

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0096/19-9
RECORRENTE	- VIDA NOVA COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 6ª JJF nº 0182-06/22-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 28/12/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0366-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada via auditoria de estoque. Constatado ganho volumétrico, registrado no LMC/Registro 1300 da EFD, acima do índice admitido. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida, com exceção da multa aplicada. Afastadas as preliminares de nulidade suscitadas. Modificada a Decisão recorrida, quanto a multa aplicada. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, "b" do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão ocorrida via Acórdão nº 0182-06/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/19 para exigir do recorrente ICMS por antecipação tributária de R\$ 379.365,34, acrescido da multa de 100%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, apurado mediante verificação da **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC do Registro 1300 da EFD, nos exercícios fiscais de 2015 a 2018.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após rejeitar as preliminares de nulidades, diante das seguintes razões de mérito:

**VOTO**

[...]

*Inexiste presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização em lide, pois o percentual de 1,8387%, citado no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970), sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do fenômeno natural de dilatação dos combustíveis submetidos a variações de temperatura. Na ausência de presunção, é descabido cogitar a aplicação da IN (Instrução Normativa) 56/07.*

*Não há juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois não se aplica ao caso concreto um processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável.*

[...]

*Um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária.*

A demonstração da ocorrência desse erro deve ser feita com base em documentos, de origem externa ou interna.

A prova de que existem eventuais erros no registro 1300 da EFD do contribuinte deve ser feita pelo mesmo.

[...]

A exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, do que restam configuradas entradas efetuadas sem documentação fiscal.

[...]

Portanto, repito, todas as alegações da impugnação, preliminares ou repisadas no mérito, relativas à premissa de que a acusação trata de presunção legal de omissão de saídas/receitas, da necessidade de levantamento quantitativo a priori não encontram nexo causal com o presente lançamento de óleo, razão de não as acatar.

Tal fato é reforçado pelo art. 10 da Portaria nº 445/98 e pela redação dada a este dispositivo via Portaria nº 159/19, de natureza procedural, que se reporta à omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da variação volumétrica regular.

Não há inovação – por se tratar de método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) -, relativa à responsabilidade própria pelo pagamento do imposto por antecipação tributária.

[...]

No que tange à alegação defensiva de que o ordenamento jurídico não permite que variação volumétrica seja entendida como fato gerador do imposto, melhor sorte não coube ao defendant, pois não se trata de ganho por variação volumétrica, mas de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal e sem escrituração.

De acordo com o art. 10 da Portaria 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

O impugnante não apresenta qualquer objeção aos números apurados e não comprova a alegada existência de erros procedimentais, administrativos, materiais ou em sua escrita fiscal, a qual, repito, lastreia-se em documentos e aferição física diária dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade.

[...]

Infração caracterizada.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Não se conformando com a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, o autuado apresentou, tempestivamente, às fls. 217 a 229 dos autos, Recurso Voluntário onde, em suas considerações iniciais, diz que a Decisão da JJF deve ser reformada, pois se encontra aliada às flagrantes ilegalidades cometidas na autuação, especialmente aquelas decorrentes da ilegitimidade passiva do autuado, do irregular e ineficaz método de apuração e dos vícios que contaminam a Portaria nº 159/19, relativamente a ofensa às diretrizes previstas no art. 97, III e IV, c/c os arts. 100, I, 103, I, e 144 e seu § 1º, todos do CTN.

Chama a atenção, no caso presente, que a própria 6<sup>a</sup> JJF, através do mesmo Relator, já havia proferido o Acórdão JJF nº 0018-06/21-VD pela nulidade de Auto de Infração, sob entendimento de que a Portaria nº 159, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, sendo ilícito retroagir os seus efeitos. Assim, concluiu que o Relator parece ter sido influenciado por decisão da Câmara do CONSEF, o que demonstra conflito.

Em outra ilegalidade, o recorrente alega ilegitimidade passiva do autuado que é o “adquirente” e não o industrial ou extrator, estes sim responsáveis pelo lançamento e recolhimento do imposto na condição de sujeito passivo por substituição, nos termos do art. 8º da Lei nº 7.014/96. E, na condição de varejistas, não pode ser legalmente responsabilizado, exceto existindo prova cabal da aquisição de combustíveis sem documentação fiscal ou com documentação inidônea, ou se armazenagem irregular, o que no caso em lide não aconteceu, pois, a constatação, exclusivamente via “lançamento de ganho na EFD”, cujo registro é realizado pelo próprio contribuinte, no máximo poderia ser interpretado como um indício de sonegação, devendo o Fisco investigar de forma aprofundada as operações e registros, fiscais e contábeis, e não somente uma parte do Registro 1300. Assim, salvo contundente prova, não poderia figurar no polo passivo da autuação e,

por via conexa, o Auto de Infração é nulo, já que a previsão da responsabilidade prevista no art. 10 da Portaria nº 445/98, é ilegal.

Ressalta, também, flagrante ilegalidade do lançamento de ofício baseado, exclusivamente, na EFD, reconhecida pelo TJ/Ba e pelo CONSEF, pois, por outras razões, não possui cunho legal, sobre autuações da mesma natureza, baseadas exclusivamente na EFD/LMC, do que cita Acórdãos CJF nºs: 0309-12/20-VD e 00967-12/20-VD.

Destaca que o lançamento foi baseado no art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23-A, II, todos da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 10, § único, da Portaria nº 445/98, alterada pela Portaria nº 159/19, pois decorre da antecedente apuração das “quantidades omitidas/responsabilidade solidária” e sobre a matéria a 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, considerou ILEGAIS / INCONSTITUCIONAIS as autuações baseadas na Portaria nº 159/19, frente aos “princípios da reserva legal e da irretroatividade de ato infretilgal”, cujo julgado foi homologado pela 2ª Câmara Cível.

O recorrente salienta que, como visto, o Tribunal da Bahia entende que a Portaria nº 159/19, que alterou a Portaria nº 445/98, é ILEGAL e INCONSTITUCIONAL, pois instituiu “fato tributável”, ao estabelecer “limite de variação volumétrica”. Assim o apelante concluiu que:

*Se a própria “variação volumétrica” não pode ser caracterizada como “fato gerador do ICMS”, como admitir que “fora de determinado limite se faz qualquer distinção”? É evidente que se a “variação volumétrica” não é “fato gerador”, não se pode dizer também que “será a partir de determinado limite de tolerância”. A autuação, da forma que foi levada a efeito, é totalmente incabível e ilegal.*

Diz que nessa mesma linha se encontra consolidada a posição do STF, a saber:

*“ICMS. Regime de apuração. Estimativa. Decreto. Impropriedade. A criação de nova maneira de recolhimento do tributo, partindo-se de estimativa considerado o mês anterior, deve ocorrer mediante lei no sentido formal e material, descabendo, para tal fim, a edição de decreto, a revelar o extravasamento do poder regulamentador do Executivo.*

*[RE 632.265, rel. min. Marco Aurélio, j. 18-6-2015, P, DJE de 5-10-2015, Tema 830.]”.*

Em seguida, o apelante repisa sobre a irretroatividade da Portaria nº 159/19, publicada no dia 25/10/2019, e, em atenção ao disposto no art. 167, III do RPAF, no máximo, a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10, só poderia a partir desta data, do que invoca os artigos 100, 103, 144 e 146 do CTN, para concluir ser possível até se cogitar, em tese, somente em relação a “*instituição de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ou ampliação de poderes de investigação*”, na a aplicação retroativa da LEI, conforme parágrafo primeiro do art. 144, do CTN, o que, como já abordado, não é o caso, e, mesmo assim, exceto para atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

O recorrente ainda invoca o princípio da verdade material, pois, a movimentação real, por período e tipo de combustível, é decorrente dos estoques, compras e vendas, com os devidos registros fiscais, como inclusive retratam os “Registros 1300, 1310 e 1320”, e correspondentes lançamentos contábeis, do que cita Acórdão CJF nº 0268-11/16, pois, de fato, não adquiriu mercadorias sem documentação fiscal e não existe comprovação de ilicitude para a cobrança do ICMS por “responsabilidade solidária” e, consequentemente, se encontra esvaziado o pedido pertinente à “responsabilidade própria”, eis que: não foi feito qualquer levantamento; nenhum documento foi examinado; só importou o “Campo 10, do Registro 1300”. Logo, não se atentou, sequer, para os demais dados existentes na EFD, notadamente nos “REGISTROS 1310 e 1320”.

Salienta que, como firmado na Informação Fiscal, as saídas são lançadas “diariamente” no “Registro 1300”, desdobradas “por tanque”, no “Registro 1310” e “por bico”, no “Registro 1320”. Assim, se tudo que vendeu se encontra nos “Registros 1300, 1310 e 1320”, uma ação fiscal isenta deve levantar esses totais, a fim de que sejam equacionados com os estoques e as compras. Porém, os “Registros 1300, 1310 e 1320”, convenientemente, não foram apresentados pelo autuante, mas se encontram na EFD da autuada e, consequente, na pose do Fisco. Apenas o “Campo 10, do Registro 1300”, que contém os supostos “ganhos” constam do Auto de Infração, pois as mesmas “informações” compõem, sozinhas, a essência do lançamento.

Ressalta que se os totais das saídas não possuem inconsistências, os erros técnicos e humanos existiram e se encontram, justamente, no “Campo 10 do Registro 1300”. Assim indaga e conclui:

*Como admitir inexistência de diferenças nos totais e encontrar as diferenças nas “parcelas desses totais”? Assim, a prova de eventuais erros no Campo 10 do Registro 1300, fato também mencionado pela JJF na fl. 11 do acórdão, naturalmente decorre das totalizações mensais e anuais das compras e vendas.*

Defende que, na prática, apesar de dispor de todos os dados necessários para uma regular auditoria, para conferir se o contribuinte vendeu mais do que comprou, a autuação se apega a uma só informação (Campo 10 do Registro 1300), incompatível com os demais dados e documentos disponíveis, em quantidades e valores (o que pode ser auferido através da escrita contábil e até mesmos das DMAs), para tentar cobrar imposto sem base legal e sem comprovação material.

Diz que, analisando as planilhas do PAF, se conclui que não existem demonstrações que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”. Pelo contrário, considerando os totais das vendas do estabelecimento, comprovadamente registradas declaradas, é inafastável a conclusão de que não comprou produtos sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS.

Afirma que as quantidades vendidas e registradas nos seus equipamentos, por tipo de combustível, períodos e “bicos” (Registros 1300, 1310 e 1320), encontram suporte nas suas compras, registradas e estoques. Os “registros” comprovam a total compatibilidade entre as SAÍDAS e ENTRADAS, de onde se conclui que o autuado não comprou combustíveis sem documentação fiscal e que as quantidades inicialmente lançadas no LMC (corrigidas regularmente), usadas na ação fiscal, são irreais, decorrentes de erros técnicos e humanos, conforme declaração já apresentada.

Resumindo a discussão sobre a verdade material, o recorrente enfatiza que: os arquivos da EFD provam com clareza os totais vendidos em cada exercício, que não existiram vendas não registradas e que as saídas encontram respaldo nos estoques (iniciais e finais) e nas entradas/compras realizadas com notas fiscais e retenção do ICMS. Logo, se não existem divergências nas totalizações, é lógico que as divergências diárias são irreais e o lançamento de ofício é improcedente, em decorrência dos vícios e ilegalidades que o contaminam.

Em outra visão, o apelante invoca a Instrução Normativa nº 56/07, cuja norma prevê que nas hipóteses de “fato gerador presumido”, situação inafastável, deve ser cobrado o imposto sobre a proporção dos valores relativos às operações sujeitas o regime normal de tributação, afastada a imposição sobre importâncias pertinentes a operações sujeitas à isenção, não-incidência e substituição tributária.

Destaca que não existe, na Lei nº 7.014/96, outra hipótese de cobrança por “entradas não registradas”, exceto na hipótese de flagrante/trânsito, que não de maneira presumida (art. 4º, § 4º, IV) e que a base de cálculo decorre do enquadramento legal da presunção, conforme art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96, sendo necessário que se observe o disposto na Instrução Normativa nº 56/07, o que implica na improcedência do Auto de Infração.

Por fim, o recorrente alega ilegalidade do percentual da multa de 100% aplicada, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, pois, a infração apontada de falta de recolhimento da antecipação tributária se enquadraria na multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, como orientado, inclusive, pelo art. 10, I, “b” da Portaria nº 445/98, do que cita jurisprudência do CONSEF.

Concluiu requerendo a ouvida da PGE/PROFIS e que se reconheça a existência de vícios e ilegalidades no lançamento e Decisão, evitando a inscrição em dívida ativa e Representação ao CONSEF, para que seja determinada a nulidade ou improcedência do lançamento, ou, ao menos, para que seja reenquadrada a multa, sendo aplicado o percentual de 60%. E, se entender necessário, a PGE, determine a instauração de diligência, com base na EFD/LMC retificada, objetivando a apuração da verdade material, ou seja, se o autuado realmente vendeu produtos em quantidade superior às suas aquisições com notas fiscais, com o que, se comprovado, restaria

configurada as alegadas omissões de entradas. Ao final, que o Recurso Voluntário seja PROVIDO. Registra-se 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.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância de manter a exigência do ICMS da antecipação tributária de R\$ 379.365,34, acrescido da multa de 100%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido combustíveis (gasolina comum/aditivada, etanol e diesel S10) de terceiro desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2018, conforme demonstrativos às fls. 3 a 11 dos autos.

De início, nego o pleito do recorrente para a ouvida da PGE, pois, nos termos do art. 137, II do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, compete ao relator avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento a salvo de dúvidas ou incorreções e, se afirmativo, conforme entendo no caso concreto, torna-se desnecessária solicitar a emissão de parecer da Procuradoria Geral do Estado.

Da análise das razões recursais, observa-se que é falsa a premissa da tese recursal de que a exigência decorre de presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96.

No caso presente, trata-se de levantamento quantitativo do estoque a partir do Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (S c/ NF), que deverá ser igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”.

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

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

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

Portanto, **tais conclusões são óbvias, exatas e científicas**, pois, se 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, **sob pena de se negar a ciência exata. São fatos e contra fatos não há argumentos!**

Registre-se, ainda, 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

Do referido estoque escritural (resultado de uma apuração aritmética) é confrontado com o estoque de fechamento (resultado de uma apuração física pelo próprio contribuinte, no final do dia), aferindo-se: **perdas ou ganhos**, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte. Até porque se trata de uma contagem física e pretérita, logo, impossível de ser reavaliada, não podendo, neste momento, se atribuir à justificativa de “erro” por falta de qualquer meio de comprovação do quanto medido e apurado à época.

Logo, exige-se imposto por antecipação tributária ao adquirente, de sua própria responsabilidade, por ter adquirido combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhados de documentação fiscal, pois, por **conclusão lógica**, o excedente, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, sendo inadmissível a ilação recursal de que se tratam de “erros técnicos e humanos”, em respeito ao princípio da verdade material, invocado pelo próprio recorrente.

Enfatizo que a exação **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 (por vezes de 75% e 97%; fl. 5), mesmo já deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, configurando-se entradas sem documentação fiscal, exigindo-se o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, nos termos do art. 8º, II da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito, razão de rejeitar as preliminares arguidas pelo recorrente de *ilegitimidade passiva e de ineficaz método de apuração*.

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

[...]

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;*

Portanto, repito que todas as alegações recursais, preliminares ou de mérito, relativas a premissa de que a acusação fiscal se trata de **presunção legal**, não encontram nexo causal ao lançamento de ofício, tendo em vista que, detectadas entradas de mercadorias sem documentação fiscais, apuradas através da auditoria de estoques, **simultaneamente**, permite concluir, através **do mesmo fato existencial** (entradas sem documentação fiscal), **os seguintes fatos geradores de ICMS**:

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

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

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

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

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

- Já o terceiro fato gerador (mesmo fato existencial), objeto deste Auto de Infração, decorre da constatação de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária, na condição de sujeito passivo por substituição, apurado em função do valor acrescido, de acordo os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, objeto do item anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, como previsto no art. 8º da Lei nº 7.014/96.

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

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

Contudo, enfatizo, no presente caso, não exige ICMS por presunção e muito menos por presunção legal de saídas anteriores, até porque tal presunção só é válida para atividades comerciais que comercializem mercadorias tributadas pelo regime normal do imposto, o que não é caso do contribuinte varejista de combustíveis, razão de se exigir apenas o ICMS por solidariedade (este através de outro Auto de Infração) e por antecipação tributária, sendo, portanto, descabida e impertinente qualquer alegação sobre presunção, inclusive *Instrução Normativa nº 56/07* e acórdãos citados como paradigmas, estes decorrentes da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, por cobrar imposto por presunção, por não se aplicar ao caso em análise.

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

- Desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, duma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300) que aponta para combustíveis no

estoque sem qualquer registro documental.

- Alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é, no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridicizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- Possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/2020, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (art. 106, II do CTN).

Logo, neste processo não apurou “ganho” pela variação volumétrica por dilatação térmica ou por qualquer outro fenômeno físico, mas entradas de combustível sem o devido documento fiscal, eis que o índice incluído pela Portaria nº 159/19 objetivou demonstrar que os supostos “ganhos” escriturados pelo autuado efetivamente são omissões de entrada, já que aquele índice (1,8387%) foi atribuído em um valor de mais de 3 vezes o “ganho”, ou “perda”, admitido pela ANP (0,6%) na Portaria DNC nº 26/92 para variação volumétrica resultante de fenômenos físicos, tal como a variação de temperatura.

Portanto, a referida Portaria não introduziu norma de aspecto material, mas uma referência procedural para explicitar a impossibilidade física de que ocorresse dilatação de absurda monta. E, neste sentido, saliento que as Decisões paradigmas citadas não se adequam ao caso concreto, pois trataram a omissão de entradas como um fenômeno físico, quando as quantidades omitidas extrapolam, e muito, os volumes máximos admitidos pela ANP como dilatação térmica.

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

Contudo, cabe razão ao recorrente quando se insurge à multa de 100% aplicada ao caso concreto, eis que, nos termos do art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, a penalidade é de 60% quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares, devendo assim ser considerada.

Diante de tais considerações, com exceção do item anterior, rejeito as preliminares de nulidade e considero incapazes à reforma do Acórdão recorrido as razões de mérito, as quais se confundem entre as preliminares e limitam-se à alegações de “erros técnicos e humanos”, sem contudo comprová-los, no intuito de negar os próprios levantamentos físicos dos seus estoques diários, realizados à época pelo contribuinte, os quais atestam as entradas de combustíveis sem documentação fiscal, ao serem cotejados com os estoques escriturais, estes frutos de conclusões exatas e científicas, conforme já visto.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, tão somente para adequar a multa aplicada para 60%.

## 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, conforme trecho abaixo:

“A Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, possui ACÓRDÃO CJF Nº 0366-12/22-VD

*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 não unânime, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0096/19-9, lavrado contra **VIDA NOVA COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 379.365,34, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Henrique Silva Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DIVERGENTE

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS