

**PROCESSO** - A. I. Nº 269138.0058/20-3  
**RECORRENTE** - POSTO ALBATROZ LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – ACÓRDÃO 1ª JJF nº 0006-01/21VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Indeferido pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo do Recurso Voluntário impetrado pela autuada, face à decisão proferida pela 1ª JJF que, em sessão do dia 27.01.21, julgou Procedente o Auto de Infração nº 269138.0058/20-3, lavrado em 12.02.20, ciente em 24.02.20, no valor original de R\$156.008,56, pelo cometimento de uma única infração assim descrita:

**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, conseqüentemente, 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.*

Após analisar o Auto de Infração acima referenciado, a Defesa apresentada pela autuada, protocolada em 15.09.20, fls. 18 a 37V, e a Informação Fiscal apresentada pelo autuante, protocolada em 14.10.20, fls. 46 a 69, por meio do Acórdão JJF nº 0006-01/21, assim decidiu a 1ª JJF:

**VOTO**

*O defendente, em preliminar, suscitou a nulidade do lançamento.*

*Entende que a apresentação de informações digitais não conduz à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal. Disse que foi violada a ampla defesa (art. 18, II do RPAF-BA), por não ter havido intimação para apresentação de elementos que pudessem elidir a infração imputada.*

*Ocorre que durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante o procedimento referido o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, é que se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.*

*O impugnante também arguiu violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.*

*Observo que 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 tributária, 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.*

*Entretanto, no presente caso, 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.*

*Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas.*

*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.*

*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, conseqüentemente, 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, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.*

*Constata-se que o Auto de Infração não trata, portanto, de presunção de omissão de saídas, como também alegou o defendente. Verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, 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 referida preliminar de nulidade, também apresentada nas razões de defesa.*

*Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, observo que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente a autuação fiscal.*

*Questionado pelo impugnante na assentada do julgamento, ressalto, que uma vez distribuído o PAF e prestada a informação fiscal, conforme previsto no § 7º, do art. 127 do RPAF-BA, somente se nesta forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador tem o dever de dar ciência ao sujeito passivo, o que não ocorreu no presente PAF. Claro que isso não impossibilita que o sujeito passivo tenha acesso a mencionada informação fiscal antes do julgamento, caso requeira ao órgão preparador.*

*Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Verifico que diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante. Ademais a alegação o autuado que retificou seu LMC, não enseja também tal medida, 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.*

*O impugnante destacou, ainda, que durante a ação fiscal foram lavrados pelo autuante dois autos de infração, e apresentou o entendimento de que é necessária apreciação conjunta dos dois autos lavrados, pela correlação entre as infrações.*

*Todavia, não havendo cobrança em duplicidade, não há prejuízo ao defendente o fato de ter sido lavrado mais de um Auto de Infração tratando da mesma matéria, desde que a descrição dos fatos seja efetuada de forma compreensível, sejam indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, o que ocorreu no presente Auto de Infração.*

*Embora reconheça que a infração por responsabilidade solidária (presente processo), poderia estar junta com a que exige o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, ou seja, reunidas em um só PAF, a separação em dois processos não prejudica o presente julgamento, pois a segunda infração é que decorre da que foi imputada ao autuado na lide em exame.*

*Destarte, 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. O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o defendente tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação a todos os Autos de Infração lavrados.*

*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.*

*O imposto ora exigido do defendente, decorre da sua condição de responsável solidário, e o seu fundamento não é a “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, no art. 6º.*

*Está sendo exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, 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 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.*

*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.*

*Vale salientar, que 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:*

*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 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).*

*A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, na realidade, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, descrevendo como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se apenas novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.*

*Dessa forma, apesar de a Portaria 159/19 ter sido publicada em 25/10/2019, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, tendo em vista as disposições constantes no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, não havendo dessa forma em se falar em descabimento da retroatividade na presente situação.*

*Descabe, portanto, o entendimento de que admitir a aplicação do Parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Como já mencionado na análise das preliminares, o defendente alegou que retificou seus arquivos magnéticos, porém, 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. Deve ficar claro que a*



*comunicação acerca de retificação do LMC após a lavratura do auto de infração, sem as devidas explicações e apresentação de documentação que justifique as retificações, não tem o condão de afastar a exigência fiscal.*

*Vale ressaltar, 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. Neste caso, não pode ser acatado livro físico para comprovar a escrituração fiscal.*

*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, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos.*

*Observo que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.*

*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%, e a legislação deste Estado admite um percentual maior, de 1,8387%.*

*Verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação enviada à SEFAZ antes da ação fiscal. Como se trata de leitura efetuada à época dos fatos, inexistiu possibilidade de nova apuração em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se verificar se a apuração a mencionada não foi efetuada corretamente, à época.*

*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.*

*Volto a lembrar, que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV da Lei 7.014/96), sendo devido também o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo, calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.*

*O defendente apresentou o entendimento de que o seu estoque total é superior ao comercializado, e mencionou decisão judicial de que, para a configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que aquisição. Entretanto, no caso em exame, não foi realizado levantamento de estoque, como entendeu o defendente.*

*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.*

*Destarte, 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, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.*

*Sobre o acórdão deste CONSEF, citado pelo defendente, o mesmo deve ser analisado no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vincula a decisão desse relator.*

*Sobre a alegação de que não causou prejuízo ao erário estadual, ressalto, que de acordo com o previsto no art. 136 do Código Tributário Nacional, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, ou seja, havendo o resultado previsto na descrição da norma, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, considera-se por configurado o ilícito.*

*Quanto ao pedido para desconsideração da multa aplicada, ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada, porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.*

*De tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Ciente da decisão acima transcrita, a Recorrente, devidamente assistida juridicamente por Portugal & Dantas Advogados Associados, representado pelo causídico Dr. Gabriel Amorim Santos Silva, OAB/BA nº 38.934, inconformada e tempestivamente, protocolou em 27.04.21, Recurso Voluntário, fls. 94 a 107, pugnando por sua reforma, objeto da presente análise.

Iniciando sua peça recursiva a Recorrente demonstra a sua tempestividade e apresenta um BREVE RELATO DO FEITO onde descreve o teor da infração que lhe foi imputada, fala da impugnação que apresentou, não acatada pela Junta Julgadora e do fato de haver apresentado arquivo com a correção dos arquivos que serviram de base para a autuação, que, afirma, por equívoco não foi encaminhada à SEFAZ antes da ação fiscal.

O fato de não haver o autuante acatado sua solicitação de retificação dos arquivos eletrônicos contrapõe-se ao que o mesmo aceitou em processo semelhante, destacando: *“Apontou-se, ainda na impugnação, que em situação deveras semelhante (Auto de Infração nº 269138.0011/18-5) o mesmo Auditor Fiscal que lavrou o presente Auto entendeu por conceder prazo para apresentação do LMC físico, conforme se extrai da própria informação prestada e constante do Acórdão JJJ nº 0160-02/19, aqui anexado:*

*“Quanto a alegação da defesa de nulidade do lançamento afirma que o argumento não deve prosperar por que o prazo concedido é para a “apresentação” e não para a “escrituração” dos livros fiscais. O prazo é de 48 horas consoante o art. 42, XX, da Lei nº 7.014/96, entretanto foi-lhe concedido 10 dias. Esclarece que a autuada foi intimada pela primeira vez em 20 de abril e novamente em 08 de maio, o prazo da última intimação findou em 18/05, conclui-se que houve quase um mês inteiro para que o contribuinte apresentasse os LMCs. – grifos aditados.*

Afirma que, houvesse o autuante procedido de modo idêntico, não ocorreria a existência do presente processo pois, restaria comprovada a inexistência de qualquer infração à legislação, como pleiteada pelo mesmo.

Analisando as leituras procedidas pelo autuante, com base em sua EFD, que afirma constar erros, em especial de leitura nas medições apontadas, mormente quando, conforme demonstrou em sua peça defensiva inicial, demonstrou que quando da ocorrência de leituras que deram a entender a

existência de sobras nos estoques, nos dias seguintes, comprovou a regularização pela apuração de perdas, o que não foi observado.

E apresenta exemplos.

Destaca o posicionamento do mesmo autuante, relativo ao PAF 269138.0011/18-5, onde admitiu o fato de ocorrer leituras que demonstram a correção de erro anterior, quando afirmou:

*“Adverte que se tudo se ocorresse como a autuada relata, quando há um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, entretanto, não é o que se verifica no registro 1300 da EFD. Perdas e ganhos desmedidos não são sucedidos de ganhos e perdas no mesmo valor no dia seguinte. – grifos aditados”.*

Diz que tal afirmativa vem de encontro, justamente, ao que afirmou e apresentou em sua peça defensiva e que ora repete.

Demonstra a inexistência de aquisição de combustíveis sem documentação fiscal ao apresentar resumo de aquisições, vendas e estoques de combustíveis, levantamento baseado na própria EFD que serviu de base para a autuação.

E questiona: ***Onde estaria eventual omissão de entrada de combustíveis se o relatório de vendas, que é eletrônico, indica que a quantidade de combustível que saiu corresponde à quantidade de combustível comprado, que entrou no tanque com NOTA FISCAL?***

Destaca posicionamento do TJ BA, através a Quarta Câmara Cível, nos autos do Processo nº 0005384-10.2005.8.05.0274, que corrobora o princípio de que para a existência de omissão de entradas, necessário se torna a ocorrência de vendas em quantidades superiores, o que não é o caso do presente processo.

E diz que a Junta Julgadora não enfrentou os argumentos por ela apresentados e ficou-se ante os argumentos apresentados pelo autuante, não garantindo seu direito à ampla defesa e ao contraditório ao recusar diligência onde restaria provada a inocorrência de violação a princípios legais, de sua parte.

Apresenta em sua defesa **DA PRELIMINAR DE NULIDADE. VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL E À AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA DE JULGAMENTO CONJUNTO. MATÉRIA DEFENSIVA COMUM.**

A respeito do destaque acima apontado, pleiteia a Recorrente a nulidade do julgamento do Auto de Infração objeto do presente processo pelo fato de não ter sido analisado em conjunto com o PAF nº 269138.0057/20-7, decorrente dos mesmos fatos geradores, onde um, cobra tributo como obrigação principal e outro, como obrigação acessória, o que impossibilitaria a apresentação de defesas em separado.

Diz ter havido prejuízo em sua defesa pelo fato de, com a separação das autuações, a mesma, segundo a Junta Julgadora, não impediria o seu exercício, o que não é verdade. A análise da nulidade de uma, repercute na análise da outra.

E destaca o que o que estabelece o RPAF em seu artigo 40, abaixo transcrito:

*Art. 40. O preposto fiscal poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado.*



*Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes.*

Afirma que, sendo uma infração consequência da outra, jamais poderiam ser as mesmas dissociadas e imputadas em processos diferentes, passando a abordar:

**DA PRELIMINAR. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. DO PRINCÍPIO - DA LEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO ART. 10, PARÁGRAFO ÚNICO DA PORTARIA 445/98 COMO CARACTERIZADOR DE FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE DE EFEITO RETROATIVO.**

Em tratando da Portaria nº 445/98, a Recorrente afirma da nulidade de aplicação do que está contido em seu artigo 10, acrescido pela Portaria nº 159/2019, não tendo, portanto, condições de ser aplicada a fatos pretéritos, o que consubstancia a criação de fatos geradores do tributo, ao arrepio da Lei, o que contraria o princípio da irretroatividade.

Em sequência a Recorrente trata **DA PRELIMINAR. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. APURAÇÃO DIÁRIA. IMPOSTO DE APURAÇÃO MENSAL. INEXISTÊNCIA DE REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO.**

Considera, a Recorrente, nula a apuração diária de estoques, ainda mais com apuração mensal do tributo, e a cobrança determinada na autuação ser em períodos anuais, dando como data dos fatos geradores 31 de dezembro de cada exercício, destacando que tal procedimento somente poderia ser aplicado em caso de fiscalização especial, o que não é o caso presente e destaca: *“Sendo assim, por equívoco no método de fiscalização, realizada contrária à própria lei do ICMS, há que se anular o auto de infração, neste ponto”*.

Trata a seguir **DA PRELIMINAR. NULIDADE DO JULGAMENTO. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA. VIOLAÇÃO À BUSCA DA VERDADE MATERIAL. GENÉRICA NEGATIVA DE REVISÃO FISCAL.**

Diz que, não atentando para o que é princípio fundamental no processo administrativo, a busca da verdade material, ao não acatar a Junta Julgadora as provas de correção efetuada em seu LMC, anterior à data da fiscalização, a Junta Julgadora baseando-se, tão somente, no fato de não haver sido enviada a retificação da EFD, o que não invalida o procedimento efetuado anteriormente, macula de nulidade o auto de infração, ainda mais que requereu a verificação dos livros retificados, o que não foi feito.

Declara haver apresentado quando da apreciação do processo o livro LMC, em arquivo digital, o que, caso fosse analisado, resultaria na comprovação de inexistência de omissão de saídas, ou de entradas, dos produtos apurados pelo autuante, e destaca: *“Para a fiscalização é mais simples autuar com base nos dados digitais, sem buscar outras fontes, lavrando um auto de grande valor em pouco mais de 30 minutos”*.

Diante do acima afirmado, questiona: *“Qual seria o prejuízo para a Fazenda em perquirir a verdade material, analisando livro LMC elaborado ANTES de qualquer ação fiscal? O Contribuinte confessou o seu equívoco em não ter enviado a retificadora, mas comprovou a divergência de informações e quis apresentar os livros físicos”*.

Diz que, em análise de processo semelhante a 1ª JF, auto de infração nº 269168.0115/19-3, lavrado contra a empresa POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA., acatou a apresentação dos livros físicos, acompanhados de laudo pericial, como prova em contestação ao que estava contido na EFD, não retificada.

Apresenta, para o caso presente, trecho do laudo pericial, anexo ao processo, que afirma:

Foi observado que os livros correspondentes aos anos de 2015 a 2019, apresentam perda de qualidade demonstrado através de manchas, amarelamento no papel, perda de qualidade da tinta, presença de fungos, dobraduras nas bordas, devido ao processo natural de envelhecimento. Ou seja, apresentam características que foram confeccionados/impressos e manuscrito no seu tempo, na sua época, especialmente pela análise técnica que auxiliou a determinada conclusão.

No mais, pode-se afirmar que o objeto em análise é original, não possui rasuras e/ou montagens, ou algum vestígio com a finalidade de **obliterar ou ocultar informações**. Assim sendo, os volumes analisados possuem uma degradação natural devido aos agentes exteriores apontados acima que referenda a naturalidade e originalidade dos periódicos manuseados.

**Por fim, todos os aspectos técnicos foram observados e avaliados tanto na apreciação dos documentos questionados quanto na seleção dos padrões de confronto utilizados dentro das normas técnicas em vigor, concluindo-se que: os documentos examinados são autênticos, não apresentam qualquer indício de fraude documental ou sinais de montagem ou alteração nos documentos analisados**

Salienta que, indeferindo seu pedido de revisão, a Junta Julgadora sequer considerou as provas acostadas ao processo, considerando tão somente o afirmado pelo autuante.

E, transcrevendo trechos do livro LMC retificado, onde demonstra a improcedência do que lhe é cobrado, afirma que *“Tal proceder, Senhores Conselheiros, somente irá privilegiar a busca pela verdade material, pois o Contribuinte comprova que a autuação decorreu de erros, mas NUNCA de aquisição de combustível sem nota fiscal, conforme bem explanado na impugnação”*.

Diz que, caso não seja reconhecida a nulidade da autuação, assim do seu julgamento, o que entende não venha a ocorrer, adentra ao mérito da lide, abordado: **DO MÉRITO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO DE ENTRADA. ERROS DE MEDIÇÃO E DE INSERÇÃO DE NOTAS. COMPROVAÇÃO DE AUSÊNCIA DE VENDA EM VOLUME SUPERIOR À COMPRA. NÃO CERTEZA DO COMETIMENTO DA INFRAÇÃO. PROVIMENTO DO RECURSO.**

Inicialmente, a Recorrente, comenta a respeito do “modus operandi” do autuante em seu trabalho fiscalizatório, afirmando:

*“A fiscalização realizada, Senhores Conselheiros, é de uma simplicidade tamanha que um Auditor chega a gerar mais de cinco vultosos autos de infração em um só dia.*

*Um software, analisando as informações diárias do LMC, extrai da EFD do contribuinte SOMENTE o campo de eventual ganho ao final do dia, com subtração do índice de variação volumétrica.*

*Não há, nem por parte do Software, tampouco do Auditor Autuante, a análise dos outros dados do LMC, tais como entrada de mercadorias e vendas de produtos”*.

E acresce comentário destacando que tal procedimento exclui qualquer outra análise do próprio LMC ou da EFD do contribuinte fiscalizado, desprezando as demais variações ocorridas, creditando a uma enorme quantidade de erros por parte da Recorrente, quando, caso se debruçasse sobre os dados que lhe são disponibilizados, verificaria que os “erros cometidos” são notoriamente justificados por lançamentos anteriores ou posteriores, em datas antecedentes ou seguintes.

Apresenta demonstrativo que, afirma, vem em seu socorro.



Volta a destacar o fato de não haver o autuante pugnado pela busca da verdade material, limitando-se a simplesmente, com base no que lhe forneceu o “programa” lavrar o Auto de Infração, imputando-lhe o cometimento de infração que, em realidade, não ocorreu.

Afirma que o próprio LMC utilizado pelo autuante, caso fosse devidamente analisado, comprovaria a inexistência de aquisição de combustíveis sem a competente nota fiscal de compra e apresenta resumo das aquisições efetuadas no período fiscalizado, comparando-as com as saídas, não contestadas, o que comprova a não ocorrência de aquisição de combustíveis na situação que lhe é imputada, pois, na realidade adquiriu maior quantidade que o que vendeu.

***“Reitera o questionamento: onde estaria todo esse combustível se não houve venda acima do que foi adquirido das distribuidoras, com as notas fiscais discriminadas?”***

O fato de não haver, nem o autuante, nem a Junta Julgadora, buscado analisar os dados constantes da própria EFD do contribuinte, demonstra a fragilidade e insegurança da autuação e ressalta ser esta uma das primeiras autuações efetuadas com base na imprópria alteração da Portaria nº 45/98, e diz que, se diferentemente houvesse procedido, teria chegado à mesma conclusão que se chegou no Acórdão JF nº 0160-02/19, cuja ementa transcreve, como abaixo:

***“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 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO.***

*Levantamento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Não comprovada a ocorrência de ingresso o 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. Auto de Infração NULO. Decisão unânime. (...) A estas conclusões que levaram o autuante a presumir a ocorrência de entradas de mercadorias no estabelecimento sem documento fiscal, não foi apresentada nos autos uma prova sequer das graves ocorrências aventadas, caracterizando tais hipóteses como presunções das ocorrências de fraude ou adulterações. Ademais, o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não consta previsto em nenhum normativo legal ou administrativo de Secretaria da Fazenda. Dessa forma, observo que a presunção adotada como base para a autuação não encontra suporte em fatos que comprovadamente ocorreram, e, portanto, não foi corretamente aplicada, importando o trabalho fiscal em visível violação aos princípios básicos do processo administrativo fiscal”.*

E volta a questionar: *“Há, no caso concreto, com tudo quanto foi exposto, a **segurança** de que HOUVE a infração de omissão de entrada?”*

E, acrescenta: *“Manter o auto de infração, nessas condições, vai de encontro ao já decidido pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, que entende que a omissão de entrada somente existe se houver a comprovação de MAIS VENDA DO QUE AQUISIÇÃO, não sendo este o caso dos autos”.*

Ao encerrar sua peça recursiva, a Recorrente, apresenta:

**Desta feita, no mérito, caso as preliminares sejam superadas, pede o provimento do Recurso Voluntário, para julgar improcedente o auto de infração, por inexistir CERTEZA do seu cometimento, face ao caso concreto.**

**CONCLUSÃO.**

**Diante de tudo quanto aqui exposto, requer, preliminarmente, o acolhimento das preliminares, com declaração de nulidade do Auto de Infração.**

**Não sendo o caso, que seja anulado o acórdão atacado, com determinação de retorno à Junta de Julgamento para realização de diligência, possibilitando a análise do LMC físico, elaborado ANTES da ação fiscal, conforme laudo pericial aqui juntado, como maneira de privilegiar a ampla defesa e a busca da verdade material.**

**Por fim, caso não sejam acatadas as preliminares, o que não se espera, que, no mérito, seja dado provimento ao Recurso, para julgar improcedente o auto de infração, haja vista a INEXISTÊNCIA de certeza quanto ao cometimento da infração.**

**Requer que toda intimação seja efetuada, na forma do RPAF, pessoalmente, em nome do CONTRIBUINTE.**

Anexa cópia do relatório produzido por CRUZ CAMPOS LOBO ADVOGADOS, produzido para o Sindicato do Comércio de Combustíveis, Energias Alternativas e Lojas de Conveniência do Estado da Bahia - SINDICOMBUSTÍVEIS BAHIA, a respeito das autuações promovidas pela SEFAZ BAHIA a contribuintes filiados, sob a mesma ótica da presente lide.

Anexa também laudo pericial pela perita judicial grafotécnica Jucileide Fernandes da Silva, onde consta atestado da veracidade temporal dos arquivos retificados do LMC da Recorrente.

Pautado para julgamento na sessão do dia 29.11.21, em face dos questionamentos levantados, decidiu esta Câmara de Julgamento Fiscal encaminhar o presente processo em diligência à Infaz de origem nos seguintes termos:

*“Considerando a ocorrência de outras autuações contra a Recorrente sobre os mesmos fatos geradores em diferentes exercícios;*

*Considerando que contra a Recorrente foi lavrado, pelo mesmo autuante, o Auto de Infração nº 269138.0057/20-7, na mesma data, em que a infração 01 diz respeito à mesma cobrança contida no presente processo;*

*Considerando que nestes processos não foram acostados pelos autuantes os demonstrativos analíticos das diferenças apontadas;*

*Considerando a constância dos pedidos efetuados pelo patrono da Recorrente neste sentido, acatados em processo similares;*

*Considerando a ser imperioso o exercício pela Recorrente da mais ampla defesa na apreciação do quanto lhe é reclamado;*

*Decide esta Câmara de Julgamento Fiscal, por unanimidade dos seus membros, encaminhar o presente processo em diligência à Infaz de origem no sentido de:*

*01 – O preposto autuante esclareça o motivo de ocorrer a mesma cobrança sobre fatos geradores que, aparentemente, coincidem;*

*02 - Determinar ao preposto autuante que anexe ao mesmo os Demonstrativos Analíticos apurados, fornecendo-os à Recorrente para análise;*

*03 – De posse dos Demonstrativos Analíticos a Recorrente deverá sobre os mesmos se manifestar, no prazo de 60 (sessenta) dias.*

*04 – Ocorrendo a existência de fatos ainda não do conhecimento do processo, retorne-se o mesmo aos autuantes para que se manifestem.*

*Cumprido o quanto aqui determinado deverá o processo retornar a esta Câmara para apreciação e julgamento”.*

Em expediente protocolado no dia 27.01.22, fl. 135, o autuante assim se manifestou:

***“Informação sobre o item 01 da diligência da folha 130 deste processo.***

*Conforme o extrato anexo, não há mesmas cobranças sobre os mesmos fatos geradores: um, cobra ICMS pela responsabilidade própria do contribuinte e outro, por responsabilidade tributária”.*

Atendendo ao quanto solicitado no item 02 da diligência determinada, o autuante encaminhou à Recorrente os demonstrativos ali mencionados, à vista do que, a mesma protocolou no dia 24.05.22, fls. 144 a 152, manifestação, sobre a qual se comenta.

De início a Recorrente apresenta o que denomina **REITERAÇÃO DE PRELIMINAR. NECESSIDADE DE PERÍCIA. FISCALIZAÇÃO COM BASE NA ESCRITA FÍSICA DO CONTRIBUINTE. BUSCA DA VERDADE MATERIAL.**

Diz a Recorrente que, confrontando o LMC a que teve acesso o autuante com o LMC real da empresa, *“que foi impresso arquivado, tudo antes da ação fiscal”*, anexou ao processo, por meio de arquivo digital, a íntegra do LMC, o que demonstra que há prova de existência de correção dos arquivos anterior ao processo de fiscalização, sendo que o mesmo não fez uso do mesmo por deliberação própria, omitindo-se da obrigação da “busca pela verdade material”, destacando: ***“Ou seja, havendo prova da divergência na escrita fiscal, não se apurar o LMC real é violar o princípio da verdade material”.***

Volta a requerer diligência para apuração das possíveis omissões de entradas e/ou saídas com base nos arquivos corrigidos e disponibilizados e não utilizados.

Destaca que até o final do exercício de 2019 toda a fiscalização era efetuada com base nos livros físicos, razão de haver olvidado de enviar a EFD retificada com base nos livros físicos já devidamente retificados.

Volta a destacar que o não envio da EFD retificadora não modifica o fato de que a escrita fiscal física é a correta e que deveria ter sido analisada, desde quando disponibilizada, destacando também, novamente, o já comentado referente ao Auto de Infração nº 269138.0115/19-3, lavrado contra a empresa POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA., quando laudo pericial serviu de base para o reconhecimento das provas físicas acostadas ao processo.

Volta a requerer perícia técnica para demonstrar a veracidade de haver retificado os arquivos em período anterior ao processo de fiscalização, de que resultou a presente lide.

Tratando de **DA MANIFESTAÇÃO. COMPROVAÇÃO DE AUSÊNCIA DE OMISSÃO DE ENTRADA. EQUÍVOCO NA FORMA DE FISCALIZAÇÃO, GERANDO SUPOSTO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AQUISIÇÃO MENOR DO QUE VENDAS. INFORMAÇÕES CONSTANTES NA EFD, FISCAL, QUE NÃO ANALISA TAIS DADOS.**

Destaca como fato curioso o de não haver o autuante, em nenhuma de suas informações, abordado sobre a omissão de entradas que seria elidido, visto haver, comprovadamente efetuado vendas em quantidades inferiores às compras escrituradas em sua EFD, acentuando que ***“O trabalho executado pelo autuante é deveras simples, sem analisar o global das informações fiscais, na medida em que somente extrai do sistema os dias em que há sobra de combustível, sem atentar para os dias de falta, tampouco para as compras e vendas”.***

Tal atitude tomada pelo autuante levou a que, *“de um dia para o outro”*, centena de postos em Salvador fossem acusados de estarem adquirindo combustível sem nota fiscal, pois a sua forma de fiscalização aborda unicamente as datas onde detectou possíveis sobras.

Da forma como procedeu o autuante *“houve aquisição sem NF de 10 mil litros, mas não indica qual razão de um empresário perder 10 mil litros de combustível no dia seguinte. Faz conjecturas e distorce fatos. É surreal, com a devida vênia”.*

Comenta a respeito das definições sobre os quatro métodos para apuração de suposta omissão de entrada apresentados no Acórdão JJF n. 0345-06/21, sendo que o quarto ***“por constatação de haver ocorrido a declaração de estoque de combustíveis em quantidade volumétrica que não se justificaria pela simples dilatação deste produto regularmente adquirido, considerando o limite previsto pela ANP e pela Portaria 445/98”.***



E diz que, este foi o caminho definido na Portaria nº 445/98, o que, claramente pode ser enquadrado no que dispõe o RPAF no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, que transcreve.

Diz que é necessário SEGURANÇA para se manter a lavratura do Auto de Infração, o que não ocorre no caso presente, além de não se atender ao princípio da verdade material, o que pode ser obtida pela análise das provas por ela acostadas ao processo.

Volta a apresentar demonstrativo comparativo entre as aquisições e as vendas dos combustíveis objeto da autuação, no período fiscalizado, reafirmando o questionamento já anteriormente apresentada: ***“Como poderia, então, haver omissão de entrada?”***.

E diz que, caso seja utilizada a fórmula clássica de levantamento quantitativo de estoque, comprovar-se-á a inexistência de omissão de entradas de combustíveis no período fiscalizado.

Volta a destacar que a metodologia utilizada pelo autuante já foi declarada inconstitucional pelo TJ-BA na apreciação do Processo nº 0005384-10.2005.8.05.0274, quando se entendeu que para configurar omissão de entradas, seria necessário a ocorrência de *“mais vendas de combustíveis do que aquisição”*.

E diz que no caso em lide não houve tal ocorrência, pelo que questiona ao autuante *“qual a segurança em lavrar auto de infração de suposta omissão de entrada se há prova de MAIOR AQUISIÇÃO DO QUE VENDAS”*?, devidamente comprovado no processo e, afirma: ***“Cabe ao Fiscal, também, esclarecer por qual razão não analisou a aquisição e venda do contribuinte, antes de imputar a gravosa acusação de omissão de entrada”***.

E destaca, com estranheza, a afirmativa do autuante, em diversos processos similares, *“que, havendo sobra superior ao limite legal há a CERTEZA de omissão de entrada. Ora, se há certeza, por qual razão a norma traz a palavra presunção?”*

Diz que pelo fato de existir como afastar a presunção, recusa-se o autuante a analisar a escrita fiscal como um todo, o que viola, frontalmente, o princípio da verdade material.

Encerrando sua manifestação, a Recorrente apresenta:

## CONCLUSÃO

**Diante do exposto, reitera a impugnação já apresentada, bem como o Recurso Voluntário, requerendo o acolhimento da preliminar. Caso não seja este o entendimento, o que não se espera, no mérito, o Contribuinte comprovou, mediante apuração clássica, não ter omitido entrada de combustíveis.**

**Requer, expressamente, sob pena de nulidade, que todas as intimações sejam pelo DTE do contribuinte.**

Anexou às fls. 153 a 158, teor da decisão da 4ª. Vara da Fazenda Pública de Salvador, no processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, datada de 16.11.21, que tem como autor TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA., onde se destaca:

*“Feitas tais considerações, JULGO PROCEDENTE a ação, para declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo Réu, objeto desta ação, contra os Postos de Combustíveis Autores, que tenham como enquadramento legal os arts 4º., § 4º., inciso IV, 23-A, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação*

*volumétrica acarretada pelo aumento de temperatura, em razão da ausência de fato gerador de ICMS, do recolhimento total do referido imposto de forma antecipada pelo regime de substituição tributária progressiva e da ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98”.*

Conhecedor da manifestação apresentada pela Recorrente e sentença proferida no processo acima destacado, o autuante, na data de 07.06.22, protocolou às fls. 163 a 166, manifestação que ora se apresenta.

Dizendo estar amparado pelo que dispõe o artigo 127, do RPAF, preliminarmente, afirma que, por não ter visibilidade contábil, o LMC não pode se contrapor e fazer prova contra a EFD e que deveria a Recorrente fazer prova, conforme estabelece o artigo 373, inciso II, do CPC, *“com base em documentos de origem externa ou interna ou, em sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”*.

Apresenta, com o mesmo enunciado, o item 2.2.2 da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 2.1, afirmando que a Recorrente *“não trouxe ao processo qualquer documento que atestasse que pelo menos uma das milhares de operações registradas, estivesse errada”*.

Apresenta sua estranheza pelo fato de o LMC e a EFD apresentarem dados diferentes quando deveriam ser oriundos da mesma documentação o que se leva a supor que a Recorrente possui livros distintos, um para a ANP e outro para a SEFAZ.

Relativo à metodologia de fiscalização diz que os registros constantes da EFD são alimentados pelo próprio contribuinte e descreve a sistemática procedimental, relativos às medições efetuadas no início e ao final das operações diárias, assim como os registros relativos aos bicos de bombas e aos tanques, do que, afirma, se apura possíveis perdas ou ganhos ao final de cada dia, que devem ser registrados no registro 1300 da EFD.

Relativo ao período considerado para apuração da movimentação dos estoques, diz que, o controle do mesmo deve ser feito dentro do período da sua rotação e que *“Se assim não o for, o estoque será movimentado sem controle, pois as entradas sem documentação sairão sem documentação, permanecendo invisíveis no levantamento efetuado”*.

E destaca: *“No caso dos postos revendedores, a rotação dos combustíveis é feita em poucos dias. Sendo assim, um levantamento feito por exercício acaba sendo ineficaz, pois haveria tempo mais que suficiente para que a empresa cancelasse suas entradas sem notas fiscais com saídas sem notas fiscais. Mais ainda, como o ICMS dos combustíveis é sujeito à substituição tributária, se fosse detectada uma omissão de saídas, essa ficaria sujeita a uma multa forma de R\$460,00, por todo o exercício e para todos os produtos conjuntamente”*.

Diz que, caso a forma acima relatada fosse efetivada, o que é uma metodologia inadequada, *“as omissões de entradas certamente se refeririam a apenas aquelas entradas efetuadas dentro de um período de rotação operacional a poucos dias do inventário final”*.

E justifica: *“Isso posto, ressalte-se que o que fizemos foi apenas aproveitar os registros dos levantamentos quantitativos feitos diariamente pelo próprio contribuinte e anotados em sua escrita fiscal”*.

Em seguida comenta sobre a aplicação do percentual de variação acatado pelo Estado da Bahia, de 1,838%, ao invés de 0,6%, estabelecido pela ANP.

Referenciando à decisão proferida pela 4ª. Vara da Fazenda Pública de Salvador, apresentada pela Recorrente, diz: *“Como demonstramos acima, o índice de 1,838% aplicado pela Sefaz-Ba afasta com folga a possibilidade de que os ganhos volumétricos anotados pelo próprio posto sejam decorrentes de dilatação térmica”*, e que está equivocada a Recorrente quando fala em presunção no levantamento efetuado, pois, não há presunção quanto às quantidades levantadas, elas são decorrentes de fatos conhecidos e anotados pelo próprio contribuinte na sua EFD.

### **Este é o Relatório.**

### **VOTO**

Inicialmente, devo analisar as preliminares de nulidade suscitadas pela Recorrente.

O processo atende plenamente às exigências no RPR/BA, foram disponibilizados à Recorrente os demonstrativos solicitados, a mesma exerceu em sua plenitude o direito à ampla defesa e ao contraditório, e, no que diz respeito à inconstitucionalidade de atos praticados pelo autuante, falece competência a este Conselho a sua apreciação.

Assim, rejeito as preliminares de nulidade.

Reveste-se o presente processo de conotações especiais que o diferenciam de outros já analisados neste órgão julgador.

Muito embora a acusação dirigida à Recorrente seja costumeiramente dirigida a outros contribuintes do mesmo segmento econômico, no caso presente, um componente diferenciado é apresentado, que merece atenção no julgamento do processo, o que será tratado no voto que ora apresento.

A acusação apresentada contra a Recorrente está devidamente identificada como abaixo transcrita:

#### **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, conseqüentemente, 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.**

Registro, inicialmente, o posicionamento apresentado pelo autuante ante o fato de acusar a Recorrente de haver adquirido combustível sem a comprovação documental, apurado através a “constatação” nos registros da EFD, sempre e unicamente apontada em dias onde se detectou discrepância entre as quantidades disponíveis e o estoque final do período quando este resultado apresentou “ganhos”.

A sustentação dada à acusação é de aquisição sem comprovação legal (mediante notas fiscais de compras) de combustíveis, o que não se coaduna com o enunciado da infração imputada que fala de *“apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP...”*

Decisões deste órgão julgador, a exemplo do Acórdão JJF nº 0160-02/19, reconhece a impossibilidade de se considerar fato gerador do tributo o que é propugnado pelo autuante e acatado pela Junta Julgadora, sem que comprove a entrada das mercadorias, como se entende do pronunciamento nesse processo:

**“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 A 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. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime. (...) A estas conclusões que levaram o autuante a presumir a ocorrência de entradas de mercadorias no estabelecimento sem documento fiscal, não foi apresentada nos autos uma prova sequer das graves ocorrências aventadas, caracterizando tais hipóteses como presunções das ocorrências de fraude ou adulterações. Ademais, o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não consta previsto em nenhum normativo legal ou administrativo da Secretaria da Fazenda. Dessa forma, observo que a presunção adotada como base para a autuação não encontra suporte em fatos que comprovadamente ocorreram, e, portanto, não foi corretamente aplicada, importando o trabalho fiscal em visível violação aos princípios básicos do processo administrativo fiscal”.*

Também desta forma entendeu o TJ-BA

E, tratando de variação volumétrica, como afirmado em estudos especializados:

***O aumento ou redução de volume dos líquidos e gases tem uma relação direta com as oscilações de temperatura.*** A termodinâmica, ramo da Física, esclarece que o mesmo fenômeno de dilatação ou retração mediante as altas ou baixas temperaturas que afeta os sólidos, também tem efeito idêntico sobre os líquidos e gases, diferenciando-se tão somente pelo **tipo de dilatação que no caso dos líquidos e gases é volumétrica**. Entende-se por dilatação volumétrica o cálculo da triade: altura, largura e comprimento mediante a exposição de uma dada temperatura.

(...)

***A gasolina, o óleo diesel e o álcool etílico hidratado combustível possuem uma hipersensibilidade à temperatura.*** Nas temperaturas baixas esses combustíveis sofrem uma **redução de seus volumes**, evento típico nas regiões do **Sul e Sudeste**; nas temperaturas altas acontece o que se convencionou chamar de **dilatação volumétrica**, ou seja, um **aumento de volume**, coisa comum na região **Nordeste**.<sup>1</sup> (destacamos)

E, a variação volumétrica foi a fundamentação da autuação, negada pelo autuante, que muito embora utilize dispositivo legal que remete à presunção, a descarta, afirmando tratar-se de uma “ilação”.

Entendamos o que venha a ser ilação. Para tanto recorremos ao sítio **Significados Br**.

*“Ilação significa **suposição, dedução**, ou seja, o **significado de Ilação** é o mesmo que inferência, a ação de se chegar a uma determinada conclusão, relacionada a certos princípios, fatos, dados ou raciocínios.*

***É desenvolver uma hipótese através de seguidos raciocínios***, isto é, formular uma hipótese que apresente coerência sobre algum assunto, deduzindo-se algo por meio do raciocínio.

(...)

***Por ser uma dedução, a ilação ocorre sem provas concretas, isto é, fatos que são comprovados. É somente o ato de formular uma tese – tanto simples como complexa – com base em suposições, hipóteses.***

De toda forma, a ilação é sinônimo de conclusão.

Existe a expressão “são só ilações” que é utilizada para situações associadas com que um dado não é completamente preciso, que ele tem como base somente vagas deduções.

Na área do Direito, por exemplo, a palavra ilação também é frequentemente usada, em especial para abordar a exigência de provas reais e não somente ilações ou suposições para que um réu seja condenado criminalmente.

Na área da Estatística, a ilação se conceitua como um dado probabilístico sobre uma população específica, que é formulado a partir de outras informações oriundas de uma pequena parte da determinada população em que o estudo é feito.

*Já no âmbito da Lógica, a ilação é o mesmo que inferência, ou seja, operação mental que afirma que uma conclusão é verdadeira porque verificou-se que as premissas que a servem de base também são verdadeiras reconhecidamente. Graças a esse conceito, pode-se entender que o raciocínio segue duas linhas diferentes de pensamento: a dedução e a indução”.*

Afora o conflito entre o que está descrito na infração apresentada e a argumentação apresentada pelo autuante como fundamento de acusação, é de se salientar a ocorrência de duas autuações diferentes sobre os mesmos fatos geradores, em processos distintos, sem que o julgamento fosse efetuado em conjunto, como deveria.

Tal procedimento, segundo o julgador de piso em nada prejudica a Recorrente, mas, se os fatos geradores são os mesmos, a improcedência de um, torna nulo o outro.

Desde sua defesa inicial, a Recorrente apresentou em meio digital o livro LMC, devidamente corrigido antes do início da ação fiscal, não acatado pela Junta Julgadora, baseada em informação fiscal do autuante, que sustentou sua acusação no fato da EFD constar dados diferentes do LMC e esta, e somente esta, teria o condão de ser verdadeira.

Mas, se é a EFD a única verdade, porque não analisá-la em sua inteireza, mas, somente com a utilização de dados parciais que vão contra os interesses do contribuinte?

Porque lastrear a acusação em determinação da Portaria 45/98, atualizada em 2019, para acréscimo do artigo 10º, reconhecido como inconstitucional pelo TJ-BA?

E aí o componente diferenciado anteriormente aludido. Havendo a Recorrente acostado ao processo provas da correção do seu LMC, **em data anterior à ação fiscal**, o que comprovaria a improcedência da autuação, não acatando o pedido feito para retificação da EFD, manteve o autuante o posicionamento, incompreensível, de sustentar a autuação com base em dados comprovadamente irreais.

O relator do processo em primeira instância justifica a manutenção da autuação, assim afirmando:

*Como já mencionado na análise das preliminares, o defendente alegou que retificou seus arquivos magnéticos, porém, 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. Deve ficar claro que a comunicação acerca de retificação do LMC após a lavratura do auto de infração, sem as devidas explicações e apresentação de documentação que justifique as retificações, não tem o condão de afastar a exigência fiscal.*

Comprovou a Recorrente, ainda na fase acima referenciada, que a correção dos registros do LMC foi efetuada antes do início da ação fiscal.

E a comprovação da veracidade dos arquivos corrigidos serem anteriores à ação fiscal está identificada em laudo pericial acostado ao processo.

Nota-se que o processo de sustentação de uma autuação comprovadamente improcedente e o posicionamento do autuante em sua Informação Fiscal quando afirma: **“Devido à sua natureza inquisitorial e investigativa, não cabe a aplicação do contraditório e da ampla defesa na auditoria fiscal que levou à lavratura do auto de infração”**, assemelha-se às práticas inquisitórias perpetradas por Tomás de Torquemada, o Inquisidor Maior, de Castela e Aragão, para quem razão não poderia ter os incrédulos ante sua acusação de heresia. Provas contrárias não poderiam ser aceitas, apenas a condenação seria o resultado legal e satisfatório.

Sustentar a acusação que se apresenta no presente processo e querer punir o contribuinte, mesmo diante das provas de improcedência apresentadas e acostadas, em muito se assemelha aos processos inquisitórios.

Considerando que o autuante, assim como a Junta Julgadora, não se debruçou sobre as provas e argumentos apresentados pela Recorrente, o que o fiz, não vejo justificativa para a manutenção da autuação.

O livro LMC foi anexado pela Recorrente ao processo em arquivo magnético CD Mídia, fl. 43, e encontra-se no mesmo nas folhas 216 a 6055.

Várias têm sido as decisões contrárias ao “entendimento” do autuante, acatado pela Junta Julgadora, como abaixo apresento:

#### **PROCEDIMENTO COMUM CIVEL**

4ª. VARA DA FAZENDA PÚBLICA DE SALVADOR

NÚMERO: 8057416-34.2021.8.05.0001

Sentença de 17.11.21

Interessado: TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.

Trecho da Decisão:

*“Assim, não cabe estorno ou cobrança adicional de ICMS se o volume de combustível se retraiu ou dilatou, já que tal fenômeno físico foge à hipótese de incidência tributária. Ademais, o fato do ICMS, quando se trata da comercialização de combustíveis, ser um imposto cobrado de forma antecipada, através o regime de substituição tributária progressiva faz com que não seja possível a ilação de que houve uma falta de recolhimento do imposto por parte dos postos de combustíveis, haja vista que estes são contribuintes substituídos, o que significa que não são responsáveis pelo recolhimento de tal tributo. Qualquer combustível que venha a ser apurado nos tanques dos postos revendedores já sofreram a incidência do ICMS em momentos anteriores da cadeia de produção, de forma que jamais poderá haver falta de recolhimento de tal tributo por parte do posto de combustível.*

*Feitas tais considerações, JULGO PROCEDENTE a ação, para declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo Réu, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis Autores, que tenham como enquadramento legal os arts. 4º., § 4º., inciso IV, 6º. Inciso IV, 236-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento de temperatura, em razão da ausência de fato gerador de ICMS, do recolhimento total do referido imposto de forma antecipada pelo regime da substituição tributária progressiva e da ilegalidade /inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98.*

(...)

*Condeno o Estado da Bahia no ressarcimento das custas e no pagamento dos honorários advocatícios a ser apurado nos termos do § 3º. Do art. 845, do CPC/2015.*

#### **DECISÃO DA SEGUNDA CÂMARA CIVEL**

DATADA DE 15.06.22

*“Nestes termos, correta a sentença ao declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo apelante, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis apelados em razão da ausência de fato gerador de ICMS.*

*Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso, mantendo a sentença incólume em todos os seus termos.*

*Transitado em julgado, arquivem-se com a baixa na distribuição, com as cautelas de praxe.*

#### **PROCEDIMENTO COMUM CIVEL**

3ª. VARA DA FAZENDA PÚBLICA DE SALVADOR

NÚMERO: 8009255-56.2022.8.05.0001



Sentença de 08.02.22

Interessado: MEGA DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.

Trecho da decisão:

*“Em princípio, pode se cogitar que, por força do quanto determinado na referida portaria, foram criadas novas obrigações tributárias para além de orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais;*

*À primeira vista o que se pretende disciplinar através de portaria somente é dado ao Fisco fazê-lo mediante autorização expressa em lei em sentido formal. Com efeito, as obrigações impostas pelo Fisco não podem, em tese, originar-se de ato normativo infra legal.*

*Por outro lado, a cobrança de ICMS – sim, porque a Portaria dispõe sobre incidência e nodo de recolhimento do tributo – está igualmente vinculada à edição de lei, como prevê a Constituição Federal no inc. I do art. 150.*

*Nessas condições, a probabilidade do direito se revela.*

*Quanto ao “perigo de dano” decerto se não concedida a tutela antecipada as autoras estarão compelidas a recolher as parcelas vincendas de um tributo cuja possibilidade de se reconhecer como indevido já foi destacado anteriormente,*

*Posto isso, concedo tutela de urgência para determinar ao Estado da Bahia que, até ulterior deliberação deste Juízo, abstenha-se de aplicar o disposto no art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 em relação as empresas indicadas no id 1791115904, bem como suspendo a exigibilidade dos autos de infrações assim fundamentados relativos a fatos ocorridos em período anterior das 24.10.2019, face impossibilidade de retroatividade dos efeitos da Portaria SEFAZ 445/2019.*

#### DECISÃO DA QUINTA CÂMARA CÍVEL

Sentença de 28.03.23

*“Portanto, não assiste razão do ente apelante, devendo ser mantida a sentença guerreada.*

*O Ministério Público questiona, previamente, os artigos supracitados nesse parecer.*

*Ante o exposto, o Ministério Público pugna pelo conhecimento e não provimento do recurso de apelação interposto pelo Estado da Bahia, mantendo-se intacta a sentença impugnada.*

Sentença proferida pela Juíza Titular da 4ª. Vara da Fazenda Pública de Salvador, no Processo 8024453-36.2022.8.05.0001, datada de 04.05.22, processo do Posto Kalilândia Ltda., tem idêntico julgamento, nos mesmos termos, do processo 8009255-56.2022.8.05.0001.

E, Decisão do STJ, no Agravo em Recurso Especial n. 2.348.874-BA (2023/0123557-7), datado de 19.05.23, assim está apresentada:

*“Cuida-se de agravo em recurso especial apresentado por ESTADO DA BAHIA contra decisão que inadmitiu recurso especial interposto com fundamento no art. 105, inciso III da Constituição Federal.*

*É, no essencial, o relatório. Decido.*

*Mediante análise dos autos, verifica-se que a decisão agravada inadmitiu o recurso especial, considerando: Súmula 7/STJ.*

*Entretanto, a parte agravante deixou de impugnar especificamente o referido fundamento.*

*Nos termos do art. 932, do CPC e art. 253, parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno desta Corte, não se conhecerá do agravo em recurso especial que “não tenha impugnado especificamente todos os fundamentos da decisão recorrida”.*

*Conforme já assentado pela Corte Especial do STJ, a decisão de inadmissibilidade do recurso especial não é formada por capítulos autônomos, mas por um único dispositivo, o que exige que a parte agravante impugne todos os fundamentos da decisão que, na origem, não admitiu o recurso especial.*

*E transcreve ementa do EAREsp 746.775/PR.*

*Ressalte-se que, em atenção ao princípio da dialeticidade recursal, a impugnação deve ser realizada de forma efetiva, concreta e pormenorizada, não sendo suficientes alegações genéricas ou relativas ao mérito da controvérsia, sob pena de incidência, por analogia da Súmula n. 182 do STJ.*

*Ante o exposto, com base no art. 21-E, inciso V, c/c o art. 253, parágrafo único, inciso I, ambos do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça, não conheço do agravo em recurso especial”.*

Este processo julgado pelo STJ diz respeito a processos de 39 empresas baianas, varejistas de combustíveis.

Entendo restar devidamente comprovada a improcedência da autuação, o que, por consequência, se estende ao PAF nº 269138.0057/20-7.

Assim, diante do que analisei, convicto, DOU PRROVIMENTO ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0058/20-3**, lavrado contra **POSTO ALBATROZ LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de junho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS