

**PROCESSO** - A. I. N° 269138.0012/20-3  
**RECORRENTE** - POSTO DIAS D'AVILA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0175-01/21-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/04/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0097-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Entretanto, foi efetuada a correção no cálculo do imposto devido. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Vencido o voto relator. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração em lide, lavrado em 10/02/2020, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$ 149.414,23, mais multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

*Infração 01 – 004.007.001: 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 de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.*

**Enquadramento legal:** art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. **Multa** prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte ingressou com defesa administrativa às fls. 14 a 20. Alega que operações não tributáveis regularmente realizadas pela empresa foram equivocadamente consideradas como tributáveis pelo autuante.

Suscita a nulidade da autuação, argumentando cerceamento do direito de defesa por ausência de indicação de motivação, não indicação da base legal específica e enquadramento genérico. Reitera que o Auto de Infração não fornece adequadamente os indispensáveis pressupostos fáticos e jurídicos que ensejaram sua lavratura. Reclama que em uma única ordem de serviço, para efetuar uma auditoria, foram lavrados dois Autos de Infrações, que no seu entendimento também caracteriza o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Reclama que o trabalho fiscal não faz a indicação do Convênio CONFAZ aplicável, do Protocolo de ICMS, ou mesmo do artigo específico da legislação baiana aplicável, e que dessa forma é impossível defender-se adequadamente. Diz que em uma análise sumária cotejando o demonstrativo para o exercício 2017, verificou que o auditor multiplica a suposta diferença do quantitativo da Gasolina C comum, considerando como valor unitário R\$ 125,00 por litro deste produto, elevando a infração para R\$ 43.165,27. Acrescenta que para o Etanol Comum, ano de 2017, o autuante aplica como valor unitário R\$ 101,83, perfazendo um valor de R\$ 20.367,52.

Assinala ser evidente no cotejo dos demonstrativos, que os valores não estão de acordo com os cálculos demonstrados nos papéis de trabalho, gerando insegurança na determinação da infração,

pelo que pede a nulidade citando os termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

No mérito, aduz que retificou os arquivos do SPED de 2017 e 2018, uma vez que ocorreram erros na exportação dos dados. Solicita, ainda, a conversão do PAF em diligência fiscal à ASTEC, para que sejam aferidas as alterações do Registro LMC/1300, que foram corrigidas pelo contribuinte. Assinala que no curso da fiscalização, seria prudente que o autuante requeresse do contribuinte as retificações dos arquivos magnéticos mediante intimação fiscal, procedimento este que diz já fazer parte do roteiro de quaisquer auditorias. Ao final, requer o julgamento pela improcedência do Auto de Infração, solicitando, ainda, a remessa do PAF à ASTEC e PROFIS, para análise e parecer do ora impugnado.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 79 a 85 (frente e verso) dos autos, inicialmente rebateando a preliminar de nulidade suscitada. No mérito, quanto a suposta falha apontada pelo autuado no demonstrativo do cálculo do custo médio, informa que equivocadamente considerou uma nota com extintores como se fosse gasolina comum (planilha à fl. 7). Todavia, diz que como novembro teria sido o último “mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado” (art. 26-A, II, “a” da Lei nº 7.014/96), esse valor de R\$ 125,00 reais foi tomado como custo médio unitário da gasolina comum. Informa anexar a presente informação fiscal uma planilha com o cálculo do valor do custo médio unitário correto para a gasolina comum.

Em relação ao etanol, diz que a autuada se equivocou ao afirmar que o seu valor unitário em 2017 teria sido de R\$ 101,83. Assevera que à fl. 3 (verso) deste processo, o custo médio unitário utilizado foi de R\$ 2,6133, e que a base de cálculo é que foi de R\$ 101.837,5909.

A JJF deliberou (fl. 90) que o presente processo fosse convertido em diligência à SAT/COPEC, para serem adotados os seguintes procedimentos: “1 – O autuante deve elaborar nova planilha, como também novo demonstrativo de débito, considerando a retificação acima citada; 2 – O autuado deve ser cientificado, inclusive lhe fornecendo cópia, de toda informação fiscal prestada, bem como dos novos demonstrativos elaborados, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias para que, querendo, se manifeste a respeito; 3 - Após o procedimento acima, havendo manifestação do autuado, o autuante deve prestar nova informação fiscal, retornando em seguida para julgamento”.

Em cumprimento à diligência, o autuante anexou às fls. 96/97, novos demonstrativos (impresso e em mídia), após a retificação efetuada.

A JJF proferiu o seguinte voto condutor:

**VOTO**

*O defendente, em preliminar, suscitou a nulidade do lançamento, acusando cerceamento ao direito de defesa.*

*Arguiu ofensa ao art. 18, IV, “a” do RPAF, ou seja, alegando ausência de indicação de motivação, não indicação da base legal específica e enquadramento genérico.*

*Considera que todas as operações com combustíveis, não são tributáveis em operações subsequentes.*

*Reclamou ainda, que foi gerada uma única Ordem de Serviço para lavratura de dois Autos de Infração.*

*De acordo com os dados cadastrais, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem, para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.*

*O autuado não exibiu dados que comprovassem a inexistência de registro das entradas da mercadoria, objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.*

*Entretanto, não obstante essa falta de comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.*

*Como já foi dito, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias*

enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, com as mesmas mercadorias.

*Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. É devido também o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada.*

*O fato de ter sido gerada uma única Ordem de Serviço para lavratura de dois Autos de Infração, não prejudica a defesa do contribuinte, nem o presente julgamento, embora reconheça que poderiam estar juntos em um só PAF, por serem correlatos.*

*No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros, desacompanhados de documentação fiscal, e 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.*

*Verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.*

*Quanto ao enquadramento legal, também questionado, entendo que deve ser retificado para art. 6º, inciso VI e art. 22, § 1º, inciso I-B da Lei nº 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, pois no imposto exigido por solidariedade, não se aplica o método de apuração da base de cálculo estabelecido no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96, que é aplicável somente nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações. A alteração, se justifica em razão da infração não se tratar de presunção de saídas omitidas apuradas em levantamento fiscal, mas de imposto exigido por solidariedade de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo aplicável a base de cálculo apurada nos termos do inciso I-B do § 1º do art. 22 da Lei nº 7.014/96, tal como efetivamente realizado.*

*Todavia, observo que não implica nulidade do lançamento, tal retificação, uma vez que pela descrição dos fatos, ficou evidente a autuação fiscal, e o enquadramento legal, conforme preceitua o art. 19 do RPAF/BA-99.*

*Quanto à informação do impugnante que retificou seu SPED/EFD/LMC, tal fato também não enseja a revisão do lançamento, uma vez que novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações, não justificam a sua consideração.*

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

*A infração, como já demonstrado, não decorre da “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais, e consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º.*

*Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.*

*O defendente apresentou o entendimento, no sentido de que as operações em questão não poderiam ser tributadas em operações subsequentes.*

*Registro, que o contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.*

*Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.*

O defendente também alegou que os seus registros não refletiam a realidade, aduzindo que a exportação para o validador do Sped não foi feita de forma correta.

Acrescentou que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências, e que as quantidades adotadas no AI foram aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs.

Todavia, 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.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendente, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

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

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

Destaco, 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 processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

Cabe frisar, que a Portaria DNC nº 26/1992, estabeleceu o limite de 0,6% para variação de volume em função da temperatura dos combustíveis, sendo que o parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98, adotou um percentual bem mais conservador (1,8387%), mais que três vezes o estipulado pela DNC, sendo que o autuado, em sua defesa, não apresentou qualquer número ou demonstrativo que pudesse contrapor aos elaborados pela ação fiscal.

Concluo, que no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Entretanto, o autuado apontou um equívoco cometido pelo autuante no que diz respeito ao valor do custo médio unitário da mercadoria “gasolina comum”, no exercício de 2017. Efetivamente procede essa alegação defensiva, tendo em vista que o custo unitário em questão, ao invés de 125,000, na realidade é 3,1440, ressaltando que o próprio preposto fiscal demonstrou, à fl. 86 o equívoco, porém, sem efetuar a redução do valor exigido.

Considerando que o autuado não foi cientificado da retificação acima apontada, esta JJF converteu o presente processo em diligência à SAT/COPEC, para que o autuante elaborasse nova planilha, como também novo demonstrativo de débito, cientificando, em seguida, o autuado.

Em cumprimento à diligência, o autuante anexou às fls. 96/97, novos demonstrativos (impresso e em mídia), após a retificação efetuada, além de todos os registros fiscais cujas informações foram extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos, sendo que o autuado recebeu tais elementos (DTE à fl. 98), porém, não se manifestou a respeito.

Ressalto, que o procedimento acima ratifica o afastamento de qualquer arguição futura de cerceamento de defesa.

Em relação ao produto “etanol”, o autuado também questionou erro no custo unitário, referente ao exercício de

2017, porém, nesse caso razão não lhe assiste, pois o valor de R\$ 101.837,5909 mencionado, é a base de cálculo do débito, e não o custo unitário que é de R\$ 2,6133.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, tendo em vista a correção do valor a ser exigido para o produto “gasolina comum”, no exercício de 2017, que passa de R\$ 43.165,27 para R\$ 1.085,69, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorr	Data Venc	Base de Cálculo (R\$)	Aliq %	Multa %	Valor Histórico (R\$)
31/12/2015	09/01/2016	1.259,86	28,00	100,00	352,76
31/12/2015	09/01/2016	1.380,71	17,00	100,00	234,72
31/12/2015	09/01/2016	1.343,53	17,00	100,00	228,40
31/12/2016	09/01/2017	4.011,39	18,00	100,00	722,05
31/12/2016	09/01/2017	365,61	28,00	100,00	102,37
31/12/2017	09/01/2018	3.877,46	28,00	100,00	1.085,69
31/12/2017	09/01/2018	294.282,29	28,00	100,00	82.399,04
31/12/2017	09/01/2018	101.837,61	18,00	100,00	18.330,77
31/12/2018	09/01/2019	8.553,39	18,00	100,00	1.539,61
31/12/2018	09/01/2019	8.202,07	28,00	100,00	2.296,58
31/12/2018	09/01/2019	237,00	18,00	100,00	42,66
<b>TOTAL DA INFRAÇÃO</b>					<b>107.334,65</b>

Inconformado com a decisão de piso, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário às fls. 124/132, onde tempestivamente discorreu quanto aos fatos da autuação e passou a arguir as mesmas razões defensivas reiterativas que apresento resumidamente:

Entendeu novamente que todas as operações com combustíveis, não são tributáveis em operações subsequentes do ICMS, alegando que os combustíveis de um modo geral são distribuídos pela PETROBRÁS às distribuidoras e que no caso específico pela PETROBAHIA.

Pontua que a autuação carece de revisão pela ASTEC, visto que os demonstrativos elaborados pela fiscalização têm metodologia aplicada irregular, no qual se encontra desvinculada da legalidade para se apurar a base de cálculo, violando o direito de defesa do contribuinte, pois devido a correção dos cálculos apontadas pela impugnação, fora reduzindo no exercício de 2017, o ICMS cobrado, diminuindo a exigência do crédito tributário. Por tal razão, foi demonstrado incoerência dos cálculos após revisão pela ASTEC, assim, pede pela nulidade conforme o art. 18 do RPAF/99, por insegurança na apuração.

Reiterou que foram lavrados dois Autos de Infrações, que no seu entendimento também caracteriza o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, pois o segundo Auto de Infração está cobrando multa de 1% sobre aquisição dos combustíveis, no qual a descrição dos fatos diverge do apurado. Acrescenta que as atividades de combustíveis passam por controle rigoroso que ratifica todas as operações, portanto, não pode simplesmente conter a divergência encontrada que fora alvo da autuação. Pede pela conversão em multa de acordo com o RICMS/2012.

Defende pela revisão dos arquivos do SPED, pois diz que após a ação fiscal o contribuinte verificou que houve inconsistências na elaboração do LMC, sendo solicitado à SEFAZ e devidamente autorizado a retificar o SPED do período fiscalizado, para assim corrigir a omissão das informações do LMC, especificamente o registro 1300, corrigindo assim o índice de variação volumétrica, conforme recibos anexos. Reproduz o art. 251 do RICMS/12.

Frisa que todas as operações de ST do ICMS realizadas pela recorrente referem-se a combustíveis de álcool, gasolina e diesel, que preenche todos os requisitos impostos do encerramento da fase de tributação do ICMS. Ressalta que na autuação foram consideradas equivocadamente operações não tributáveis como tributáveis.

Suscita nulidade por cerceamento do direito de defesa do contribuinte por ausência de motivação, falta de indicação da base legal específica e enquadramento genérico na autuação. Aduz que não há nos documentos constantes dos autos qualquer referência à base legal específica e detalhada aplicável à suposta infração à legislação tributária cometida pela impugnante.

Reclama que o trabalho fiscal não faz a indicação do Convênio CONFAZ aplicável, do Protocolo de ICMS, ou mesmo do artigo específico da legislação baiana aplicável, e que dessa forma é

impossível defender-se adequadamente.

Diz que em uma análise sumária cotejando o demonstrativo para os exercícios de 2015 a 2018, verificou que as diferenças encontradas e apuradas decorrem da exportação dos dados do seu sistema ao validador do SPED, não contendo as informações do LMC, no qual procedeu as retificações dos SPEDs dos referidos exercícios citados. Destaca que as retificações feitas irão aferir a alteração da variação volumétrica, cancelando a exigência tributária.

Argumenta que a acusação descrita nos exercícios onde pesam os maiores valores, não está de acordo com os cálculos demonstrados nos papéis de trabalho, gerando insegurança na determinação da infração e prejudicando o direito de defesa do contribuinte. Assinala que o cotejo dos demonstrativos, no qual sustenta que os valores não estão de acordo com os cálculos demonstrados nos papéis de trabalho, gerou insegurança na determinação da infração. Pede pela nulidade nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Destaca que a presente abordagem não se trata de argumentação meramente protelatória, mas de fundamento efetivamente relevante, cita ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, sobre o princípio da motivação, e transcreve o artigo 5º, inciso LV da Carta Maior.

Visando amparar sua argumentação de que houve cerceamento do direito de defesa, traz ainda a colação de entendimentos do Ministro Gilmar Ferreira Mendes sobre o tema, além de trecho do Acórdão CJF nº 0330-11/12, deste Conselho de Fazenda.

No mérito, volta a dizer que a análise foi parcialmente prejudicada em função do cerceamento de defesa. Aduz que retificou os arquivos do SPED de 2017 e 2018, uma vez que ocorreram erros na exportação dos dados. Quanto aos exercícios de 2015 e 2016, pontuou que são impugnadas no contexto do pedido de nulidade juntamente com as demais.

Solicita pela conversão em diligência fiscal, para que sejam aferidas as alterações do Registro LMC/1300, que foram corrigidas pelo contribuinte. Assinala que no curso da fiscalização, seria prudente que o autuante requeresse do contribuinte as retificações dos arquivos magnéticos mediante intimação fiscal, procedimento este que diz já fazer parte do roteiro de quaisquer auditorias.

Finaliza requerendo pela Nulidade ou Improcedência do Auto de Infração, solicitando, ainda, a remessa do PAF à PROFIS.

Em sessão de Pauta Suplementar do dia 29/03/2022, esta CJF converte os autos em diligência ao autuante:

(...)

*Considerando: os princípios constitucionais e de debate neste Conselho de Fazenda (verdade material, isonomia, etc.), as questões debatidas neste Conselho sobre a “verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”; a verificação que nos autos não constam todos os documentos fiscais (demonstrativos das perdas e ganhos volumétricos), no qual por via de regra, cércea o direito de defesa do contribuinte, tendo-se inconsistências.*

*Por tudo o quanto exposto, considerando que em processos semelhantes esse Conselho de Fazenda decidiu favoravelmente à conversão do PAF em diligência, no presente caso esta 2ª CJF decide, pois, no mesmo sentido, de forma a requerer do autuante:*

- A juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF;*
- Seja trazido ao PAF cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) em mídia enviado pelo contribuinte e utilizado pelo autuante na presente fiscalização;*
- Seja dado prazo de 60 (sessenta) dias, para a recorrente se manifestar;*
- Caso haja manifestação da recorrente, retornar o PAF ao autuante para que o fiscal formalize nova informação fiscal abordando todos os fatos manifestados de acordo com RPAF/99;*
- Esgotado o prazo referido, o presente PAF deve ser encaminhado retornar ao CONSEF para prosseguimento do julgamento.*

Na fl. 147 consta informação fiscal do autuante, onde informa que anexou o CD contendo uma planilha com a memória de cálculo das infrações levantadas na fiscalização e as informações do SPED FISCAL utilizadas na fiscalização, sendo entregue ao autuado através do DTE, no qual concedeu prazo de 60 (sessenta) dias para se pronunciar.

Nas fls. 150 consta intimação do contribuinte para se manifestar, que se manteve silente.

É o relatório.

### VOTO VENCIDO

As razões recursais foram apresentadas no sentido de modificar a Decisão recorrida que, apesar ter reduzido o Auto de Infração de R\$ 149.414,23 para R\$ 107.334,65, julgando Procedente em Parte a autuação por *“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 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”*. O referido recurso é tempestivo nos termos regulamentares, no qual eu conheço.

As razões recursais do contribuinte são reiterativas da peça impugnativa que pede pela: **a)** nulidade por cerceamento do direito de defesa devido à falta de motivação, falta de indicação da base legal específica e enquadramento genérico na autuação; **b)** improcedência da autuação devido aos erros apontados por não ter sido considerado a retificação do SPED FISCAL em relação ao LMC do contribuinte; **c)** revisão fiscal através da ASTEC com reconhecimento da retificação das informações prestadas; **d)** conversão do imposto em multa por descumprimento de obrigação acessória, pois sustenta que a fiscalização apurou operações de mercadorias que não são tributáveis como tributáveis.

A JJF julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração devido ao reconhecimento por parte do autuante em relação ao equívoco cometido no que diz respeito ao valor do custo médio unitário da mercadoria “gasolina comum”, no exercício de 2017, sendo reduzido o valor de R\$ 43.165,27 para R\$ 1.085,69, em relação aos demais combustíveis se manteve integralmente.

Verifica-se que este colegiado de segundo grau solicitou diligência à INFRAZ DE ORIGEM no sentido do mesmo fazer juntada de todos os registros fiscais cujas informações extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos, juntando também cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo contribuinte e utilizado na presente fiscalização. O contribuinte se silenciou, após a ciência da diligência.

Passando a analisar as alegações do contribuinte, vejo razão ao contribuinte quanto à nulidade suscitada por cerceamento do direito de defesa devido à falta de motivação, mas não por falta de indicação da base legal específica e enquadramento genérico na autuação.

Na parte que concordo com a recorrente (cerceamento do direito de defesa devido à falta de motivação e insegurança no procedimento adotado), vejo que a recorrente teve entendimento confuso para se defender, por esta razão, em consulta de jurisprudência deste próprio Conselho de Fazenda, por questão de ordem, apesar de alegações diversas, vejo pertinência no entendimento exposto da conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas quando a mesma votou pela nulidade do Auto de Infração pontuando que *“A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/registro 1300 da EFD, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido/responsabilidade própria. Em verdade, o que se constata é que o lançamento ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época e que o método aplicado”*, conforme se apresenta no Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD, no qual concordo e reproduzo abaixo:

“(…)

*A autuada tentou mostrar, que sendo o ICMS de apuração mensal, não poderia ser aplicada a constatação de*

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

[...]

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

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

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

(...) o cerne da questão é validar o roteiro fiscal com base em normativa vigente posterior aos fatos geradores, e a data de lavratura da infração em comento.

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

...o método aplicado:

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

.... Com base nos ganhos declarados junto ao Registro 1300, a fiscalização concluiu que foram realizados ingressos de mercadorias sem documentos fiscais, o que de fato nos faz concluir que há, de certa forma, uma aferição presumida.

.... A norma legal que autoriza o roteiro para aplicação da presunção é a Portaria nº 445/98, de acordo com o art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96.

.... não refletem a realidade das movimentações realizadas, concluindo que referidas inconsistências são motivadas por erros .....

[...]

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

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

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 normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência.”

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

sozinho, para caracterizar “omissão de entradas”.

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

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

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

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

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

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

Acrescento mais um entendimento para respaldar como razões de modificar a autuação, por questões de ordem, apesar do contribuinte não trazer essas argumentações. O conselheiro Henrique Silva Oliveira, nos seus votos, foi um pouco mais além da conselheira citada nos parágrafos acima, pois o mesmo ultrapassou a preliminar de nulidade procedural, votando no mérito a improcedência/nulidade da autuação (parte material), por entender que “*Não se vê elementos (e, com a devida vênia, os arquivos anexados na mídia .... são absolutamente inconclusivos, nada claros, resumem-se à reprodução em XML da EFD e das NFE), de cotejo de outros registos realizados pelo Sujeito Passivo, para demonstração da omissão de entrada. Não se vê o debate da EFD retificadora, que ainda que não seja um vício a inquinar de nulidade a ação fiscal ..., na situação em tela, seria essencial para afastar as dúvidas levantadas pela Recorrente*”, conforme o Acórdão CJF nº 0106-12/22-VD, que destaco questões de “*muitas incertezas da ação fiscal*”, conforme discorreu o brilhantíssimo que reproduzo parte:

(....)

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

*Em primeiro lugar: não se assistiu ao exaurimento dos testes que a defesa forçou a acusação a proceder. Não se vê elementos (e, com a devida vênia, os arquivos anexados na mídia ... são absolutamente inconclusivos, nada claros, resumem-se à reprodução em XML da EFD e das NFE), de cotejo de outros registos realizados pelo Sujeito Passivo, para demonstração da omissão de entrada. Não se vê o debate da EFD retificadora, que ainda que não seja um vício a inquinar de nulidade a ação fiscal (como se explorou mais acima), na situação em tela, seria essencial para afastar as dúvidas levantadas pela Recorrente.*

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

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

Há, repito, muita incerteza na ação fiscal.

(...)

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

(...)

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 nº 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência”.

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

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

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

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

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

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

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

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

Assinalo também uma incoerência na autuação, pois certeza não encontro nem nos autos, devido as informações muito complicadas para entender como chegou aos cálculos do imposto.

Observo que a recorrente não trouxe provas inequívocas dos cálculos realizados pelo autuante não representam fielmente os lançamentos efetuados em sua escrita fiscal, não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes. No entanto, vejo que não se pode admitir que a Portaria nº 159/19, sendo que só entra em vigor a partir da data

da sua publicação, surtir efeitos sobre fatos anteriores a sua publicação. Esta questão foi bem exposta pelo relator fazendário Sr. Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21-VD, onde afirmou que a referida Portaria publicada em 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único, ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual, não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência.

Em decisão recente, mais precisamente, a sessão do dia 22/03/2023, presenciei a leitura do voto de outro PAF de mesma similaridade (Auto de Infração nº 2069230028207 – CORESFILE COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEL LTDA.) do ilustríssimo conselheiro Henrique Oliveira, onde o mesmo relata questões detalhadas do erro aplicado no procedimento para se apurar o referido imposto referente aos combustíveis, no qual peço licença para transcrever alguns trechos pertinentes para meu entendimento:

**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).*

(...)

*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 empreendida, 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 higidez 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.*

*Constato 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):*

(...)

*Mais recentemente, esta Câmara proferiu dois Acórdãos unâimes:*

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

(...)

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

(...)

*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 estafáfírdios”, 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 tênuas.

*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 inferência (apurou no LMC ganhos superiores ao permitido; logo omitiu entrada de mercadorias, que ingressaram desacobertadas de nota fiscal; logo 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).*

(...)

*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.*

(...)

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

(...)

*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 vénia, 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.*

(...)

*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.*

Para corroborar com meu entendimento exposto e recorrente nesta CJF, consta outros Acórdãos de mesma similaridade, conforme os nºs: 0125-12/22-VD, 0157-12/22-VD, 0179-12/22-VD, 0180-12/22-VD, 0199-12/22-VD, 0232-12/22-VD, além das decisões citadas e transcritas neste meu voto (nºs 0101-12/22-VD e 0106-12/22-VD).

Para as outras alegações posta pelo contribuinte: “b) improcedência da autuação devido aos erros

apontados por não ter sido considerado a retificação do SPED FISCAL em relação ao LMC do contribuinte; c) revisão fiscal através da ASTEC com reconhecimento da retificação das informações prestadas; d) conversão do imposto em multa por descumprimento de obrigação acessória, pois sustenta que a fiscalização apurou operações de mercadorias que não são tributáveis como tributáveis", entendendo serem prejudicadas, por ter eu acolhido a nulidade devido a falta de insegurança de se apurar o verdadeiro imposto a recolher e ao procedimento que fora adotado.

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

### VOTO VENCEDOR

Em que a boa fundamentação apresentada pelo n. Relatou discordo do seu posicionamento.

Quanto ao acolhimento da nulidade suscitada, observo que conforme defesa apresentada, o sujeito passivo alegou que os produtos que se exigia imposto tinham a tributação encerrada e não eram tributáveis; cerceamento do direito de defesa, por indicação genérica dos dispositivos regulamentares; não houve indicação de Convênio do CONFAZ; os demonstrativos de valores não estavam em conformidade com os papéis de trabalho, que impediu de exercer o seu direito de defesa.

No recurso voluntário foram reapresentados os argumentos de que carece de revisão pela ASTEC, tendo em vista que houve correção dos cálculos apontadas pela impugnação, implicando em redução do débito no exercício de 2017, mas não apontou quais incorreções persistiram.

Também requereu revisão dos arquivos do SPED, alegando inconsistências na elaboração do LMC, o que não é cabível nesta fase processual, visto que o procedimento deveria ter sido feito antes do início da ação fiscal, ou mesmo durante se provasse inconsistências e fosse concedido autorização para fazê-lo, nos termos do art. 251 do RICMS/BA.

Observo que no saneamento do processo, a 1<sup>a</sup> JJF deliberou pela realização de diligência fiscal (fl. 90), cujo resultado foi dado ciência ao estabelecimento autuado (fl. 98) que não se manifestou.

Conforme apreciado na decisão ora recorrida, o autuado exerce atividade de comércio varejista de combustíveis que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, e tendo sido elaborado demonstrativo que apurou existência de mercadorias objeto da autuação, sem registro das entradas por se tratar de produto enquadrado no regime de ST, a operação é tributável. Também foi fundamentado que em se tratando de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, há previsão do procedimento no art. 10 da Portaria nº 445/98, para exigir o ICMS na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. E que na situação presente foi apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, com enquadramento legal, indicado no art. 6º, VI e art. 22, § 1º, inciso I-B da Lei nº 7.014/96.

Por tudo que foi exposto, entendo correta a apreciação de que o lançamento foi efetuado de forma compreensível, indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não havendo violação ao devido processo legal e à ampla defesa, visto que os demonstrativos que dão suporte a autuação foram elaborados com base em dados coletados na escrita fiscal do próprio contribuinte o que possibilitou exercer o seu direito de defesa, como o fez, inexistindo os motivos elencados na legislação, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

Portanto, fica rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões recursivas.

No mérito, observo que quanto ao Acórdão CJF nº 0033-12/20, reconheço que inicialmente esta 2<sup>a</sup>

CJF ao apreciar a decisão contida no Acórdão JJF nº 0160-02/20, não deu provimento ao Recurso de Ofício e manteve a nulidade.

Entretanto, em todos os Acórdãos citados pelo n. Relator, esta 2ª CJF, nos outros Acórdãos de mesma similaridade, conforme CJFs nºs: 0101-12/22-VD, 0106-12/22-VD, 0125-12/22-VD, 0157-12/22-VD, 0179-12/22-VD, 0180-12/22-VD, 0199-12/22-VD, 0232-12/22-VD, mantiveram a decisão pela procedência do auto de infração, mesmo que em decisões não unânimes, em alguns casos, vencido o voto do Relator.

Entendo que inicialmente houve uma certa dificuldade de compreender a aplicação do procedimento fiscal previsto no Parágrafo único do art. 10 da Port. 445/1998, que definiu a irregularidade pela constatação da variação volumétrica diária no LMC/Registro 1300 da EFD que excedesse a 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), exigindo o ICMS com base em responsabilidade solidária, em razão de o autuado deter mercadorias (combustíveis) para comercialização, desacompanhadas da documentação fiscal exigível (art. 6º, IV da Lei nº 7.014/1996).

Neste contexto transcrevo o Voto Vencedor contido no Acórdão CJF nº 0232-12/22:

#### **VOTO VENCEDOR**

*Com a devida vena, divirjo da decisão do ilustre Relator, que Proveu o Recurso Voluntário e julgou NULO o Auto de Infração, o qual foi lavrado para exigir o imposto no valor de R\$ 1.737.874,46, na condição de responsável solidário, relativo ao imposto devido pelo fornecedor, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC do Registro 1300 da EFD, nos exercícios fiscais de 2015 a 2019.*

*Inicialmente, registre-se minhas rejeições as diversas preliminares de nulidade arguidas pelo patrono do recorrente, muitas delas em repetição, tendo em vista que, apesar da abundância das preliminares de nulidade, a tese recursal se restringe, basicamente, a alegar fatos sob a premissa falsa de que a exigência decorre de presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, o que não é verdade, conforme veremos adiante.*

*Há impropriedade na afirmação, que se fundamentou o voto condutor, no sentido de que:*

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

*E tal impropriedade chega ao absurdo de se negar a ciência exata, no caso a matemática, especificamente a aritmética, que é a parte que estuda as operações numéricas, já que a auditoria de estoque procedida, conhecida como levantamento quantitativo do estoque, decorre de uma equação, cujo princípio basilar é de que possui uma igualdade.*

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

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

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

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

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

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

Neste contexto, totalmente infeliz a conclusão do voto que se fundamentou o voto condutor de que "... não pode ensejar validamente a conclusão de que todo ganho superior à margem tolerada (...) implique, sem maior esforço investigativo e argumentativo (concreto, e não em monografias abstratas), a presunção de omissão de entrada ...", **sob pena de se negar a ciência exata**, eis que nunca se ouviu falar em milagre da multiplicação dos combustíveis. **São fatos e contra fatos não há argumentos!**

Registre-se que o fato narrado na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do **excessivo "ganho"** de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, cujo livro destina-se ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo ínsito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura:

**ESTOQUE DE ABERTURA + VOLUME RECEBIDO NO DIA - VOLUME VENDIDO NO DIA = ESTOQUE ESCRITURAL**

Cujo estoque escritural (resultado de uma apuração aritmética) é confrontado com o estoque de fechamento (resultado de uma apuração física pelo próprio contribuinte, no final do dia), afere-se: **perdas ou ganhos**, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Assim, o imposto devido pelo fornecedor (sujeito passivo incerto) é exigido do adquirente, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (combustíveis) desacompanhadas de documentação fiscal, pois, por **conclusão lógica**, o excedente, na verdade, não se trata de "ganho" pela variação volumétrica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, sendo inadmissível a ilação do voto condutor de que "... implique, sem maior esforço investigativo e argumentativo (...) a presunção de omissão de entrada ...", pois, repita-se, contra fatos não há argumentos e muito menos presunção, como alega.

Enfatizo que a exação fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, configurando-se entradas efetuadas sem documentação fiscal, atribuindo-se ao adquirente a condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter estocado combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, além da responsabilidade, do próprio sujeito passivo, pelo recolhimento da antecipação tributária, objeto de outro Auto de Infração, nos termos do art. 8º, II da Lei nº 7.014/96.

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

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

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

[...]

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

Portanto, repto que todas as alegações recursais, preliminares ou repisadas no mérito, relativas a premissa de que a acusação fiscal se trata de **presunção legal**, não encontram nexo causal ao lançamento de ofício, tendo em vista que, detectadas entradas de mercadorias sem documentação fiscais, apuradas através da auditoria de estoques, simultaneamente, permite concluir, através do mesmo fato (entradas sem documentação fiscal), os seguintes fatos geradores de ICMS:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Digital (Registro 1300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.*

- Alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é, no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato 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. Neste sentido, saliento que a Decisão paradigmática citada está equivocada, pois tratou a omissão de entradas como um fenômeno físico, quando as quantidades omitidas extrapolaram, e muito, os volumes máximos admitidos pela ANP como dilatação térmica.*

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

*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 preterita de impossível verificação, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo contribuinte enviados à SEFAZ via SPED/EFD. Portanto, contra fatos, não há argumentos!*

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

*Do exposto, discordo do voto do i. Relator, pois rejeito as preliminares, como também divirjo da sua conclusão e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.*

Pelo exposto, a exigência fiscal com base em responsabilidade solidária, por o autuado deter mercadorias (combustíveis) para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível (art. 6º, IV da Lei nº 7.014/1996), foi apurado com base em procedimento fiscal previsto no Parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/1998, que apurou variação volumétrica diária no LMC/Registro 1300 da EFD que excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Ressalte se que o Código do Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) estabelece no seu art. 417 que os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos. Na situação presente prevalece a prova do que está escriturado nos livros em relação a existências de sistemas de controle interno, que não é regulamentada pelas normas fiscais e societárias.

Destaco ainda que o mesmo procedimento fiscal (apuração de ganhos superiores ao limite de 1,8387%, Parágrafo Único, do art. 10 da Portaria nº 445/1998) foram julgados procedentes e mantidas as decisões em segunda instância conforme Acórdãos conforme CJFs nºs: 0101-12/22-VD, 0106-

12/22-VD, 0125-12/22-VD, 0157-12/22-VD, 0179-12/22-VD, 0180-12/22-VD, 0199-12/22-VD, 0232-12/22-VD.

Por tudo que foi exposto, não merece qualquer reparo a Decisão recorrida.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a decisão pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269138.0012/20-3, lavrado contra POSTO DIAS D'ÁVILA LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 107.334,65, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d”, do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Francisco Aguiar da Silva Júnior, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Igor Lucas Gouveia Baptista e Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de março de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR/VOTO VENCIDO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS