

**PROCESSO** - A. I. Nº 281231.0017/19-5  
**RECORRENTE** - MAXX POSTO III LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0101-01/20-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFAZ COSTA DO CACAU

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0394-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Observados ganhos volumétricos registrados pelo Autuado no LMC/Registro 1300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias visando a descaracterização da infração. Demonstrativos foram devidamente entregues ao Autuado e refletem com clareza apuração do imposto devido. Afastadas as nulidades suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/12/2019, em razão da seguinte irregularidade:

***Infração 01 – 04.07.01:** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, no exercício de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.251.511,28, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d”, da Lei nº 7.014/96.*

A 1ª JF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0101-01/20-VD (fls. 81 a 86), com base no voto a seguir transcrito:

*“Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.*

*A lide consiste na exigência de ICMS junto a revendedor varejista de combustíveis automotivos, na condição de responsável solidário, em razão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não registradas, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.*

*Indefiro o pedido de suspensão do julgamento requerido pelo autuado por este não concordar com a sua realização por videoconferência. De acordo com o inciso III do art. 167 do RPAF, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. A realização do julgamento por videoconferência está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592, de 04 de junho de 1999.*

*Não houve qualquer novo elemento trazido aos autos pelo autuante para sustentar suas alegações e os §§ 7º e 8º do art. 127 do RPAF somente exige que se dê ciência ao autuado acerca da informação fiscal prestada quando forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, sendo dispensada, inclusive, se ocorrer refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pelo autuado. Nenhuma dessas ocorrências foram observadas na informação fiscal prestada. Sendo assim, indefiro, também, o pedido de diligência para que o autuado tivesse vistas do PAF*

e da informação fiscal.

*Rejeito o pedido de nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas e, conseqüente, cerceamento do direito de defesa. No caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques do início e fim de cada ano, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação.*

*Aliás, o critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, permite observações que não são possíveis quando se utiliza o levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado com base nas informações constantes nos estoques inicial e final do ano e nas entradas e saídas de mercadorias registradas em documentos fiscais. Nesses processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensados ao longo do ano sem que seja percebido no resultado da auditoria.*

*No critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, as ocorrências de entradas e saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais ficam evidentes. As quantidades injustificadas de entradas e saídas de combustíveis podem ocorrer por diversas razões, inclusive podem indicar a realização de operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é proibida pela Agência Nacional de Petróleo (ANP) e, por isso mesmo, ocorrem sem emissão de documentos fiscais.*

*Não procede a alegação do autuado de que o presente procedimento fiscal não possui base legal. No presente caso, a omissão de entrada de mercadoria foi verificada por meio dos registros fiscais do autuado. Por óbvio, a presente exigência fiscal não poderia existir se na ação fiscal também fosse detectada a omissão de entrada ou saída de mercadorias com base em levantamento fiscal dos documentos emitidos e recebidos pelo autuado e nos quantitativos de estoque inicial e final. Nesses casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas e nunca como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.*

*Em razão da ação fiscal não encontrar qualquer omissão de saída ou entrada a partir do levantamento quantitativo baseado nos documentos fiscais emitidos e recebidos e nos registros dos estoques inicial e final e por se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a omissão de entrada evidenciada unicamente nos registros feitos no LMC/Registro 1300 da EFD permite a conclusão de que as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem tributação.*

*Desta forma, a presente exigência fiscal não se baseia em presunção, cabendo, como foi feito, a exigência do imposto por solidariedade. Não podemos falar em presunção quando ocorrem as situações descritas no inciso I do art. 10 da Portaria nº 445/98, ou seja, quando a mercadoria ainda estiver no estoque ou se tiver saído sem tributação. No presente caso, a inexistência de omissão de saídas e entradas por meio da análise dos documentos fiscais emitidos e recebidos e da computação dos estoques inicial e final leva à conseqüente conclusão de que os ganhos e perdas registrados como decorrentes de variação volumétrica foram objeto de operações sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem tributação.*

*De acordo com o relatório das fls. 06 a 18, foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%. Os ganhos considerados inadmissíveis foram observados em vários meses do ano de 2019.*

*Por exemplo, para o produto gasolina comum, no ano de 2019, foram observados ganhos de variação volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, junho, julho, agosto, setembro e outubro (fls. 06 a 08). No dia 05/01/2019 o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 15.871 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 4.827 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 15.871 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 4.827 litros de combustível no tanque. Com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante elaborou o demonstrativo de débito deste auto de infração, conforme fl. 05.*

*Por não se basear em presunção, a apuração do imposto devido também não estaria sujeita à aplicação do disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, ainda mais porque o imposto está sendo exigido por solidariedade relativamente às entradas e não o imposto decorrente das saídas subsequentes, objeto de outro auto de infração.*

*Entendo que não há como compensar as sobras detectadas nos registros efetuados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD com perdas registradas em dias anteriores ou posteriores ao das sobras. Assim como a sobra indica entrada de mercadoria sem nota fiscal, a perda indica saída sem registro fiscal. As perdas, portanto, evidenciam que as mercadorias saíram sem tributação, justificando a exigência do imposto também*

por antecipação tributária, cuja exigência foi lavrada apartada deste auto de infração.

A argumentação de que provavelmente o sistema do autuado tenha somado os volumes disponíveis de cada dia com as vendas e o estoque escritural ou qualquer outro possível equívoco cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD não ficou comprovado nos autos. Foi alegada a incapacidade dos tanques em armazenar os quantitativos registrados ao final de cada dia, mas também não foi trazido qualquer documentação acerca da capacidade dos referidos tanques.

Supostos erros na informação de valores na escrituração fiscal, como alegou o autuado em relação aos informados no Registro 1300 da EFD que serviram de base para o presente auto de infração, não se constituem em inconsistências que justifiquem solicitação de correção e a multa aplicada não poderia ser a da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, como sugerido pelo autuado, pois a presente exigência fiscal não trata de antecipação tributária.

O novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, aplica-se aos lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos antes de sua instituição, conforme § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.

Por todo o exposto, indefiro o pedido de diligência para realização de revisão do lançamento fiscal e para remessa do PAF à PGE/PROFIS.

Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 96 a 151), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, preliminarmente, suscitou a nulidade da Decisão recorrida por supressão de instância e flagrante cerceamento de defesa, tendo sido abandonados os conceitos básicos previstos no Art. 5º, LV da CF/88 e no Art. 2º do RPAF/99, pois não foram apreciados vários argumentos apresentados em sua Defesa, ofendendo o Art. 18, II e III do RPAF/99.

Disse que não foram analisadas as seguintes alegações:

- a) de que o lançamento não seguiu qualquer roteiro regulamentar e que a “presunção de omissões de receitas anteriores” sozinha não ampara a cobrança do imposto, já que o segmento de varejo de combustíveis não paga o ICMS pelas vendas;
- b) de que a Instrução Normativa nº 56/07 impede a adoção dos roteiros previstos no § 4º, do Art. 4º da Lei nº 7.014/96, devendo ser aplicados outros roteiros de fiscalização, quando seja verificado que as operações do contribuinte são habitualmente isentas, não tributáveis ou sujeitas à substituição tributária (itens 12 a 15 da Defesa), bem como às várias decisões do CONSEF transcritas (fls. 05 a 11 da Defesa);
- c) de que há falta de compatibilidade do método de apuração, considerando apenas os ganhos lançados, com a Portaria nº 445/98 e a Instrução Normativa nº 310/90, bem como não fez qualquer alusão aos Acórdãos JF nºs 0186/02-19, 0159-02/19, 0160-02/19 e 0167-02/19, que foram transcritos (itens 17 a 22 e 34 a 38 da Defesa);
- d) de que a Portaria nº 445/98 não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, sem ter sido analisado de forma objetiva as suas justificativas para a aplicação da Instrução Normativa nº 56/07 (item 50 da Defesa).

Alegou que o julgamento por videoconferência sem a concordância do sujeito passivo fere o princípio da publicidade dos atos administrativos, bem como prejudica sobremaneira o exercício da ampla defesa, na medida em que, sendo o processo físico, impede o exame dos autos durante a constatação, pela defesa, dos elementos juntados pelo Autuante para sustentar suas alegações.

Arguiu a nulidade do Auto de Infração por:

- a) ter recebido intimação para efetuar a retificação da EFD relativa aos meses de setembro e outubro de 2019 em 27/12/2019, um dia após a lavratura do Auto de Infração, bem como por não ter conhecimento de quais os elementos juntados para basear a acusação;
- b) por erro de enquadramento legal, por se tratar de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, já que todo o conteúdo da Portaria nº 445/98 deve ser atrelado à Lei nº 7.014/96, especificamente ao seu § 4º do Art. 4º, sendo que o seu Art. 6º, IV, também mencionado,

se encontra totalmente divorciado das hipóteses de presunção e não se reporta à responsabilidade tributária decorrente de substituição tributária;

- c) por impropriedade de método, pois a Portaria nº 445/98 não prevê nenhum outro método de aferição dos estoques que não seja através de exercícios fechados (inteiros) ou fracionados (abertos), sendo que foi utilizado apenas um dos dados registrados na EFD/LMC (“ganhos”), os quais se apresentavam inconsistentes, sequer pedindo esclarecimentos acerca dos flagrantes erros de lançamentos;
- d) por inaplicabilidade da presunção legalmente permitida, pois no segmento de varejo de combustíveis não se paga o ICMS pelas vendas, já que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS na condição de sujeito passivo por substituição, a teor do Art. 8º, IV, “a” da Lei nº 7.014/96 é do industrial ou extrator, sequer podendo ser atribuída ao distribuidor;
- e) por irregularidades na condução da ação fiscal, pois a apuração foi realizada por método não contemplado em nenhum instrumento legal, já descartado pelo CONSEF, utilizando apenas um dos dados disponíveis na EFD/LMC, desconsiderando os demais, especialmente as “perdas”, deturpando a ocorrência do fato gerador, tratado como sendo diário na autuação;
- f) por impossibilidade de constatação de fato gerador diário, o que só é permitido na hipótese do Art. 41, II da Lei nº 7.014/96, se atendido os requisitos dos Arts. 46 e 47 do mesmo diploma legal, inclusive com sujeição de ato do titular da Superintendência de Administração Tributária;
- g) por ilegalidade da Portaria nº 159/19, por contrariedade ao princípio da reserva legal, ao firmar a caracterização do fato gerador da omissão de entradas através do “ganho” no LMC, e sua inaplicabilidade a fatos pretéritos anteriores a 25/10/2019;
- h) por utilização de dados irreais, pois as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das suas movimentações, tendo cometido, se for o caso, apenas descumprimento de obrigações acessórias por inconsistências da EFD;
- i) por ilegitimidade passiva, pois a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, a teor do Art. 8º, IV, “a” da Lei nº 7.014/96 é do industrial ou extrator, ou, nos termos do § 1º, do distribuidor, só podendo ser atribuída ao revendedor varejista na hipótese preconizada no Art. 6º, XVI da Lei nº 7.014/96.

No mérito, aduziu que a Decisão recorrida chega a ser estapafúrdia, pois é acusada de omitir entradas de quase 2 (dois) milhões de litros de combustíveis em apenas 10 meses, quando sua capacidade total de armazenamento é de 120 mil litros, sendo impossível, e até insano, imaginar o trânsito de tal quantidade sem qualquer flagrante, apreensão ou indicativo de qual seria o “terceiro” do qual se originou.

Afirmou que é fato que o LMC sempre existiu e que os postos revendedores sempre lançaram nele suas perdas e ganhos, informando o Registro 1.300, mas antes do advento da Portaria nº 159/19, esses dados nunca tinham sido utilizados para exigir o ICMS, seja por responsabilidade tributária, seja por responsabilidade própria, sendo impossível admitir esse fato novo e correspondente base de cálculo diante do Art. 97, III e IV do CTN.

Asseverou que a Decisão recorrida prejudicou a sua defesa, pois não poderia apreciar a inconstitucionalidade da Portaria nº 159/19, mas foi expressamente consignado a sua ilegalidade, notadamente em relação à sua aplicação no tempo.

Sustentou que os Acórdãos JF nºs 0160-02/19 e 0167-02/19 foram homologados pela 2ª CJF, sendo as cobranças ali realizadas efetuadas dentro do mesmo método ora combatido, tendo a 2ª CJF rejeitado integralmente a ilegalidade cometida, tendo como única diferença a inexistência na época da Portaria nº 159/19, o que reforça a criação, arbitrária e ilegal, de nova hipótese de fato gerador.

Lembrou que o ICMS é um imposto com apuração mensal, embora só exista auditoria de estoques para exercício fechado de forma anual, não se podendo falar em fato gerador diário, exceto no

regime especial pertinente.

Destacou que deveria ser aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07, ensejando a improcedência da cobrança, bem como que a variação volumétrica não pode ser conduzida ao “staus” de fato gerador do ICMS, independente de índices, conforme inadmitido recentemente pelo STJ.

Pediu a ouvida da PGE sobre a extensa matéria de direito abordada, inclusive acerca da nulidade da Decisão recorrida, requerendo vistas do parecer da PGE e da Informação Fiscal, com a reabertura do prazo em 60 (sessenta) dias, bem como a não realização do julgamento por videoconferência.

Protestou pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente revisão por fiscal estranho ao feito, para realizar uma efetiva auditoria de estoques e apurar a verdade material, esperando que o Recurso Voluntário seja provido para a declaração da nulidade da Decisão recorrida, determinando a adoção dos procedimentos do Art. 168 do RPAF/99, ou que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Em pauta suplementar, por unanimidade, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal resolveu remeter o presente processo em DILIGÊNCIA à INFAZ COSTA DO CACAU, para que os Autuantes, ou outro Auditor Fiscal a ser designado, fizesse(m) juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF, bem como cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) utilizado pelos Autuantes na fiscalização (fl. 177).

Os documentos anexados deveriam ser encaminhados ao Autuado, mediante recibo, concedendo-lhe o prazo de 60 (sessenta) dias para, querendo, se manifestasse. Se houvesse manifestação do Autuado, os Autuantes, ou outro Auditor Fiscal a ser designado, deveria(m) elaborar nova Informação Fiscal.

A Diligência foi integralmente cumprida (fls. 181 a 190).

Em manifestação (fls. 192 a 205), o Autuado reiterou os argumentos expedidos em seu Recurso Voluntário, acrescentando Decisão da 4ª Vara de Fazenda Pública de Salvador, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, declarando a improcedência de autuações relativas aos postos de combustíveis autores “*que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento de temperatura*”.

Também acrescentou Decisão liminar da 3ª Vara de Fazenda Pública de Salvador, nos autos do Processo nº 8009255-56.2022.8.05.0001, para que o Estado da Bahia se abstinhasse de aplicar o disposto no Art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98, em relação às empresas indicadas.

Salientou que a fiscalização dispõe de todos os dados relativos às vendas, compras e estoques, sendo as vendas registradas por tanques e bicos nos Registros 1.310 e 1.320, podendo investigar a verdade material, mas preferiu agir de forma ilegal e sem isenção.

Renovou os pedidos efetuados em seu Recurso Voluntário.

Um dos Autuantes informou que na mensagem encaminhada via DT-e não constava a informação de estarem incluídos no CD enviado ao Autuado os arquivos em “txt” disponibilizados pelos Autuantes, o que foi comunicado ao Autuado (fls. 211 a 213).

Em nova manifestação (fls. 215 a 228), o Autuado afirmou que estava renovando todo o conteúdo de sua Defesa e demais pronunciamentos, que o Auto de Infração é nulo e improcedente, por ser baseado em norma ilegal e cuja aplicabilidade só poderia ocorrer depois da sua publicação, e que a Informação Fiscal nada contém para modificar tal entendimento, sendo apenas uma peça didática, sem amparo legal ou comprovação material contundente.

Declarou que as decisões da 3ª e da 4ª Varas de Fazenda Pública de Salvador consideraram ilegais/inconstitucionais as autuações baseadas na Portaria nº 159/19, frente aos princípios da

reserva legal e da irretroatividade de ato infralegal e que a 2ª Câmara Cível homologou o referido Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001.

Falou que o Tribunal da Bahia entende que a Portaria nº 159/19 é ilegal e inconstitucional, pois instituiu fato tributável ao estabelecer limite de variação volumétrica, que não pode ser fato gerador independente de qualquer limite, acostando Decisão do STF sobre regime de apuração por estimativa.

Alegou que os lançamentos no LMC se constituem, no máximo, em indícios de irregularidades, pois as rotinas operacionais nos postos podem ocasionar erros no controle dos estoques, além de que os erros de um dia interferem nos dias seguintes, já que o sistema faz lançamentos automáticos de ajustes e o recebimento de produtos à noite interferem na divergência das datas de entradas nos tanques e nos estoques escriturais.

Apresentou exemplo que disse ser de lançamento de ganhos significativos, naturalmente inexistentes, para compensação de perdas acentuadas de todos os combustíveis, oriundos de falhas técnicas ou humanas, nos mesmos dias que não foram lançados os estoques de fechamento físico, considerados “zero”.

Requeru a realização de Diligência por fiscal estranho ao feito, objetivando esclarecer a materialidade, através dos totais vendidos, comprados e estocados anualmente, e que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Um dos Autuantes apresentou Informação Fiscal (fls. 232 a 237), na qual informou que estaria reiterando todas as manifestações anteriores, especialmente sua Informação Fiscal (fls. 71 a 77), e que o procedimento adotado na fiscalização apresentou todos os elementos necessários para a perfeita identificação da materialidade, autoria, local, tempo e valoração da Infração.

Ressaltou que o mencionado julgado da 4ª Vara de Fazenda Pública de Salvador não guarda mérito com o lançamento em lide, pois o fato gerador apurado foi a aquisição de combustíveis de terceiros sem a correspondente nota fiscal, ao contrário da citação de que seria “*variação volumétrica dos combustíveis determinado pela variação de temperatura*”.

Em sessão de julgamento, bem como em manifestação apensada aos autos (fls. 245 e 246), o Autuado alegou que a mídia que recebeu após a Diligência anterior estava vazia, ou seja, não possuía nenhum arquivo.

Então, por unanimidade, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal resolveu remeter o presente processo em DILIGÊNCIA à CONSEF/COORDENAÇÃO ADMINISTRATIVA, para que seja entregue cópia ao Autuado, mediante recibo, da mídia constante nos autos (fl. 185), concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias para, querendo, se manifestar (fl. 251).

Cumprida a Diligência (fls. 259 e 260), o Autuado apresentou nova manifestação (fls. 262 e 270), na qual disse renovar todo o conteúdo da sua Defesa e que o lançamento baseado exclusivamente na EFD não possui cunho legal, acostando a ementa dos Acórdãos CJF nº 0309-12/20-VD e 0097-12/20-VD.

Reiterou que a decisão da 4ª Vara de Fazenda Pública de Salvador considerou ilegais/inconstitucionais as autuações baseadas na Portaria nº 159/19, frente aos princípios da reserva legal e da irretroatividade de ato infralegal e que a 2ª Câmara Cível homologou o referido Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001.

Aduziu que a Fazenda Pública Estadual, ao operar o Recurso Especial ao STJ, não se reportou ao mérito, mas apenas questionou a ilegitimidade ativa parcial dos autores, reconhecendo a ilegalidade e inconstitucionalidade da norma e improcedência das autuações nela baseadas, que transitaram em julgado.

Afirmou que se a própria variação volumétrica não pode ser caracterizada como fato gerador do ICMS, não se pode dizer que esta será fato gerador a partir de determinado limite de tolerância, e que ocorreu a tributação sobre dados acessórios, a título de “ganhos”, lançados na EFD/LMC sem

que fosse feita qualquer análise das demais informações e documentos que retratam a inverdade da constatação de “ganhos”.

Defendeu que não pode ser afastada a proporcionalidade prevista na IN nº 56/07, pois “a exigência do pagamento de 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, conseqüentemente, sem o pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, IV)”, conforme vasta jurisprudência deste CONSEF, exemplificando com os Acórdãos CJF nº 0337-11/09 e 0270-11/12).

Discorreu sobre a verdade material, atribuindo os registros a falhas técnicas e humanas, dispondo a Fiscalização de todos os dados necessários e indispensáveis para uma efetiva auditoria de estoques, apurando se, nos exercícios fiscalizados, foram vendidos combustíveis em quantidades superiores às adquiridas.

Requeru a ouvida da PGE/PROFIS sobre esta manifestação e o reconhecimento de vícios e ilegalidades no lançamento para que o Recurso Voluntário seja provido, sendo declarada a nulidade ou improcedência do lançamento, ou para que seja determinada Diligência a fim de apurar as quantidades totais, adquiridas, vendidas e estocadas em cada exercício fiscalizado.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, no exercício de 2019.

Não foram apresentadas novas provas ou argumentos após a última manifestação do Autuado constante no Relatório.

Ressalto que a análise do pedido de diligência compete aos julgadores, os quais estão vinculados às suas convicções, motivo pelo qual denego os pedidos, nos termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a minha apreciação.

Entendo desnecessária a remessa deste PAF para a ouvida da PGE, pois, foi consignado no Parecer Jurídico PGE nº 2021.074132-0, com anuência do Procurador Chefe da PGE/PROFIS, constante do Auto de Infração nº 269138.0114/19-7 (Acórdão CJF nº 0101-12/22), julgado recentemente por esta 2ª CJF, que, em relação:

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

tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (Art. 106, II, do CTN).

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

Inicialmente cabe analisar os diversos pedidos pela nulidade da Decisão recorrida e da autuação.

Registro que a tese recursal das diversas preliminares de nulidade arguidas pelo Autuado, seja em relação à Decisão a quo ou ao procedimento em si, muitas delas em repetição, 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.

Da análise das razões recursais, observo que o Autuado suscita preliminares de nulidades quanto:

1. à Decisão: não enfrentamento de alegações defensivas, cerceamento de defesa, supressão de instância, julgamento por videoconferência e negativa da JJF de apreciar pedido de reabertura de prazo.
2. ao Auto de Infração: falta de apreciação dos seus documentos fiscais e contábeis, falta da efetiva demonstração das supostas omissões, erro no enquadramento legal, impropriedade do método aplicado, utilização de dados irreais, inaplicabilidade da presunção legal aplicada, irregularidades na condução da ação fiscal, impossibilidade de constatação de fato gerador diário, ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, esta inaplicável a fatos pretéritos.

Quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida por cerceamento de defesa e não enfrentar alegações de defesa, vislumbro que o Acórdão recorrido abordou todas as alegações e considerações pertinentes ao lançamento de ofício, em detalhe, buscando a verdade material e julgamento eficaz da acusação fiscal ínsita no lançamento de ofício. Entretanto, fatos extrínsecos à imputação ou esclarecidos em consequência de outras observações, obrigatoriamente, não hão de ser citados pela JJF, pois, por conclusão lógica, foram analisados por exclusão àquelas.

É infundada a reclamação de que não foram tecidos comentários sobre os argumentos relativos à exigência do imposto sobre as vendas, aplicação da Instrução Normativa nº 56/07 e ao método de apuração, pois todas decorrem da premissa falsa de que a exigência decorre de presunção legal prevista no Art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, combatida na Decisão recorrida, na sua página 05 (fl. 85).

Quanto às demais alegações de nulidade da Decisão de piso, também devem ser rejeitadas conforme dispôs o voto do Relator, tendo em vista que o julgamento por videoconferência é uma realidade dos tempos modernos, previsto no Art. 64-A do Regimento Interno deste CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, principalmente após o advento da pandemia global relacionada à COVID-19, a qual facilita a manifestação da defesa evitando deslocamentos, e que foi concedido prazo igual ao de Defesa para manifestação do Autuado por esta 2ª CJF, sendo ultrapassada a questão da supressão de instância nos termos do Art. 1.013, § 3º do novel CPC.

Ainda no que se refere ao julgamento por videoconferência ou à suposta ilegalidade da Portaria nº 159/19, a Decisão recorrida citou o inciso III, do Art. 167 do RPAF/99, que impõe a incompetência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, na página 04 da Decisão recorrida (fl. 84).

Quanto às preliminares suscitadas no intuito de anular o Auto de Infração, especialmente sob arguições de utilização de dados irreais, irregularidades na condução da ação fiscal, impossibilidade de constatação de fato gerador diário, impropriedade de método e inaplicabilidade da presunção legal, há de esclarecer que a acusação fiscal é cristalina de que a exação ao sujeito passivo é de responsabilidade solidária, em razão da falta do recolhimento do

ICMS, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1.300 da EFD), e que, nos termos do Art. 215 do RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores, a escrituração dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do Autuado.

Já o Art. 219 do RICMS/12, à época, determinava que o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destinava-se ao **registro diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF nº 1/92), sendo descabida sua alegação relativa à impossibilidade de constatação de fato gerador diário.

Foram objeto de apreciação todos os documentos fiscais e contábeis apresentados pelo Autuado, assim como foram anexadas ao Auto de Infração os demonstrativos das efetivas omissões e a sua quantificação (fls. 05 a 19).

Diante de tais considerações, concluo incapazes à reforma da Decisão recorrida todas as alegações recursais relativas à premissa de que a acusação fiscal se trata de **presunção legal de omissão de receitas anteriores**, visto que os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do excessivo registro de “ganho” de combustíveis pelo Autuado no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1.300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, que se destina ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo constante no Ajuste SINIEF nº 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura acrescido do volume recebido no dia e subtraído do volume vendido no dia para se encontrar o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque físico de fechamento, aferindo-se: perdas ou ganhos.

Ressalto que descabe a alegação recursal de que o Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, utilizado no enquadramento legal, 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 Autuado “**detiver**” para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento físico/diário feito pelo próprio Autuado, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao fisco o cotejo entre os estoques físico e o escriturado para apurar o ilícito fiscal de entradas sem documentação fiscal.

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

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

*[...]*

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

Tal fato é reforçado através do Art. 10 da Portaria nº 445/98, vigente à época dos fatos geradores, que regula normas legais pré-estabelecidas, assim como a redação dada pela Portaria nº 159/19 (sequer citada no enquadramento legal do Auto de Infração), que se reporta a omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da **variação volumétrica regular**, que, por se tratar de conclusão lógica, por razões óbvias, em nada inova quanto ao método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do Livro de Movimentação de Combustível

(LMC), e muito menos em relação à responsabilidade solidária e antecipação tributária nos termos previstos nos Arts. 6º, IV e 8º, II da Lei nº 7.014/96.

Sendo assim, diante de tais considerações, reitero que são incapazes à reforma da Decisão recorrida todas as alegações recursais relativas a premissa falsa de que a acusação fiscal se trata de **presunção legal de omissão de receitas** anteriores e todas as demais suscitadas pelo Autuado para pretender a nulidade do Auto de Infração (erro no enquadramento legal, impropriedade do método aplicado, inaplicabilidade da presunção legal aplicada, irregularidades na condução da ação fiscal, impossibilidade de constatação de fato gerador diário, utilização de dados irreais, ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19), por se encontrarem interligadas ou interdependentes, como já explicado.

Em consequência, os Acórdãos citados como paradigmas (0159-02/19, 0160-02/19, 0167-02/19 e 0186/02-19), cujas decisões pela nulidade do lançamento fiscal são em razão da constatação que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, por cobrar imposto por presunção, não se aplica ao caso em análise. E como não se trata de presunção, não há porque se falar na proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07.

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

A aplicação do percentual indicado no referido dispositivo não trata de norma material, mas de procedimento que os Auditores Fiscais devem seguir para manter uma margem de segurança, de forma a ficar indubitavelmente demonstrado que a exigência não advém de dilatação térmica, e sim de aquisições de produtos sem documentos fiscais, não fazendo sentido a alegação de ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, as quais tratam apenas de instruções procedimentais.

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

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

Contudo, como dito, exige-se imposto por responsabilidade solidária, em razão da falta do recolhimento do ICMS, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (gasolina comum, etanol, óleo diesel comum e óleo diesel S10), apurado mediante registro de “ganho” marginal de combustível da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD.

Quanto aos dias que foram supostamente apuradas “perdas” de combustíveis, ditas pelo Autuado 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.

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

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

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

No que tange à alegação de entendimento em decisões judiciais não permitir a “variação volumétrica” seja entendida como “fato gerador”, melhor sorte não coube ao Autuado, pois, conforme já dito, na verdade, **não se trata de “ganho” pela variação volumétrica por dilatação térmica, mas de entradas de combustível sem o devido documento fiscal**, em montantes elevados em relação ao seu estoque disponível no dia, apurado na ação fiscal através do Livro de Movimentação de Combustível (LMC), nos termos dos Arts. 215 e 219 do RICMS/12, assumindo o 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.

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

A conclusão advém da impossibilidade de se negar a ciência exata, no caso a matemática, especificamente a aritmética, que é a parte que estuda as operações numéricas, visto que a auditoria de estoque procedida, conhecida como levantamento quantitativo do estoque, decorre de uma equação, cujo princípio basilar é de que possui uma igualdade.

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

Ou seja, eleito um certo produto, identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do período anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do período seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições

do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades disponíveis (EI + C), as quais, deduzidas das quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final ( $EI + C - Sc/NF = EF$ ).

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do período indicada pelo contribuinte (escriturada no LMC) 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 LMC no final do período 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 LMC no final do período fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, conseqüentemente, entradas deste produto sem notas fiscais.

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

Com referência à Decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, bem como da 2ª Câmara Cível que a confirmou, **a qual se refere à variação volumétrica por dilatação térmica**, está destoante com a matéria do presente Auto de Infração que, como deveras ressaltado, exige ICMS pela falta de registro de notas fiscais de entrada, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, **em relação às quantidades que superaram em muito qualquer possibilidade de dilatação térmica**, consoante previsto no Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

A variação volumétrica por dilatação térmica é um fenômeno físico-químico, limitado pelas leis naturais, objeto de estudo da física e da química, e que, por este motivo, não enseja a circulação de mercadorias, motivo pelo qual não é fato gerador do ICMS, mas a variação volumétrica é caracterizada por qualquer alteração de volume, inclusive em razão das entradas e saídas de mercadorias, definidas pelo fato gerador do ICMS, não fazendo sentido o argumento do Autuado apresentado em sua última manifestação.

Sobre os Acórdãos deste CONSEF, citados pelo Autuado, os mesmos devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vinculam a decisão desse Relator.

O Acórdão CJF nº 0309-12/20-VD, por exemplo, é relativo a fiscalização ocorrida antes da publicação da Portaria nº 159/19, que normatizou o procedimento de fiscalização utilizado no levantamento fiscal, como pode ser visto no seguinte excerto daquele voto:

*“Saliento, inclusive, que a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10 da mencionada Portaria que assim menciona:*

*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).*

*Ou seja, em 25/10/2019 o método aplicado foi normatizado, contudo, muito tempo após a lavratura do presente Auto de Infração.”*

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 com as preliminares.

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo que a multa aplicada está prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 1.251.511,28.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Peço licença para divergir do voto do Ilustre Relator em relação à infração 01.

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 JF nº 0118-06/21-VD, conforme trecho abaixo:

*“A Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência.”*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O roteiro aplicado pela fiscalização no presente Auto de Infração para aferição de omissões de

entrada, não se encontra validado em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes aos fatos geradores.

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

Não há prova irrefutável de que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes. Pelo exposto, voto pela improcedência da infração 01.

Este é o voto.

## 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** o Auto de Infração nº **281231.0017/19-5**, lavrado contra **MAXX POSTO III LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.251.511,28**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva, Rafael Benjamin Tomé Arruty, Fernando Antonio Brito de Araújo, Antonio Dijalma Lemos Barreto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de novembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA - VOTO DISCORDANTE

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS