal, sendo certo que no caso em exame existe norma específica que se sobrepõe à norma genérica, no caso a entrada no estabelecimento de mercadoria sem o devido registro na escrita fiscal.

No tocante ao pedido de redução da multa, cumpre observar que o dispositivo legal que autorizava à sua apreciação por este órgão julgador, no caso o art. 158 do RPAF/BA/99, foi revogado pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/19, DOE de 21/12/19 e dizia respeito, exclusivamente, a multa por descumprimento de obrigação acessória. Portanto, não cabendo a apreciação do pedido no tocante à multa por descumprimento de obrigação principal de que cuidam as infrações 1 e 2.

Quanto às multas referentes às infrações 3, 4 e 5, independentemente da aduzida revogação, verifica-se que não consta dos autos qualquer comprovação ou elementos capazes de justificar a ausência de escrituração dos documentos fiscais arrolados nestas infrações no período objeto da autuação.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformada com a decisão de piso, a recorrente interpôs Recurso Voluntário tecendo as seguintes razões de defesa.

Preliminarmente, afirma a recorrente que nunca houve sonegação ou fraude para ensejar a cobrança pretendida do imposto por presunção de omissão de entrada, não havendo sustentação jurídica para tanto, já que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, que modificou dispositivo da Portaria nº 445/1998, não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, com aplicação de dispositivos que indicam que não se pode desprezar dados e somente tomar ganhos para indicar omissão, tudo sem que no curso do julgamento se tivesse o cuidado de determinar a verificação do que teria sido feito pela Inspetoria Eletrônica.

Aduz que a partir da decisão se retirou a possibilidade de determinar a verificação através da ASTEC sob o argumento de que já existiriam no processo elementos suficientes para o deslinde da questão, em clara agressão ao direito à ampla defesa e ao contraditório, tomando-se o que foi feito pela Inspetoria como verdade absoluta, desprezando a prova juntada com a defesa e retirando todos os direitos.

Aponta que inquestionavelmente ocorreu cerceamento de direito, por ter havido a argumentação, comprovação e que foram desprezadas, restringindo-se com isto o direito, ferindo-se de morte princípio constitucional (art. 5º, inciso LV).

Diz que a avaliação feita de forma eletrônica e que resultou nos lançamentos foram realizados com fundamento na variação volumetria diária encontrada no estoque do posto, havendo a presunção relativa da entrada de mercadorias desacompanhada dos documentos fiscais.

Salienta que a legislação dispõe sobre o reconhecimento de que cabe prova em contrário, deixando patente que a autuada - recorrente poderia comprovar a lisura do estoque sem os ganhos apontados. Lembra que a legislação do Estado da Bahia autoriza a presunção de omissão de entrada de mercadorias, sendo esta presunção relativa, de modo que pode o contribuinte ilid-la através de prova, como foi feito, com a juntada dos demonstrativos e cópias de folhas do LMC.

Cita que o artigo 11 da Portaria nº 445/1998, estabelece regra quanto ao alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécies de mercadorias, sendo

patente, portanto, que a norma ressalva de maneira expressa, a hipótese do contribuinte elidir a presunção por qualquer meio de prova, ou seja, provado que a variação de estoque não é decorrente de entradas não registradas, a presunção não se aplica.

Menciona que no caso sob hipótese, não houve contraditório, sendo tudo feito de maneira unilateral e de acordo com o entendimento subjetivo da Inspetoria Eletrônica, com a aplicação do Registro 1300, que entende ser possível a cobrança diária de ICMS com base em omissão presumida quando a legislação, como um todo aplicada, teria que se ter avaliação de período maior do que dia a dia, inclusive considerando a possibilidade de perda, não desprezando dita possibilidade para somente se tomar ganho, entendendo este como omissão de entrada.

Traz decisões e posicionamentos juristas para corroborar com sua tese.

Explica a recorrente que as diferenças de estoque no setor de combustíveis são naturais e não devem ser tratadas de omissões de entradas ou saídas, nem de operações não registradas (“sem nota”), na medida em que ocorrem porque os produtos comercializados (combustíveis líquidos) estão sujeitos à variação de volume em função da mudança de temperatura e de vaporização, como ficará evidenciado na continuação dos argumentos do recurso.

Tanto que se deu a ciência no dia 10/02/2019, através do sistema digital e se utilizando do DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, inclusive não se indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem tão pouco se pediu qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto.

Contesta que não poderia a JJF desprezar a preliminar constante da defesa sob o argumento de que após o encerramento da ação fiscal houve a cientificação da autuação e com prazo de 60 (sessenta) dias para a defesa. Entende, contudo que não houve a possibilidade de qualquer explicação ou justificativa, ou mesmo que se juntasse documentação relativa aos fatos apurados, ou mesmo a possibilidade de algum reparo.

No mérito, esclarece que o posto nem sempre dispõe de equipamentos de Medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, o fazendo também de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão. Seja de um ou de outro modo, tem-se pequenas inconsistências. Assim, pequenos erros num dia, este pode ser corrigido tranquilamente no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

Discorre que o próprio sistema usado as vezes possibilita a incorreção de dados e, mais das vezes, tal falha é repercutida até que se faça a correção, normalmente no dia seguinte, não havendo interferência no sistema eletrônico por parte de preposto da empresa, que somente lança dados para que sejam registrados, como ficou demonstrado na defesa e comprovações apresentadas, que foram inteiramente desprezadas pela JJF, não obstante ficar constatado que as distorções podem ter ocorrido em função do sistema.

Aduz não ser correto o entendimento da JJF de que tudo ocorreu de modo regular e se entendeu falta de recolhimento do imposto, com base em presunção, por verificação de variação volumétrica diária sem que qualquer verificação fosse feita, tomando-se de forma absoluta como certa a conclusão a que chegou o nobre agente fiscalizador autuante, tudo por entender existir a omissão por conta do imposto pelo parágrafo único do art.10 da Portaria nº 445/1998, com as alterações impostas pela Portaria nº 159/2019.

Informa que teria a JJF que entender e absorver a argumentação de que a primeira infração, e que reflete sobre os valores apurados e se encontra as supostas diferenças no PMPF consistente na segunda infração, e, em análise do levantamento feito pelos meios eletrônicos, denota-se, pois, que os erros, tomados como ganhos, na passagem de um sistema para outro do dia, de forma salteada em determinados dias, no entanto não existiram, conforme pode observar no demonstrativo apresentado pela própria fiscalização e que foi gerado em função do próprio sistema utilizado pelo SEFAZ em cotejo as informações prestadas através do SPED FISCAL, com

utilização de sistema próprio do posto, surgindo então ganhos que não seriam reais, ensejando que se tenha a falsa impressão de que houve omissão de entrada quando isto não ocorreu em nenhum momento fiscalizado.

Repetindo a argumentação, que encontra ressonância na documentação acostada, aclarando os fatos e exemplificando os erros constantes do levantamento que aponta ganhos inexistentes e o fato veio a ensejar a suposta omissão de entrada, tem-se que no dia 12 de julho de 2019 se apontou ganho de 2.992,261 litros de gasolina comum, quando isto nunca existiu, porquanto no dia 11 de julho de 2019, se teve o estoque final na quantidade de 13.934,00, ensejando o estoque de abertura no dia 12 de julho de 2019 de 13.934,00, havendo o recebimento neste mesmo dia de 15.000 litros de combustível e ocorreu vendas no dia de 3.700,60 litros, e se teve o estoque de fechamento em 25.233,40 litros e ganhos de 31,60 litros, com o estoque final de 25.265,00 litros, enquanto que no dia seguinte (13) o estoque abertura foi de 25.265,00 litros e o de fechamento final 22.284,00 litros (com ganho de 30,59 litros), tendo-se, então, que não houve qualquer valor de ganho ou omissão de entrada como indicado pelo levantamento feito.

Ainda como exemplificação e para consolidar a indicação do erro do sistema utilizado na fiscalização, pode-se mencionar o dia 15 de agosto de 2018 onde se apontou ganhos inexistentes de 2.780,698 litros e o fato veio a ensejar a suposta omissão de entrada de gasolina aditivada, quando se tem que quando isto nunca existiu, porquanto no dia 14 de agosto de 2018 se teve o estoque de fechamento de 13.422,36 litros e no dia seguinte (15), computando-se a perda de - 0,36 litros, o estoque abertura foi de 13.422,00 litros, com vendas do dia de 1.048,76 litros e o de fechamento final 15.390,00 litros (com ganho com erro de leitura de 3.016,76 litros), e se teve como estoque inicial no dia 16 de agosto de 2018 a quantidade de 15.390,00 litros, havendo o recebimento de 5.000 litros, passando o estoque para 18.875,04, com vendas do dia de 1.043,37, havendo a indicação de estoque final de 19.346,63 litros, entretanto se computou a perda de - 3.026,63 litros pela correção do erro de leitura do dia anterior, com volume final disponível de 16.320,00 litros, importando em se dizer que não existiria valor de ganho ou omissão de entrada de 3.016,76 litros do dia 15 de agosto de 2018, orno indicado pelo levantamento feito, ficando o fato patente de que ocorreu erro de leitura no dia 15 de agosto de 2018 e o fato foi logo corrigido no dia seguinte (16), havendo a compensação com a correção do erro, devendo ser repisado que não existiu qualquer valor de ganho ou omissão de entrada como indicado pelo levantamento feito.

Por última exemplificação e para solidificar a indicação do erro do sistema propiciado pela leitura errada e lançamentos não computados pela fiscalização, menciona que no dia 12 de junho de 2019 onde se apontou ganhos inexistentes de 6.506,457 litros e o fato veio a ensejar a suposta omissão de entrada de Diesel S 10, quando se tem que quando isto nunca existiu (houve erro de lançamento no dia anterior), porquanto no dia 11 de junho de 2018 se teve o estoque de abertura de 7.590,00 litros, com vendas do dia de 355,02 litros e estoque de fechamento de 7.234,98 litros, indicando-se a medição do estoque disponível devido a medição de 725,00 litros, com a perda de - 6.509,98 litros, o que veio a determinar que no dia seguinte (12) o estoque abertura de 725,00 litros, com vendas do dia de 510,79 litros e o de estoque final de 214,21 litros, com ganho relativo ao erro de leitura de 6.519,79 litros, conquanto no dia anterior de teve a perda por erro de leitura de - 6.509,98 litros, e se teve como estoque inicial no dia 13 de junho de 2019 a quantidade de 6.734,00 litros, com vendas do dia de 739,71 litros, havendo a indicação de estoque final de 5.994,29 litros, com a perda de -6,29 litros, ficando o fato do suposto ganho do dia 12 de junho de 2019 foi por erro do dia 11 de junho de 2019, havendo a compensação com a correção do erro, devendo ser repisado que não existiu qualquer valor de ganho ou omissão de entrada como indicado pelo levantamento feito, bem como que o sistema da SEFAZ não considero;/ a perda de um dia e somente o suposto ganho do dia seguinte, quando houve a correção.

Conclui que os três exemplos acima podem ser aplicados em todos os dias apontados do levantamento (erros reparáveis), indicando-se valor de ganho inexistente e que houve omissão de entrada. Por isso mesmo traz a colação dos autos demonstrativo de cada um dos combustíveis comercializados e se junta também cópia dos LMC's físicos que abrange os dias os anteriores e

posteriores das datas indicadas em que houve suposta irregularidade, sendo de importância ressaltar que em todos os meses se fez a indicação no levantamento feito se houve perdas ou ganhos, ocorrendo que em praticamente todos os meses se indicou pequenas perdas ou pequenos ganhos, inclusive o fato ocorre por força da evaporação possível, consoante se tem constando da legislação da ANP. Todavia, importante que se coloque que os erros constantes de ganhos nos dias indicados no levantamento feito pela fiscalização, advieram de erros no cotejo entre as verificações feitas pela SEFAZ e informações fornecidas pelo próprio posto, tendo-se inconsistências apuradas por falha de um ou outro sistema.

Entende que é preciso que a Câmara desconsidere os levantamentos feitos pela Inspetoria Eletrônica, como já impugnados, iniciando-se, se assim o quiser a Câmara diante da insubsistência do auto que se proceda novo procedimento fiscal com fito de se apurar a verdade que se tem de compra e venda de produtos combustíveis, perdas e ganhos, para não propiciar a cobrança de novo imposto, quando já se fez o recolhimento destes por substituição, podendo-se dizer que levado adiante o levantamento feito pela SEFAZ haverá verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado e agride a legislação pátria, quer seja a ordinária, quer seja a Constitucional, porque não houve qualquer quantia a ser considerada como ganho para fins de tributação ou omissão de entrada, não se podendo admitir omissão por presunção, devendo, por isso mesmo, se afastar a tributação almejada, rejeitando-se o que foi apurado nos dias mencionados como exemplificação e em todos os outros dias em que se aponta valor de ganho e omissão de entrada, ante a se ter a compensação entre os dias entre o lançamento equivocado de dados, podendo ser feito a conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC de forma física.

Destaca que, o SINDICOMBUSTÍVEIS, por sua Diretoria, preocupada pela questão levantada pelos postos revendedores quanto a variação volumétrica com apuração diária, somente se tomando os dias em que se teve ganho e desprezando os dias que se tem perdas, contratou estudo, com emissão de parecer, a empresa TECHBIOS. Após bastante tempo de estudo, foi emitido Parecer Técnico Pericial firmado por Eng. George de Souza Mustafa. CREA nº BA40672/D, da empresa TECHBIOS Engenharia e Treinamento Ltda. visando Avaliar a Apuração de Ganhos e Faltas na Auditoria nos Estoques e na Movimentação de Combustíveis para o SINDICOMBUSTÍVEIS BAHIA, chegando-se à seguinte conclusão:

- i) *A variação volumétrica dos combustíveis não é fato gerador do ICMS;*
- ii) *A Portaria SEFAZ/BA n. 445/98, na sua redação atual, extrapola a função regulamentar ao criar nova presunção de omissão de entrada de mercadorias sem amparo em lei, sendo ilegal;*
- iii) *A apuração das diferenças de estoque de combustíveis pelos postos revendedores em parâmetros diários é inadequada sob o ponto de vista técnico, incompatível com a legislação que rege o ICMS e viola os princípios da igualdade razoabilidade, de modo que são nulos os lançamentos fiscais realizados a partir da verificação diária de estoque;*
- iv) *A presunção de omissão de entradas de mercadorias é relativa, de modo que havendo a divergência de estoque apurada pela fiscalização, os Postos Revendedores têm a prerrogativa de provar os fatos ensejadores das distorções na apuração diária, o que resulta na improcedência dos lançamentos realizados.*

S.m.j., é o parecer.

A decisão da JJF no que se refere à indicação de falta de escrituração de notas fiscais com registro, redundando nas infrações de nºs 3, 4 e 5, não tem fundamentação e deveriam ter sido afastadas as infrações, na medida em que dentre a escrituração fiscal existente no posto existe o Livro Razão, estando todos os ingressos, por notas fiscais constante deste, o que vem a retirar toda e qualquer força da autuação imposta, todavia, a isto não considerou a Junta, mantendo a decisão adotada quando da autuação, pelo que necessário se faz que a decisão seja revista com o afastamento das infrações acima mencionadas.

Entende ser necessário, pois, que se desconsidere os levantamentos feitos pela SEFAZ, para não propiciar a cobrança de novo imposto, quando já se fez o recolhimento destes por substituição, podendo-se dizer que levado adiante o levantamento feito pela SEFAZ haverá verdadeiro

confisco, o que não pode ser tolerado e agride a legislação pátria, quer seja a ordinária, quer seja a Constitucional.

Requer a improcedência total do presente Auto de Infração.

Sinaliza-se que a 2^a CJF decidiu por converter o presente PAF em diligência, para que o autuante faça juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF. Naquela oportunidade foi também requerido cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo contribuinte e utilizado pelo autuante na presente fiscalização.

O fiscal autuante, em atendimento à diligência dessa 2^a CJF, acosta à fls.167.

O contribuinte se manifesta nos autos contestando o fato dos arquivos presentes em CD representarem arquivos vinculados ao Sistema SPED, afirmando cerceamento do seu direito de defesa. Contesta que a auditoria dos seus estoques sempre fora realizada mensalmente ou anualmente e que seria incabível considerar a apuração dos seus estoques em um dia, com supedâneo na Portaria nº 159/2019.

Diz a recorrente que não houve mudança do fato gerador e sim da forma de apuração do imposto, afastando a possibilidade de se compensar perdas e ganhos entre dias.

O autuante presta nova Informação Fiscal à fl. 182. Contesta o fato de não ter capacidade de leitura dos documentos disponibilizados em mídia, afirmando que são informações originalmente prestadas pelo contribuinte.

Salienta que a recorrente teve acesso a todas as informações, sinalizando para a fl. 168 do PAF. Conclui afirmando que a recorrente não cumpriu com as normas postas, razão pela qual foi autuada.

Registra-se a presença na sessão de julgamento do autuante do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Jefferson Martins Carvalho.

Este é o relatório.

VOTO (Vencido quanto às infrações 1 e 2)

A recorrente foi imputada pelo cometimento de 5 infrações. As infrações 01 e 02 serão analisadas em conjunto, não obstante a **primeira** reclamar o ICMS na condição de responsável solidário e a **segunda** de responsabilidade do próprio autuado, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

De logo, invoca a recorrente a nulidade da decisão da JJF por omissão aos argumentos apresentados pela defesa.

Quanto à nulidade invocada, entendo que, e ainda que a Junta tenha avaliado de forma sucinta e genérica, não se pode chegar à conclusão de que houve omissão em relação aos argumentos articulados na peça defensiva. Não há abordagem pormenorizada de todos os tópicos trazidos, mas se observado o conteúdo total do voto de piso é possível concluir que todas as teses trazidas em defesa foram devidamente abordadas.

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

Sinalizo, inclusive, que em razão da contestação defensiva relativa ao cerceamento do seu direito de defesa, com vistas a sanar supostos vícios no Processo Administrativo Fiscal, a 2^a CJF decidiu

por converter o presente PAF em diligência, requerendo do autuante a juntada ao PAF dos demonstrativos utilizados na presente infração.

Quanto ao resultado da diligência realizada, considerando que as declarações e registros junto ao SPED/EFD/LMC foram realizados com base em dados extraídos da apuração fiscal do contribuinte, notadamente notas fiscais de entradas e saídas, entendo que o autuante cumpriu com o quanto demandado em diligência, apresentando, pois, os registros utilizados.

A autuada tentou mostrar que, sendo o ICMS de apuração mensal, não poderia ser aplicada a constatação de “fato gerador” diário. Diz que a auditoria foi realizada de forma eletrônica, com fundamento na variação volumetria diária encontrada no estoque do posto, havendo a presunção relativa da entrada de mercadorias desacompanhada dos documentos fiscais. Esclareceu ainda que o posto nem sempre dispõe de equipamentos de medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, o fazendo também de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão. Diz que seja de um ou de outro modo, tem-se pequenas inconsistências, que são corrigidas mediante o cotejo de perdas e ganhos.

Para reforçar com sua tese, a recorrente fez juntada do Parecer Jurídico do corpo técnico do SINDICOMBUSTÍVEIS, cujo conteúdo em resumo assim dispõe: *“i) A variação volumétrica dos combustíveis não é fato gerador do ICMS; ii) A Portaria SEFAZ/BA n. 445/98, na sua redação atual, extrapola a função regulamentar ao criar nova presunção de omissão de entrada de mercadorias sem amparo em lei, sendo ilegal; iii) A apuração das diferenças de estoque de combustíveis pelos postos revendedores em parâmetros diários é inadequada sob o ponto de vista técnico, incompatível com a legislação que rege o ICMS e viola os princípios da igualdade razoabilidade, de modo que são nulos os lançamentos fiscais realizados a partir da verificação diária de estoque; iv) A presunção de omissão de entradas de mercadorias é relativa, de modo que havendo a divergência de estoque apurada pela fiscalização, os Postos Revendedores têm a prerrogativa de provar os fatos ensejadores das distorções na apuração diária, o que resulta na improcedência dos lançamentos realizados”.*

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

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

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

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

Em razão da inovação do Roteiro de Auditoria, a recorrente contesta o procedimento realizado pelos meios eletrônicos, concluindo que os resultados apresentam erros, tomados como ganhos, ensejando que se tenha a falsa impressão de que houve omissão de entrada quando isto não ocorreu em nenhum momento fiscalizado. Traz exemplos, concluindo que a aferição não condiz

com a realidade fática do posto.

Quanto aos argumentos de defesa acima expostos, justifica o autuante, assim como ratifica a decisão de piso que o Roteiro aplicado dispensa a análise dos dados mencionados, visto que, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC/Registro 1300 da EFD, não há necessidade de observação dos estoques iniciais e finais, 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.

Em face a todo o acima exposto, verifica-se que 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, senão vejamos.

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.

Ainda que a decisão de piso tenha afastado a constitucionalidade do referido roteiro, é certo afirmar que não restou comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento da recorrente das mercadorias sem documento fiscal.

Ou seja, a fiscalização concluiu com base nos ganhos declarados junto ao Registro 1300, 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 convém, portanto, neste ponto afastar a presunção aplicada. 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.

A recorrente declara que os valores supostamente omitidos não refletem a realidade das movimentações realizadas, concluindo que referidas inconsistências são motivadas por erros na aferição dos referidos ganhos.

A recorrente parte do pressuposto que caberia a análise das notas fiscais, considerando o Roteiro de Estoques regular aplicado, qual seja, o roteiro previsto antes da inovação pela Portaria nº 159/19.

Todavia, o autuante ignora os dados apresentados, assim como as razões suscitadas pela recorrente, mencionando que o roteiro aplicado está devidamente regulamentado e transcende a apuração regular dos estoques de mercadorias por espécie de mercadorias.

É incontestável, portanto, concluir que 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 infrageis.

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 posto revendedores sempre lançaram suas perdas e ganhos, não sendo, contudo, utilizado roteiro semelhante ao atual por falta de previsão legal. O registro 1300 sempre existiu e nunca tinha sido adotado, sozinho, para caracterizar “omissão de entradas”.

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

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

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

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

Sinalizo, inclusive, para recente Decisão da “4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001”. Trago trecho do voto: “Assim é que 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 da infração 01.

Caso não prevaleça o voto acima proferido por esse relator, avançando para apreciação do mérito da infração 01, de logo, sinalizo para a pertinência nas razões meritórias do presente Recurso Voluntário quanto a esta infração, senão vejamos.

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

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

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

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

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

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

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

Não há prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes.

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

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

Improcedente, portanto, as infrações 01 e 02.

Quanto as demais infrações, ratifico as informações trazidas pela decisão de piso:

"No presente caso, inexiste qualquer irregularidade no tocante a autuação ter sido feita em três infrações, haja vista que, diversamente da alegação defensiva, se trata de infrações distintas, decorrentes inclusive das alterações ocorridas na legislação do ICMS aplicável."

O certo é que o próprio autuado admite que não escriturou as notas fiscais arroladas na autuação, na sua escrita fiscal, ao dizer que mesmo não escrituradas as referidas notas fiscais constam do livro razão da empresa.

Na realidade, a exigência fiscal decorre do fato de ter ocorrido a entrada de mercadorias no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, o que, efetivamente, restou comprovado.

Assim sendo, as infrações 3, 4 e 5 são subsistentes."

Voto, portando pela PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário, mantendo as exigências inalteradas das infrações 03, 04 e 05.

Este é o voto.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2)

Com a devida *venia*, quanto às infrações 1 e 2 do lançamento de ofício, divirjo de parte da decisão da *i.* relatora que proveu parcialmente o Recurso Voluntário para julgar Procedente em Parte o Auto de Infração, mantendo subsistentes apenas as infrações 3, 4 e 5, cujo crédito tributário fora lavrado para exigir o valor total histórico de R\$ 28.666,26, decorrente de cinco infrações, sendo objeto da nossa análise as duas primeiras, relativas as exigências do ICMS na condição de responsável solidário e por antecipação tributária, nos valores de R\$ 25.708,41 e R\$ 2.354,74, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC / Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2019.

Vislumbro que 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, razão para admitir que o voto condutor se apresenta desconexo da realidade fática, ao concluir incoerentemente pela nulidade das exações e, no mérito, pela sua improcedência, razão da minha divergência parcial quanto ao seu resultado.

A impropriedade da afirmação de que "... não há prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes" chega ao absurdo de se negar a ciência exata, no caso a matemática, especificamente a aritmética, parte que estuda as operações numéricas, visto que a auditoria de estoque procedida, conhecida como levantamento quantitativo do estoque, decorre de uma equação, cujo princípio basilar é de que possui uma igualdade.

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

Ou seja, eleito um certo produto, identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do exercício seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades disponíveis ($EI + C$), 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, consequentemente, entradas deste produto sem notas fiscais.

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

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

Neste contexto, totalmente infeliz a conclusão do voto condutor de que “... *não há prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes*”, sob pena de se negar a ciência exata.

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, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se: perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Contudo, como já dito, as exigências do imposto por responsabilidade solidária e por antecipação tributária ao recorrente decorre do “ganho” **marginal** de combustível **apurado através de índice superior ao admitido pela ANP para variação volumétrica**, por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

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 **levantamento diário** a partir do **estoque físico de abertura** declarado pelo próprio contribuinte, não acarreta 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 e deduzido do volume vendido no dia, apurando-se o estoque escritural, que é confrontado com o estoque *físico* no final do dia aferido pelo próprio contribuinte.

Assim, da análise do levantamento fiscal verifica-se que o “ganho” registrado diariamente pelo contribuinte excedeu ao índice expansão admitido como normal na legislação estadual de 1,8387% sobre o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), inclusive superior ao índice de 0,6% admitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando ao fisco à

conclusão lógica de que o excedente, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, conforme apurou-se na ação fiscal, sendo inadmissível a conclusão do voto condutor de que “... *não há prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes*”.

Inerente à conclusão pela relatora para improcedência das infrações sob fundamentação de que “*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*”, vai de encontro a resposta da PGE através do Parecer Jurídico PGE nº 2021074132-0, de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, em 15/02/2021, com anuênciia do Procurador Chefe PGE/PROFIS, Dr. Nilton Gonçalves Almeida Filho, no qual consigna em relação à:

- desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, 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 juridicizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/2020, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (art. 106, II do CTN).

Por fim, a PGE 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.

Portanto, a exigência fiscal não decorre de qualquer presunção, mas, sim, da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, ao confrontá-las com o estoque escritural 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, além da 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, a responsabilidade, do próprio sujeito passivo, pelo recolhimento da antecipação tributária, nos termos do art. 8º, II da Lei nº 7.014/96.

Logo, alegações recursais relativas a premissa de que a acusação fiscal se trata de presunção legal de omissão de saídas, inclusive a relativa ao unilateral Parecer Jurídico do SINDICOMBUSTÍVEIS, não encontram nexo causal ao lançamento de ofício, razão de não as acatar.

Quanto à decisão judicial de 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*.”, com o devido respeito, deve-se esclarecer que, na verdade, **não se trata de “ganho” pela variação volumétrica**, mas de **entradas de combustível sem o devido documento fiscal**, cujas sobras aferidas no estoque

ocorrem mesmo já deduzidas do ganho volumétrico legal permitido e, em consequência, caracterizando-se fato gerador previsto em lei.

Assim, inexiste razões para que seja declarada a nulidade ou improcedência das infrações 1 e 2, até porque 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 de impossível verificação pretérita, de sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo contribuinte enviados à SEFAZ via SPED/EFD e utilizados pelo fisco que identificou as absurdas diferenças quantitativas de entradas dos combustíveis sem documentação fiscal.

Por fim, nos termos do art. 164, § 3º do RPAF, retifique-se a expressão “PROCEDENTE”, contida na Resolução do Acórdão JJF nº 0020-01/21-VD, para “PROCEDENTE EM PARTE”, conforme indicado na decisão de piso.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração nº **269138.0007/20-0**, lavrado contra **KOLUNA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 28.063,15**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 2.354,74 e 100% sobre R\$ 25.708,41, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$ 603,11**, previstas no inciso IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Infrações 1 e 2) – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Henrique Silva Oliveira e Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de novembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILA BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Infrações 1 e 2)

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR
(Infrações 1 e 2)

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS