



**PROCESSO**  
**RECORRENTE**  
**RECORRIDA**  
**RECURSO**  
**ORIGEM**  
**PUBLICAÇÃO**

- A. I. Nº 206923.0028/20-7
- CORESFILEL COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0049-01/22-VD
- SAT / COPEC
- INTERNET: 19/04/2023

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0089-12/23-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COMBUSTÍVEIS). 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. O autuado 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. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário em face da Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/09/2010 e notificado ao Sujeito Passivo em 06/10/2020 (fl. 08), implicando desoneração da ordem de R\$ 18.694,00 (fl. 156, marcação a caneta) em razão da readequação da multa da Infração 02 (de 100% para 60%).

Por meio do referido Auto de Infração, formalizou-se a exigência em face da Recorrente (Inscrição Estadual nº 44.077.549) de ICMS e multas (100%), diante da acusação do cometimento, ao longo dos exercícios fiscais de 2015 a 2019 de irregularidades assim caracterizadas:

**Infração 01 – 04.07.01** - *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das 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 [...]. Total da infração R\$ 26.906,28. Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Multa Aplicada: Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. Total da Infração: R\$ 26.906,28.*

**Infração 02 – 04.07.02** - *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23, § 6º, inciso II, alínea “b” da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Multa Aplicada: Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. Total da infração R\$ 4.250,40*

O contraditório se desenvolveu em primeiro grau com **Defesa** (fls. 11 a 19) e **Informação Fiscal**



(fls. 22 a 39). Em 31/03/2022 (fls. 133 a 153), a 1ª JJF julgou o Auto de Infração procedente em parte, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

**VOTO**

*Incialmente, cabe apreciar a nulidade arguida pelo autuado por cerceamento do direito de defesa, sob o fundamento de que a autuação foi feita de forma unilateral, pois não teve acesso aos atos que estariam sendo praticados.*

*Certamente que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que no transcurso da ação fiscal, inexiste a obrigatoriedade legal para que a Fiscalização apresente ao Contribuinte informações e dados que estão sob verificação e análise, pois os referidos elementos são fornecidos pela própria empresa, portanto, sendo do seu pleno conhecimento. No presente caso, conforme esclarecido pelo autuante, a autuação foi integralmente baseada no SPED Fiscal do autuado, portanto, sendo de pleno conhecimento da empresa.*

*Na realidade, conforme o documento Cientificação de Lavratura de Auto de Infração, acostado à fl. 08 dos autos, o autuado teve ciência da autuação e recebeu os demonstrativos que fazem parte do Auto de Infração, via DT-e, tendo exercido o seu direito à ampla defesa e ao contraditório no prazo determinado pelo legislador, de 60 (sessenta) a partir da data de ciência que ocorreu em 06/10/2020.*

*Portanto, inexistiu o alegado cerceamento do direito de defesa.*

*O autuado argui ainda a nulidade do lançamento, sob o fundamento de que a Sefaz tem que primar pelo princípio da legalidade e observar a questão hierárquica das normas, não podendo editar a Portaria nº. 159, de 24/10/2019, que alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, para tornar possível a sobre/ganho do LMC, para se ter base de cálculo para cobrança do ICMS, tentando dar cunho de legalidade ao passar a possibilidade de perda por evaporação de 0,6%, para 1,8387%, fazendo constar no art. 10, Parágrafo Único da norma que foi alterada.*

*Por certo que essa arguição de nulidade encontra um óbice intransponível à sua apreciação, em face à determinação do art. 167, incisos I e III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, no sentido de que não se incluem na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior e a declaração de inconstitucionalidade da norma.*

*Do mesmo modo, não há 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/ou divergências pode ser corrigida, desde que observadas as disposições legais.*

*Diante do exposto, não acolho as nulidades arguidas, considerando 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.*

*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.*

*No mérito, no que tange às infrações 01 e 02, 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), bem como ao imposto apurado em função do valor acrescido relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença foi apurada (infração 2).*

*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 do início e fim de cada ano, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal, se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação.*

*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 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 ficam evidentes. As quantidades injustificadas de entradas e saídas de combustíveis podem ocorrer por diversas razões, inclusive podem indicar a realização de operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é proibida pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), e por isso mesmo, 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 fiscais do 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. Nesses casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD, apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas, e nunca como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.*

*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, 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 nº 445/98, 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.*

*Conforme consignado corretamente pelo autuante, a prova de que os valores registrados no 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 autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de sua responsabilidade, 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 uma omissão de entrada, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do ICMS por solidariedade e por antecipação, conforme a autuação, em face à aquisição sem documento fiscal, de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

Observo 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 exigiu 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, sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, no tocante à infração 01, 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 02 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.

No tocante ao pedido de redução da multa, cumpre observar que o dispositivo legal que autorizava a apreciação por este órgão julgador, no caso o art. 158 do RPAF/BA/99, foi revogado, não podendo, dessa forma, mais ser apreciado.

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Não foi interposto o Recurso de Ofício, certamente por escapar à alçada recursal (inteligência do Art. 169, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 7.629, de 09/07/1999, o “RPAF/99”).

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo, por intermédio de advogado devidamente constituído, interpôs Recurso Voluntário (fls. 165 a 181), pedindo a reforma do Acórdão pelas seguintes razões, expostas em síntese:

- a) que nunca houve sonegação fiscal ou fraude para ensejar a cobrança pretendida do imposto ou do PMPF por presunção de omissão de entrada, uma vez comprovados os graves erros da fiscalização, tendo a decisão recorrida retirado a possibilidade de verificação por meio da ASTEC, o que é ofensivo ao direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa;
- b) que nunca houve omissão de entrada ou aquisição de produto sem nota fiscal, apenas “interpretação subjetiva e tortuosa para se chegar à omissão presumida com base na aplicação de alteração recente da Portaria nº 445/1998, o que não seria possível como ficou evidente na defesa e a argumentação foi desprezada pela JJF”;
- c) que “ocorreu nulidade do feito administrativo por não se ter dado conhecimento do ocorrido no curso da fiscalização, para possibilitar manifestação, somente ocorrendo esse direito depois da conclusão a que chegou a fiscalização, tudo visando impedir o que foi feito pela Inspetoria Eletrônica fosse contestado antes da lavratura do auto de infração”;



- d) que as informações prestadas pela fiscalização não têm sustentação e, de forma simples, pretendem impor que o que consta da EFD deve prevalecer sobre a escrituração física;
- e) que a empresa autuada encaminhou informações fiscais através do SPED Fiscal com inconsistências que podem gerar erros, e por isso o posto é obrigado a manter, além das informações transmitidas eletronicamente, livro de movimentação de combustível - LMC de forma escritural, fazendo lançamentos dia a dia do produto, e que esses elementos não foram considerados (anexou, com a defesa, mídia eletrônica contendo, entre outros, arquivos do LMC);
- f) que o próprio sistema usado às vezes possibilita a incorreção dos dados, surgindo ganhos irreais e acarretando a falsa impressão de que houve omissão de entrada, e exemplifica com eventos pontuais, em datas que indica exemplificativamente;
- g) que no julgamento de primeiro grau não se considerou a possibilidade de ocorrência de inconsistências dos sistemas, com a criação de ganhos inexistentes e ocorrência de omissão de entradas e estoques fictícios;

Conclui requerendo o provimento do recurso.

Recebidos os autos, estes me foram encaminhados em 11/10/2022. Considero-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 22/03/2023, para julgamento.

#### VOTO VENCIDO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99).

Rejeito a nulidade aventada **acerca da decisão de piso**. Parece-me que a questão se confunde com o mérito, e assim passarei a examinar.

Em relação à pecha de nulidade do lançamento por ofensa ao princípio da legalidade, do contraditório e da ampla defesa, sendo impossível utilizar-se o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 como caracterizador do fato gerador, sendo vedada sua aplicação retroativa, penso que **assiste razão ao Recorrente**. Reporto-me aos votos que tenho proferido em julgamentos deste Conselho (a exemplo do que constou no Acórdão CJF nº 0180-12/22-VD, j. em 13/06/2022, em que fiquei vencido).

Voto pela **nulidade do lançamento** (e não pela “improcedência”) porque me parece que nas circunstâncias examinadas, não há elementos suficientes para gerar convicção, determinar com segurança, a ocorrência da infração (art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99).

Isto é, não há certeza, a partir dos elementos coligidos, e pela técnica empregada, de que a Recorrente omitiu entrada de mercadoria. Como também não há certeza de que a Recorrente declarou todas as entradas. E, na incerteza, deve-se favorecer a liberdade, cabendo à Fiscalização refazer a Ação Fiscal, se ainda houver tempo, por outras técnicas que gerem maior convicção.

Quero com isso desde logo afastar a ideia de que este voto decidiu “questão preliminar” (art. 154, parágrafo único do RPAF/99). Decidiu-se o mérito, questão principal, isto é, a ligidez do motivo do Ato Administrativo de lançamento. Conter o ato administrativo de lançamento todos os seus elementos é **MÉRITO**. Determinar a matéria tributável é o objeto do ato administrativo de lançamento (art. 142 do CTN), portanto integra o seu **MÉRITO**. Aferir a matéria tributável **com segurança** é um mandamento da legislação baiana (art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99), portanto é **MÉRITO**, com a respeitosa licença de entendimentos contrários.

Esclareço.

Como muitas vezes agitado ao longo dos debates processuais, o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) não é novidade alguma. A sua origem regulatória (em disposições do antigo DNC - Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992 -, antecessor da ANP); a absorção da sua escrituração pela

legislação do ICMS como obrigação tributária acessória (Convênio ICMS 57, de 28/06/1995); a sua inclusão entre os campos da EFD ICMS/IPI, nada disso é novidade.

Do mesmo modo, auditar e lançar o ICMS por inconsistências do LMC não é uma novidade no âmbito da SEFAZ/BA. Muitos lançamentos foram mantidos, e muitos foram desconstituídos.

Constatou lançamentos referentes aos exercícios de 2005 e 2006, que mereceram deste Conselho o seguinte julgamento (Acórdão CJF nº 0100-12/10, j. em 06/04/2010):

**EMENTA: ICMS.** *1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO DECLARADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS).* As omissões de entradas constatadas são apenas aparentes. A empresa vende quantidades de combustíveis a mais do que comprou, não porque omitiu entradas, mas porque, embora tenha registrado as compras com as quantidades devidamente corrigidas de acordo com os critérios fixados pelo CNP, em função da temperatura-padrão de 20 °C, não procedeu da mesma forma ao dar saída das mercadorias, pois a legislação que regula o setor não prevê que assim devesse proceder, daí haver um ganho de volume em virtude da expansão das moléculas dos combustíveis por força do natural aumento de temperatura, haja vista que na Bahia a temperatura ambiente se situa quase sempre acima de 20 °C. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Mais recentemente, esta Câmara proferiu dois Acórdãos unâimes:

Acórdão CJF nº 0309-12/20, j. em 04/11/2020:

**EMENTA: ICMS.** *FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO.* Levantamento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Não comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal e sem registro nos Livros Fiscais. É necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva de sua ocorrência. A fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração. Recomendada a renovação da ação, a salvo de erros. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Acórdão CJF nº 0033-12/20, j. em 12/02/2020:

**EMENTA: ICMS.** *FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO.* Da análise das peças do processo, é incontestável que não foi cumprido o procedimento do roteiro de estoques, conforme as regras estabelecidas; a descrição da infração não condiz com o roteiro apresentado no demonstrativo (roteiro de estoques que não contém sequer os dados essenciais para o cálculo), o que implica em múltiplas causas de nulidade, tanto formal quanto material. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Deste último, aliás, peço licença para transcrever o voto condutor, acolhido à unanimidade, da lavra do insigne Conselheiro Ildemar José Landin:

### VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício de Auto de Infração julgado nulo em Primeira Instância, a partir de lançamento decorrente de falta de recolhimento de ICMS de operações não escrituradas em livros fiscais próprios, em que, resumidamente, os argumentos do Relator em prol da nulidade, são os seguintes:

Que os valores de ICMS exigidos na autuação, foram calculados na planilha cujo título é VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA, fls. 22, 22-v a 29, 29-v, teve como base os valores extraídos, segundo informa o autuante, da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte; Importante registrar, que estes cálculos foram efetuados diariamente, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do combustível no dia, abrangendo apenas os dias quando foram detectados os ganhos.

O autuante destaca na informação fiscal, fl. 128, que razão entre os ganhos ou perdas e o volume disponível em estoque (registro 1300, campo VOL\_DISP, da EFD) for superior a 0,6% (seis décimos por cento), esses ganhos

e perdas precisam ser devidamente justificados no campo 13 do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, item VII, 13, “f”, da Portaria NDC nº 26, de 13 de novembro de 1992.”

Contudo, afirma que não teve oportunidade de examinar se houve ou não justificativas plausíveis para a ocorrência desses valores de ganhos e perdas em virtude da não apresentação do LMC pelo contribuinte, apesar de intimado a fazê-lo.

Aqui já se denota uma incongruência do lançamento - o autuante afirma que sequer teve acesso ao LMC para verificar se houve justificativas das alterações, sendo que nem mesmo há no demonstrativo, estoque inicial e final para comparações.

É visível que foi feito uma auditoria de estoques, sem os elementos indispensáveis para sua consecução, e a própria descrição da infração sequer se reporta a uma presunção legal de omissão de saídas pela constatação de omissão de entradas.

As ditas “operações não escrituradas nos livros fiscais próprios” pressupõem a existência de documentos sem a devida escrituração, e não consta no processo quaisquer provas de documentos relativos a operações não escrituradas, o que já se constitui em erro formal insanável neste processo. Continua o Relator a quo:

O demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS de forma diária, com vencimento também diário. O RPAF/99 no § 2º do art. 39 prevê que: “Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado”. Portanto o RPAF na lavratura do auto de infração, autoriza apenas duas formas de lançamento: mensal ou no último mês do período fiscalizado.

No auto de infração em lide, o autuante não apresenta prova que sustente o fato base, posto que apesar de constatada a ocorrência dos ganhos de combustível, de não ter sido apresentado o LMC pela autuada, justificando tais ocorrências, a entrada no estabelecimento de mercadorias sem documento fiscal, que seria o fato presumido, está baseada em suposições e não em fatos que comprovadamente tenham ocorrido. Para o deslinde da questão, interessa sobremaneira estabelecer a verdade material, que se fundamenta na existência de provas.

Os valores computados como entradas de mercadorias, calculados nos levantamentos, foram assim considerados, diante da justificativa elaborada pelo autuante para explicar a existência de registros na EFD do contribuinte, relativo aos ganhos excessivos os quais denominou de “ganhos estapafúrdios”, que por não encontrar explicações na ocorrência de fatos naturais, atribuiu estes ganhos a interferências de natureza humana na produção de adulterações, fraudes e outros.

De fato, de uma simples observância do demonstrativo à fl. 01 do auto, nota-se que os lançamentos são diários 08/12, 10/12, 13/12, etc., em situação atípica, inusitada, e frontalmente contrária à legislação tributária, fato este, que fosse apenas o único como irregular, já implicaria em nulidade formal.

Da análise das peças do processo, é incontestável que não foi cumprido o procedimento do roteiro de estoques, conforme as regras estabelecidas; a descrição da infração não condiz com o roteiro apresentado no demonstrativo (roteiro de estoques que não contém sequer os dados essenciais para o cálculo), o que implica em múltiplas causas de NULIDADE tanto formal quanto material.

Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

O que há de novidade é o roteiro fiscal empreendido, valendo-se de permissivo inserido na Portaria atinente à auditoria de estoques, roteiro esse que insere uma desconcertante cadeia de presunções a partir de um fato que, muito bem pode-se admitir e nada se viu do acusador para afastar, ter decorrido de erro, ou de fenômenos físicos anormais.

Em primeiro lugar: não se assistiu ao exaurimento dos testes que a defesa forçou a acusação a proceder. Não se vê elementos de cotejo de outros registros realizados pelo Sujeito Passivo, para demonstração da omissão de entrada.

Ademais, o limiar entre espécies de presunções (*hominis*, relativas, e *juris et de jure*), e entre essas e a criação de “ficções jurídicas” abomináveis, por ferir a natureza das coisas, é por vezes muito tênue.

Inferências “matemáticas” como as que surgem das auditorias de estoque geralmente redundam em incerteza muito longe da Matemática, com cálculos diversos realizados pelos mesmos calculistas.

Certo é que uma série de inferências (apurou no LMC ganhos superiores ao permitido; *logo* omitiu entrada de mercadorias, que ingressaram desacobertadas de nota fiscal; *logo* assume-se que não foi recolhido ICMS-ST nas operações antecedente E incide o dever de antecipar o ICMS nas



operações próprias subsequentes) **não pode validamente implicar a criação de um fato gerador novo**, fora daqueles indicados no art. 2º da Lei nº 7.014/96 (se apura ganhos diários no LMC, em valor superior ao tolerado, então deve pagar ICMS sobre o valor das mercadorias decorrentes dos ganhos).

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

Há, repito, muita incerteza na ação fiscal, a despeito do denodo do Autuante neste caso. E essa incerteza foi demonstrada pela Recorrente, que até mesmo invoca a ausência de pedidos de esclarecimentos em uma cadeia de inferências e dados transpostos entre sistemas de escrituração diversos, sendo crível que inconsistências decorram da transposição desses dados.

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.

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

Neste sentido, a Recorrente contestou as quantidades de mercadoria que foram extraídas da sua EFD. E sinalizou que os desvios são decorrência de erros.

#### **A ação fiscal não dá conta de ter examinado o LMC físico.**

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

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

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

Ocorre que as operações de saída da mercadoria combustível, operadas pela Recorrente, não são, em princípio, tributáveis. Já ingressam no estabelecimento com tributação encerrada, pois são tributadas nas refinarias. É pouco crível, e depende de investigação mais robusta, que os combustíveis saiam das refinarias sem tributação - e é, certamente, inverossímil que o Recorrente esteja a adquirir mercadoria oriunda de refino irregular, ou importada irregularmente.

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

Se o Autuante se limita a utilizar o campo 10 do “Registro 1300”, sequer avançando para demais elementos probantes, com a devida vênia, não gera a esta Relatoria convicção na sustentação da autuação.

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

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

Impende fazer referência a decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, com a transcrição do seguinte trecho: “*Assim é que figura-se ilegal as autuações realizadas pelo Estado da Bahia com o objetivo de tributar fato gerador não previsto em lei, mas apenas em portaria, portanto lançamento fundamentado em norma infralegal*”. Consta, em pesquisa realizada junto ao sistema informatizado do TJBA, que tal feito já foi julgado em seu mérito em ambas as instâncias, sem modificação da conclusão acima assentada.

Em resumo: a verificação, sinalizada no art. 4º (e, não no art. 2º) da Lei nº 7.014/96, c/c art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/1998 (em sua redação posterior à Portaria nº 159/2019) não pode ensejar validamente a conclusão de que todo ganho superior à margem tolerada (valores admitidos pela agência reguladora ou autoridade tributária, em auditoria de estoques) implique “declaração de ganho diário no registro 1300 da EFD”, e “confissão de entrada de mercadoria sem nota”, e a presunção de omissão de entrada, e consequentemente o dever de antecipar o ICMS-ST próprio nas operações subsequentes (mormente quando a tributação deve-se encerrar, como no caso da venda de combustíveis derivados de petróleo, com a saída do estabelecimento industrial ou extrator), e seja havido como fato gerador do imposto. Inteligência do art. 7º da Portaria nº 445/1998.

Acolho, enfim, o Recurso Voluntário, e julgo nulo o lançamento consubstanciado nas Infrações 01 e 02.

Insisto que a arguição de nulidade é mérito. Não há preliminar, se o que se aprecia é um elemento do ato administrativo de lançamento (o seu objeto, consoante o art. 142 do CTN, e que nos termos do art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF deve ser evidenciado com segurança, sob pena de nulidade).

Ante o exposto, voto pela NULIDADE do Lançamento Fiscal, em relação às Infrações 01 e 02, dando PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário.

## VOTO VENCEDOR

Peço *venia* para divergir do ilustre Relator, por entender que não é caso de nulidade formal nem material.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração, lavrado em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, e por antecipação tributária, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no



LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2019.

Ressalto que a análise dos pedidos de diligência e perícia compete aos julgadores, os quais estão vinculados às suas convicções, podendo os mesmos serem denegados nos termos do Art. 147, I, “a” e II, “b” do RPAF/99, entre outros motivos, quando os julgadores entenderem que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação ou as provas pretendidas são desnecessárias em vista de outras provas produzidas, não cabendo a nulidade da Decisão em caso de indeferimento do pedido.

Quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida, vislumbro que o Acórdão abordou todas os argumentos e considerações pertinentes ao processo, em detalhe, buscando a verdade material e julgamento eficaz da acusação fiscal ínsita no lançamento de ofício.

Entretanto, fatos extrínsecos à imputação ou esclarecidos em consequência de outras observações, obrigatoriamente, não hão de ser citados pela JJF, pois, por conclusão lógica, foram analisados por exclusão àquelas.

Por outro lado, questões não suscitadas pela Defesa podem ser apreciadas pelos julgadores em pertinência com a matéria apontada no Auto de Infração.

Quanto ao argumento de ilegalidade na aplicação da Portaria nº 445/98 a fatos geradores anteriores a 25/10/2019, concordo com o que foi consignado no Parecer Jurídico PGE nº 2021.074132-0, com anuência do Procurador Chefe da PGE/PROFIS, constante do Auto de Infração nº 269138.0114/19-7 (Acórdão CJF nº 0101-12/22), julgado recentemente por esta 2ª CJF, que, em relação:

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

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

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

A aplicação do percentual indicado no referido dispositivo não trata de norma material, mas de procedimento que os Auditores Fiscais devem seguir para manter uma margem de segurança, de forma a ficar indubitavelmente demonstrado que a exigência não advém de dilatação térmica, e

sim de aquisições de produtos sem documentos fiscais, não fazendo sentido a alegação de ilegalidade de aplicação pretérita das Portarias nºs 445/98 e 159/19, as quais tratam apenas de instruções procedimentais.

Destaco que o Acórdão JJF nº 0118-06/21-VD foi anulado pelo Acórdão CJF nº 0411-12/21-VD, do qual fui o Relator do Voto Vencedor, exatamente por entender que a exigência das apurações diárias no último mês do exercício não gerou nenhum dano ao Autuado.

No tocante aos Acórdãos CJF nºs 0033-12/20 e 0309-12/20-VD, não foram considerados os estoques diários iniciais e finais, sendo tal roteiro de fiscalização diferente do utilizado no presente caso, não podendo servir como paradigma.

Diante do exposto, constato que não há nenhuma incerteza quanto ao cometimento das infrações, cerceamento de defesa ou falta de motivação, razão pela qual afasto as nulidades suscitadas, tanto em relação à Decisão recorrida quanto ao Auto de Infração.

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Portanto, a exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, configurando-se entradas efetuadas sem documentação fiscal, atribuindo-se a responsabilidade ao adquirente, na condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter adquirido combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, bem como por antecipação tributária, de sua própria responsabilidade, nos termos previstos nos Arts. 6º, IV e 8º, II da Lei nº 7.014/96.

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

Os argumentos apresentados pelo Autuado não foram suficientes para provar a existência de nenhum equívoco no levantamento efetuado.

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

Não há porque se falar em escrituração física, tendo em vista que a mesma não possui respaldo legal, ou melhor, é vedada pela legislação tributária, nos termos do Ajuste SINIEF nº 02/09, afinal tal dispositivo define a obrigatoriedade da EFD, sendo esta a própria escrituração fiscal.

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

Saliento ainda que a referida Decisão não alcança o Autuado, nem vincula este juízo administrativo em relação a outros contribuintes, mas somente aos seus autores.

Diante de tais considerações, considero incapazes à reforma do Acórdão recorrido as razões preliminares e de mérito.

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

Saliento que as matérias objeto deste Auto de Infração, ora em julgamento, já foram apreciadas em diversos julgamentos neste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0298-11/22-VD, 0157-12/22-VD, 0206-12/22-VD e 0335-12/22-VD, 0341-12/22-VD e 0342-12/22-VD.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, de forma a manter a Decisão que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 31.156,68, após a modificação da multa aplicada na Infração 02.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206923.0028/20-7, lavrado contra CORESFILE COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA., devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 31.156,68, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 4.250,40, e 100% sobre R\$ 26.906,28, previstas no Art. 42, incisos II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes, Eduardo Ramos de Santana e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDEI E SILVA - VOTO VENCEDOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS