

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 269138.0090/20-4
<b>RECORRENTE</b>	- AUTO POSTO ICHUENSE LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0143-03/21-VD
<b>ORIGEM</b>	- SAT / COPEC
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 18/01/2024

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0439-12/23-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria da substituição tributária recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. Infrações mantidas. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Retificada a multa da infração 04. Infrações subsistentes. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS E SERVIÇO TOMADO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias ou serviços tomados pelo estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal. Infração procedente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Retificada a multa da infração 04. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 3ª JJF que julgou pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, lavrado em 26/02/2020, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 18.993.133,31, em decorrência das seguintes irregularidades:

**Infração 01 – 04.05.08:** falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, (óleo diesel), apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias em exercício fechado, em 2018 e 2019. Demonstrativo fl. 03 (verso). Valor do débito: R\$ 17.381.853,94. Multa de 100%.

**Infração 02 – 04.05.09:** falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias (óleo diesel), sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, em exercício fechado, nos exercícios de 2018 e 2019. Demonstrativo fl.04. (frente/verso). Valor do débito: R\$ 1.549.252,66. Multa 60%.

**Infração 03 – 04.07.01:** falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, (gasolina C

aditivada) apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2018 e 2019. Demonstrativo fl.05, (frente) Valor do débito: R\$ 53.106,21. Multa de 100%.

**Infração 04 – 04.07.02:** falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, (gasolina C aditivada) apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2018 e 2019. Demonstrativo fl.05, (verso). Valor do débito: R\$ 6.920,16. Multa de 100%;

**Infração 05 – 16.01.06:** deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril e dezembro de 2018. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias e serviços, (demonstrativo fl.07 – verso), totalizando R\$ 2.000,34.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 11/12 (frente e verso) do PAF. À fl. 21, o Autuante trouxe sua informação fiscal. A JJF proferiu o seguinte voto:

**VOTO**

Preliminarmente, o defensor solicitou prorrogação do prazo para apresentação de sua defesa, sob a alegação de que o momento vivenciado por todos, sob a pandemia do COVID 19, teria prejudicado sua defesa, visto que devido à complexidade dos fatos apurados e também por estar realizando investigação interna de condutas irregulares praticadas no seu estabelecimento, que teriam estreita ligação com os fatos aqui apurados, e que também servirão de argumentação em sede de defesa junto a este Órgão Julgador, precisaria da íntegra da ação fiscal.

Seu pleito foi atendido. Na informação fiscal, o Autuante declarou que diferentemente do que a autuada alegou, o auto de infração e todos os seus demonstrativos foram anexados à ciência da lavratura do auto de infração feito via DTe – Domicílio Tributário Eletrônico, conforme documentação anexa, fl. 22 do PAF. Contudo, ante à excepcionalidade do momento vivido, com a pandemia, para afastar qualquer nódoa que possa futuramente afetar o trabalho realizado, sugeriu que se fizesse a devolução integral do prazo de defesa à autuada.

À fl. 23, em despacho realizado pelo Supervisor da COPEC, foi deferido a reabertura do prazo de defesa ao autuado, 60 (sessenta) dias, sendo o mesmo intimado em 21.12.2020, conforme intimação DTe fl.25. Decorrido o prazo regulamentar, o autuado permaneceu silente.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que, de fato, a Inspetoria Fazendária / COPEC, autorizou a reabertura do prazo de defesa, conforme solicitado pelo contribuinte, encaminhando mais uma vez via DTE, os arquivos contendo o Auto de Infração e todos seus anexos, permitindo assim, o livre exercício do direito de defesa do Autuado, sendo o mesmo intimado em 21.12.2020, conforme intimação DTE, fl. 25.

Neste caso, verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, 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, no caso, as hipóteses do art. 18 do RPAF/99.

No mérito, o autuado é acusado de falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias (óleo diesel), sujeitas ao regime de substituição tributária, infração 01, e falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, infração 02, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, em exercício fechado, nos exercícios de 2018 e 2019.

Sobre a matéria, o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência, os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

É importante registrar, que o levantamento quantitativo de estoques é um procedimento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte, a partir da equação: Estoque Inicial + Compras do Período –

*Vendas realizadas no Período = Estoque Final. Os estoques (Iniciais e Finais), estão arrolados no livro Registro de Inventário – contagem física das mercadorias, realizada pela empresa no final de cada ano.*

*O defensor não rebateu objetivamente qualquer das infrações. Seu argumento para se contrapor à autuação, cinge-se a uma suposta falta de prazo para produzir sua impugnação, em função da pandemia causada pela COVID 19. Assim, pediu e obteve prorrogação do prazo, com a reabertura do prazo de defesa – 60 dias – mas decorrido este prazo regulamentar, não se manifestou.*

*Cabe salientar, que os valores lançados foram obtidos da Escrituração Fiscal Digital – EFD do defensor, e que 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 físicos. Com o advento da Escrituração Fiscal Digital, não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital, nem é legítimo retificá-los, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.*

*O procedimento fiscal ocorreu mediante levantamento quantitativo de estoques, em função das quantidades declaradas no livro Registro de Inventário e nas Notas Fiscais de Entradas e Saídas das mercadorias. O contribuinte recebeu cópias dos demonstrativos do levantamento de estoque.*

*Dessa forma, no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado é a omissão de recolhimento do imposto devido, na condição de responsável solidário. O fundamento da autuação não é a “presunção”, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96. Neste caso, a responsabilidade tributária ora discutida, não é fruto de “presunção”, mas enquadra-se corretamente, no art. 10, I, “a”, e “b” da Portaria 445/98.*

*Saliente, que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas da mercadoria, objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.*

*O levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art.10 da Portaria 445/98, que para melhor compreensão, transcrevo, in verbis:*

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento;*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

*1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art.42, III, “g”).*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a”, do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);*

*Assim, a omissão de entrada relativa a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (infração 01 – responsável solidário), e devido por antecipação (infração 02), estão em absoluta conformidade com a legislação de regência. Infrações subsistentes.*

*Nas infrações 03 e 04, o Autuado foi acusado, respectivamente, de falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, (gasolina C aditivada), e falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2018 e 2019.*

*Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz, traçar o contexto da autuação discutida nestas infrações. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus*

estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, "f", da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos, e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante, no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387%, acima dos 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defensor vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistemáticamente, nos anos de 2018 e 2019.

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, irregularidade apurada na infração 03.

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, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo, irregularidade apurada na infração 04.

Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, devido pela responsabilidade solidária prevista no art. 6º da Lei 7014/96, 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.

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 fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Em relação à multa da infração 04, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

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. Dessa forma, concluo que, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações (03 e 04), é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

A infração 05 trata de entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços, sem o devido registro na escrita fiscal.

Em relação às aquisições de mercadorias, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as Entradas, a qualquer título, de mercadorias, bens ou serviços tributáveis ou não, e a falta de escrituração constitui irregularidade por descumprimento de obrigação acessória, punível com multa.

A legislação prevê a aplicação da multa de 1% (um por cento), do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenha entrado no estabelecimento, ou que por ele tenham sido utilizados, sem o devido registro na escrita fiscal.

A falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais, impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte, corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a SEFAZ desenvolver procedimentos fiscais, por isso, é aplicada a multa prevista na legislação tributária (Lei 7.014/96), haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o

mentionado controle.

Concluo pela subsistência da infração 05, considerando que ao determinar a necessidade de registro na escrita fiscal de toda e qualquer entrada de mercadoria no estabelecimento, a pretensão da legislação é de se manter os controles fiscais e do fluxo de mercadorias, desde o ingresso, até a saída do estabelecimento.

Destaco, que o deficiente deixou de apresentar óbices aos cálculos que resultaram nos valores exigidos, nem apresentou contraprovas para elidir a autuação, como previsto no art. 123 do RPAF. Na forma como agiu, entendo a situação enquadrada na previsão dos arts. 140 e 142 do RPAF, que dispõem “O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas” (art. 140) e “A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária” (art. 142), pelo que vejo se confirmar a materialidade das infrações.

Constatou que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido, mediante o Auto de Infração em exame.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a retificação da multa da infração 04, de 100%, para 60%.

O patrono do recorrente (advogado Dr. Maurício Ramos de Jesus Ribeiro – OAB/BA nº 56.395) inconformado com a decisão piso apresenta peça recursal, no qual tece as seguintes razões:

Relata quanto a **tempestividade** e descreve os **fatos dos procedimentos** da autuação.

Discorre quanto ao  **julgamento da Primeira Instância**, onde diz que fora mantido o julgamento, mesmo mostrando sucessivos erros e conjecturas a respeito da atuação do referido posto como sendo uma TRR (transportador-revendedor-retalhista), no entanto, em momento algum se deu ao trabalho de realizar diligências *in loco* no referido posto de combustível, que facilmente demonstraria que inexiste tal alegação. Acrescenta que as empresas transportadoras destinatárias das notas seriam todas de transporte de combustível, ou seja, sequer se deu ao trabalho mínimo de verificar esse fato antes de querer classificar erroneamente o posto revendedor de combustível, como sendo um TRR, que neste caso, seria de porte não condizente com a pequena localidade onde está instalado;

Defende sobre a **descoberta de irregularidades praticadas por terceiros**. Assinala que mensalmente era realizada a conferência entre notas de entrada e saída de produto, apresentadas pelo funcionário responsável pelo gerenciamento do Posto Ichuense, sem que fosse detectada qualquer irregularidade à época. Disse que imaginou se tratar de algum erro de lançamento, repassando mais uma vez toda a conferência que fazia mês a mês, na qual novamente não fora encontrada qualquer disparidade plausível, o que despertou de início uma desconfiança de erro por parte da fiscalização. Entretanto, a fatídica e inesperada morte do funcionário responsável pela gestão do posto de gasolina e a consequente necessidade de contratação de outro funcionário para ocupar o seu lugar, deu novos contornos a história, e trouxe à tona uma série de irregularidades praticadas por ele, a exemplo de apropriação de valores do caixa do posto, lançando-as como vendas à prazo, compensação de cheques emitidos por clientes em sua conta pessoal permutas de aquisição de produtos eletrônicos e gêneros alimentícios na cidade em troca de abastecimentos, etc.

Salientou que tantas irregularidades, chamaram a atenção do Sócio Administrador do posto, bem como do atual funcionário, que por sua vez, ao realizar verificações no sentido de detectar outras irregularidades, descobriu a emissão desordenada de notas de saída de produto, predominantemente óleo diesel, com característica diversa daqueles emitidos e conferidos pelo proprietário do posto.

Aponta que se verificou que, as notas emitidas de forma indiscriminada, e que não passavam por conferência, eram de série “2”, diferente das notas que eram conferidas mês a mês e que eram perfeitamente condizentes com a entrada e saída de produtos do posto, todas de série “1”.

Explicou que, como a conferência era realizada com todas as notas fiscais habitualmente emitidas pelo posto, de “série 1”, as demais, que não se sabia da existência, passavam totalmente

despercebidas já que os valores de entrada e saída de produto eram compatíveis.

Acostou que uma lista de notas fiscais, que não fazem parte das vendas efetivamente realizadas e reconhecidas pelo contribuinte, sendo todas elas série “2”, não tendo sido conferidas nas prestações de conta mensais do posto revendedor pelo total desconhecimento sequer de sua existência.

Ressalta que, se não fosse a autuação por parte da SEFAZ, a prática permaneceria oculta por tempo indeterminado, já que por ausência de conhecimento técnico do proprietário, bem como de sua presença física diariamente no local, o posto foi alvo de diversos desfalques.

Refuta em sua totalidade a existência de aquisição de produto sem nota fiscal.

Pontua em relação à **notificação extrajudicial das empresas envolvidas**. Fala que o posto revendedor se viu obrigado a notificar cada empresa destinatária de notas fiscais, para que estas por sua vez demonstrassem sua idoneidade na aquisição da nota, ou de que outra forma a mesma fora adquirida. Lista as notificações enviadas via CORREIO, e modelo de notificação também enviado via E-mail, após alguns retornos infrutíferos de Aviso de Recebimento dos CORREIOS. Todavia, em virtude do curto espaço de tempo para respostas e muitas vezes falta de colaboração das empresas, muito pouco se descobriu até agora sobre o fato.

Salienta que as notas eram adquiridas por empresas transportadoras - sem o conhecimento do proprietário do posto revendedor - visando futura obtenção de benefícios fiscais, na forma de restituição. Todavia, este fato ainda se encontra em apuração, e tão logo finalizada tal apuração, será levado ao conhecimento das autoridades interessadas. Afirma que não houve aquisição de produto sem nota e sua posterior venda.

Impugna em relação à **inexistência de entrada de produto sem nota fiscal**. Disse que o fato de haver diferença entre as notas de entrada de produto e as respectivas notas de saída, não representa prova incontestável de ter havido entrada não tributada de produto nos tanques do posto/contribuinte. Esclarece que os atos sancionatórios praticados pela administração pública não podem se basear em ilações, conjecturas e/ou suposições, e necessitam - sob pena de nulidade - serem devidamente motivados e consonantes com a previsão legal. Acrescenta que, um mero cálculo matemático de diferença entre entrada e saída de produto, não pode servir de base para enquadrar o contribuinte como sonegador fiscal, sem ao menos se apurar outras possibilidades, e para tanto, existe inclusive a previsão legal de que o Órgão fiscalizador tem a faculdade de solicitar perante o contribuinte maiores explicações e/ou documentos antes da lavratura do auto de infração, o que neste caso, não ocorreu.

Explica que a inconsistência dos dados apontados pelo órgão fiscalizador tem início desde a desconsideração da capacidade física de escoação e armazenamento do posto de combustível, que será melhor demonstrado também nos tópicos seguintes. Afirma que não resta dúvida de que o auto de infração em questão carece de fundamentação idônea, com vistas a caracterizar a incursão na infração de não recolhimento de tributos devidos, sobretudo se partirmos para a realidade fática *in casu*, saindo um pouco da atuação fiscalizatória mecanizada e considerando aspectos da vida real prática.

Discorre quanto à **insegurança na determinação da infração em detrimento da incompatibilidade estrutural física do contribuinte com relação às infrações 01 e 02**. Salienta que o PAF lavrado de forma mecanizada, genérica e imprecisa, visto que atribui ao contribuinte uma infração multimilionária por supostamente ter adquirido uma enorme quantidade de Diesel S500 sem o devido recolhimento do imposto, não sendo solicitado ao contribuinte pela autoridade fiscalizadora qualquer tipo de documento complementar ou esclarecimento para a lavratura do auto em questão.

Assevera que na prática, o volume de 28.433.409,84 litros aproximadamente, supostamente adquiridos sem nota fiscal, considerando a capacidade das instalações físicas e expediente de funcionamento do contribuinte, levaria algo em torno de 10 (dez) anos para ser comercializado.

Informa que o contribuinte, um posto de combustíveis, instalado numa pequena cidade do interior baiano com população estimada em 6.220 habitantes (fonte: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ba/ichu/panorama>) em sua estrutura possui um bico de combustível para o Diesel S500, que, conforme especificação técnica do fabricante da bomba (Veeder-Root PHX-2220 - imagem em anexo), esta possui capacidade nominal máxima de despejar 50 litros do combustível a cada minuto, o que lhe demandaria - apenas a título exemplificativo - pouco mais de 1 ano e 1 mês despejando combustível de forma ininterrupta para escoar tamanha quantidade de produto, não podendo haver quebras e/ou manutenção preventiva no equipamento, e uma fila de centenas de caminhões-tanque de abastecimento de combustível para reabastecer o tanque de 10.000 (dez mil) litros instalado no posto, ou seja, uma frota inteira para atender apenas o posto Ichuense. Sem contar os milhares de carros a serem abastecidos para escoar o estoque. Uma realidade muito pouco palpável.

Elaborou cálculo mais próximo do que seria a realidade, considerando a estrutura física do posto de combustível e o expediente do mesmo.

POSTO ICHUENSE - ESTUDO CRONOLÓGICO SOBRE MOVIMENTAÇÃO DE ESTOQUE APONTADO									
ANO	ITEM	VOLUME	Bicos	Capacidade Nominal da Bomba (Litros/Minuto)	Capacidade Nominal do Veículo (Litros)	Tempo Mínimo de Atendimento (Minutos)	Funcionamento do Posto (Horas/dia)	Número de Atendimentos Necessário	Capacidade Atendime por dia
2018	Diesel S500	770.049,27							
2019	Diesel S500	27.663.360,57							

Para fins de cálculo, foi admitida a hipótese de abastecimentos em caminhonetes, com tanques de 80 litros, comumente utilizados hoje em dia. Estabelecida uma média de tempo de 10 (dez) minutos para cada atendimento, entre recepção do cliente, abastecimento efetivo do veículo - considerando a capacidade de vazão da bomba de abastecimento - e recebimento do pagamento, durante as 14 (quatorze) horas diárias de funcionamento do posto (06h às 20h).

Diz que, por exemplo, seriam necessárias 355.418 caminhonetes abastecendo 80 (oitenta) litros cada uma, ao longo do período fiscalizado para que o posto revendedor pudesse escoar todo o estoque que supostamente teria, sendo cristalino entendimento de que não há a possibilidade fática de tamanha quantidade de produto ter sido adquirida e comercializada no espaço de tempo apontado, descaracterizando de pronto a acusação de aquisição de produto sem recolhimento do imposto devido. Assinala que se considerar também a quantidade de dias a que se refere a fiscalização - 720 dias -, nota-se um enorme déficit na estrutura física das instalações do contribuinte, em detrimento do que seria necessário para tornar possível tamanho escoamento de produto. Senão vejamos:

POSTO ICHUENSE - ESTUDO LOGÍSTICO DE CAPACIDADE DE VENDA SOBRE MOVIMENTAÇÃO APOI									
ANO	ITEM	VOLUME	Período de Movimentação (Dias)	Venda Diária Necessária (Litros)	Capacidade de Vendas Diárias (Litros)	Número de Bicos de Abastecimento	Bicos de Abastecimento Necessários	Demanda de Vendas (Litros)	Demanda de Vendas (Litros)
2018	Diesel S500	770.049,27							
2019	Diesel S500	27.663.360,57							

Verifica que, para atingir o volume total de litros supostamente comercializado no período da fiscalização, seria necessária a venda de aproximadamente 40 mil litros ao dia, durante os dois anos, o que não seria possível, já que ao longo das 14 (quatorze) horas por dia de funcionamento do posto, o mesmo teria uma capacidade média de vender cerca de 6.720 litros, ao longo dos 84 (oitenta e quatro) atendimentos - de dez minutos cada - apontados na planilha anterior.

Seriam necessários mais 5 (cinco) bicos para escoar tamanho volume diário, o que demonstra um déficit de 488% de bicos no posto de combustível. Em última análise de capacidade, vamos nos basear ainda na capacidade de armazenamento do posto, que possui apenas um tanque de 10.000 litros de diesel S500, frente à necessidade de vender quase 4 (quatro) vezes mais, vejamos:

**POSTO ICHUENSE - ESTUDO LOGÍSTICO DA CAPACIDADE DE ARMAZENAMENTO DO ESTOQUE SOBRE MOVIMENTAÇÃO**

ANO	ITEM	VOLUME	Período de Movimentação (Dias)	Venda Diária Necessária	Capacidade de Armazenamento (Litros)	Capacidade de Armazenamento Necessária (Litros)	Déficit de Armazenamento (Litros)
2018	Diesel S500	770.049,27					
2019	Diesel S500	27.663.360,57					

Sustenta que resta demonstrado que a estrutura do posto de combustível está muito aquém do necessário para conseguir atingir o volume de vendas necessário para ter adquirido tamanha quantidade de produto conforme apontado pela fiscalização. O ideal, para receber apenas um carregamento diário de combustível, seria ter um tanque de 45 mil litros para o diesel S500, contando com certa sobra de venda diária para ser consumida no dia seguinte até a chegada do próximo carregamento, para que não houvesse interrupção nos atendimentos contínuos, enquanto o tanque é reabastecido. Embora os cálculos anteriormente demonstrados sejam exemplificativos, foram realizados seguindo estritamente a infração apontada pela fiscalização em detrimento da capacidade física de instalação e processamento do posto-contribuinte, e a pouca probabilidade de sua aplicação na realidade fática é diretamente proporcional à possibilidade de o posto ter adquirido o volume de combustível apontado no auto de infração.

Dar exemplo que cada um dos 6.220 habitantes da cidade - jovens, adultos, idosos e crianças - tivesse uma caminhonete de grande porte, e enchesse o tanque da mesma 57 vezes ao longo dos 2 (dois) anos do lapso temporal de fiscalização, o que nem de longe é crível. Em suma, é evidente que não houve aquisição de produto sem nota fiscal por parte do contribuinte, não havendo que se falar em infração aos arts. Art. 6º, inciso IV; art. 23, inciso I da Lei nº 7.014/96 c/c art. 217 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inciso I, alíneas “a” e “b” da Portaria nº 445/98, tampouco das multas previstas no art. 42 da Lei nº 7014/96.

Pontua que o agente fiscalizador estadual não poderia ter aplicado tamanha penalidade sobre o contribuinte sem exaurir a produção de provas, baseando-se em sua presunção. O ato de apenas somar a quantidade de notas modelo 55 caracteriza enorme desídia por parte do inspetor fazendário, tendo em vista a existência de notas desse modelo que se enquadram em regime especial conforme citado no guia prático da EFD, onde trata-se dos registros C100 - de acordo com seu CFOP - não sendo passíveis de gerar movimentação no estoque do contribuinte, o que reforça a tese de que, embora o fiscal tenha encontrado diferença entre notas de entrada e saída de produto, não efetivamente se caracteriza em entrada de produto sem nota, pois, conforme já demonstrado, é estruturalmente impossível.

Refuta pela **inobservância de elementos estruturais dos atos administrativos**. Reproduz o art. 2º da Lei nº 9.784/99, prevê que o processo de âmbito administrativo deverá observar uma série de aspectos, e o contribuinte nesta oportunidade aproveita para ressaltar o quanto previsto em seu *caput*, e incisos I, IV, VII e IX, sendo que o PAF deve observar essas e outras referências, sob pena de não atingir a sua finalidade precípua de todo e qualquer processo, seja ele de natureza jurídica ou administrativa: a busca pela verdade dos fatos.

Chama atenção para as falhas diante de alguns desses quesitos primordiais para a manutenção do estado democrático de direito, conforme será melhor demonstrado na sequência:

**FINALIDADE:** pontua que PAF tem por finalidade a apuração, autuação e cobrança dos valores devidos por conta de infrações cometidas pelos contribuintes, todavia, não se mostra razoável autuar, aplicar multa e cobrá-la quando não há o cometimento da infração apontada no auto, pois o contribuinte sequer possui capacidade estrutural de armazenagem e escoamento de tamanha quantidade de óleo diesel S500, o que prontamente nos leva a inferir que a penalização sobre o contribuinte não pode prosperar, já que a tipificação em aquisição de produto sem o devido recolhimento do imposto não é factível.

**RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE:** Acontece que um dos princípios mais relevantes do ordenamento jurídico brasileiro é a razoabilidade, que trata de impor limites à discricionariedade administrativa, estabelecendo que a administração pública no exercício de atos discricionários

deve atuar de forma racional, sensata e coerente. Disse que a proporcionalidade, por sua vez, surge para parte da doutrina como aspecto acessório e necessário ao princípio da razoabilidade, uma vez que, para ser razoável, por extensão de interpretação precisa ser proporcional.

**SEGURANÇA JURÍDICA:** consigna que se liga visceralmente à moderna exigência de maior estabilidade das situações jurídicas, principalmente aquelas que na sua origem, apresentem vícios de ilegalidade. A segurança jurídica é geralmente caracterizada como uma das vigas mestras do Estado de Direito, figurando ao lado da legalidade como um dos princípios integradores do próprio conceito de Estado de Direito. Aponta que ser necessária a anulação do presente auto de infração, sob pena de ferir o princípio basilar da segurança jurídica, visto que, o que se verifica aqui é claramente um erro na tipificação da infração, já que fora largamente demonstrada a impossibilidade fática do cometimento da infração apontada.

Consigna sobre a **fundamentação inidônea por falha no quesito “forma”**. Fala sobre a presunção de inocência do indivíduo frente ao Estado tem sido absolutamente negligenciada. A mera declaração de um agente público tem sido suficiente para a punição de um particular, especialmente quando é impossível ao cidadão demonstrar a sua inocência, seja porque o fato nunca ocorreu seja porque o cidadão não tem como demonstrar a forma exata como ocorreu. Todavia, a presunção de legalidade do ato administrativo, para ser válida, deve ostentar os seguintes requisitos: agente competente, finalidade, **forma**, motivo e objeto.

No caso dos autos, afirma que o auto de infração não apresentou “fundamentação idônea” por falha do elemento “forma”, o que dá causa à sua nulidade. Salienta que o contribuinte produziu prova apta a afastar a presunção de veracidade do ato administrativo quando demonstra ser matematicamente impossível a venda de tamanha quantidade de combustível, tanto pelo lapso temporal fiscalizado, quanto pelas características estruturais do posto-revendedor, de maneira que, a tipificação adotada pelo fiscal não se sustenta diante da aplicação fática do caso.

Discorre sobre a **ilegalidade na cobrança de multa**. Infere que a SEFAZ/BA autua seus contribuintes com a inclusão da multa de 60% a 100% sobre o tributo declarado e supostamente não recolhido, o que além de dificultar seu pagamento, FERE a Constituição. Ora, que a exigência desta multa é um ato confiscatório do Poder Executivo, constitucionalmente vedado, ainda que embasado em legislação estadual. E nosso direito é uníssono sobre o tema, não havendo tergiversações, e portanto, sua exigibilidade é um ato ilegal e abusivo do Órgão Fazendário que, ao promover este tipo de exigência está a afrontar o direito líquido e certo do Contribuinte, podendo e devendo ser atacado mediante a impugnação da multa arbitrada. Reproduz o art. 150, IV da CF.

Sustenta que não se admite a possibilidade de se constituir uma penalidade com iguais elementos do imposto para a sua consolidação, tal qual se apresenta a multa ora imposta, utilizando como base de cálculo o valor do crédito fiscal supostamente devido, e percentual excessivo e abusivo, fato que vilipendia o direito do Contribuinte, pois impõe-lhe um ônus desarrazoados, que se caracteriza como verdadeiro CONFISCO. Cita lição do Mestre argentino Hector Villegas (*Hector Villegas, Curso de Direito Tributário, trad. Roque Antonio Carraza, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1980, p.89*).

Pontua que o princípio à vedação do confisco opera como garantia, assegurada ao contribuinte, de preservação do seu patrimônio diante da autoridade administrativa tributante. Há de ser ressaltada, ainda, a matéria relativa à capacidade contributiva, cuja ameaça se faz neste caso, ao se aplicar a multa de 60% a 100% sobre o valor do imposto supostamente devido, que torna insuportável ao Contribuinte o seu pagamento, especialmente na conjuntura atual de estabilização da economia nacional.

Defende em relação à **ausência de nexo de causal entre o bem tutelado e conduta do contribuinte**. Ressalta que a SEFAZ é responsável pela fiscalização, arrecadação, pagamento, controle e contabilização de recursos públicos do Estado, e, neste ato, notadamente a sua função fiscalizatória a fim de coibir a sonegação de impostos. Ocorre que a diferença de saída a maior de

produto em relação à entrada do mesmo não necessariamente significa que houve a sua aquisição sem o recolhimento do imposto. É necessário contextualizar os dados encontrados, verificar sua verossimilhança, sua aplicação na vida real, para daí sim, evidenciar ou não que houve infração e qual a infração constará no auto.

Fala sobre o nexo causal ser ligação entre a conduta do agente e o resultado danoso. Ou seja, é preciso que o ato ensejador da responsabilidade seja a causa do dano e que o prejuízo sofrido seja decorrência desse ato. Impõe-se que se prove a ligação causal entre a conduta do agente e o resultado danoso. Em outras palavras, o nexo de causalidade é o vínculo fático que liga o efeito à causa. Afirma que não há ligação fática entre a conduta do agente e o resultado apurado, visto que não houve a aquisição de tamanho volume de produto sem nota, não havendo muito menos que se falar em prejuízo ao erário, portanto ausente o nexo de causalidade, pré-requisito indispensável para formação da culpa.

Salienta que a mera emissão indiscriminada de notas fiscais de venda de produto não são provas incontestes de aquisição de produto sem nota, se a sua aplicação na vida real se mostra impossível, como já visto neste petitório. Em suma, a SEFAZ em sua atuação como órgão fiscalizador, visando combater a sonegação de impostos, autuou o contribuinte como incursão nos Art. 6º, inciso IV; Art. 23, inciso I da Lei nº 7.014/96 C/C Art. 217 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e Art. 10, inciso I, alínea “a” da Portaria 445/98, e Art. 42, Inciso III, da Lei nº 7.014/96, todavia, não se vislumbra o nexo de causalidade quando se faz a contextualização fática entre o delito supostamente apurado no auto de infração e sua aplicação na vida real já demonstrada impossível, o que leva diretamente à necessidade de cancelamento das infrações imputadas ao contribuinte.

Sustenta que também há **ausência de ato lesivo em face da Fazenda Estadual**, pois reputa que os fatos apontam para a inexistência de aquisição de tamanho volume de produto sem nota, e assim sendo, não houve delito, mas sim uma emissão indiscriminada de notas fiscais de venda que, não havendo escoamento de produto, em nada onera o Estado da Bahia. Afirma que não se tratou de vendas realizadas, mas tão somente da emissão de documento fiscal de forma inadequada, não havendo a sonegação de tributos, e, por conseguinte inexistindo o ato lesivo em face da Fazenda Estadual. Pede pelo cancelamento das infrações 01 e 02, por ausência de pressupostos basilares para o seu sustento. Uma vez que não se verifica o nexo de causalidade e tampouco ato lesivo, portanto, não há crime.

Discorre sobre a **presunção da veracidade x presunção da inocência**. Diz que as manifestações de vontade da Administração Pública são instrumentalizadas por meio de atos que gozam de uma série de prerrogativas outorgadas pelo Direito Público. Nesse contexto, o atributo da presunção de legalidade, legitimidade e veracidade dos atos administrativos é a qualidade conferida pelo ordenamento jurídico que fundamenta a fé pública de que são dotadas as manifestações de vontade expedidas por agentes da Administração Pública.

Pontua que tal presunção é relativa (*juris tantum*) e deve admitir a impugnação de seu mérito pelo sujeito interessado, a partir de um procedimento instrutório que oportunize a produção de provas, dentro de uma relação processual que garanta o contraditório e a ampla defesa, tanto na própria esfera administrativa quanto na via da tutela jurisdicional quando necessário. Todavia, o Poder Público tem exercido a presunção de veracidade dos atos administrativos com o objetivo de se desincumbir de fundamentar seus procedimentos administrativos, de modo a ferir o devido processo legal pela desconsideração da presunção de inocência do indivíduo e pela imputação do ônus da prova exclusivamente ao sujeito particular, especialmente quando o ato administrativo tem por finalidade a aplicação de sanções.

Conclui e requer o conhecimento do presente Recurso Voluntário, e a consequente anulação/cancelamento do Auto de Infração, tornando tal alegação de infração inidônea. Acrescenta que a teor do que dispõe o art. 93, IX da CFB, toda decisão deve ser fundamentada, sob pena de nulidade.

Este colegiado de segundo grau, converte os autos em diligência ao autuante, no sentido do mesmo de que “*Considerando: os princípios constitucionais e de debate neste Conselho de Fazenda (verdade material, isonomia, etc.), as questões debatidas neste Conselho sobre a verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”; a verificação que nos autos não constam todos os documentos fiscais (demonstrativos das perdas e ganhos volumétricos), no qual por via de regra, cércea o direito de defesa do contribuinte, tendo-se inconsistências” e requereu: “**a**) juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF; **b**) cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) em mídia enviado pelo contribuinte e utilizado pelo autuante na presente fiscalização; **c**) verifique novamente os demonstrativos juntados pelo contribuinte onde o mesmo alega aponta e afirma que não vendeu combustível sem a devida aquisição do mesmo sem nota fiscal, onde trouxe sinalizações/memórias de cálculos que supostamente sustenta provar claramente de que não houve entrada de combustíveis sem a devida documentação Fiscal; **d**) Seja dado prazo de 60 (sessenta) dias, para a recorrente se manifestar; **e**) Caso haja manifestação da recorrente, retornar o PAF ao autuante para que o fiscal formalize nova informação fiscal abordando todos os fatos manifestados de acordo com RPAF/99”.

Na conclusão da diligência solicitada, o autuante anexa CD, fls. 90-1, contendo uma planilha com a memória de cálculo das infrações e as informações do SPED FISCAL, sendo entregue ao contribuinte, via DTE (fls. 93-4) e concedido o prazo indicado na diligência.

O representante do contribuinte devidamente cientificado (fls. 99/101), no entanto, se manteve silente.

Registra-se que este auto foi atribuído para minha relatoria devido o término do mandato do conselheiro que me antecedeu.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, o Dr. Maurício Ramos de Jesus Ribeiro que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

As razões recursais apresentadas têm o sentido de modificar a Decisão recorrida que julgou pela Procedência em Parte, sendo lavrado o valor de R\$ 18.993.133,31, devido as seguintes imputações:

**Infração 01 – 04.05.08:** falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, (óleo diesel), apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias em exercício fechado, em 2018 e 2019. Demonstrativo fl. 03 (verso). **Valor do débito:** R\$ 17.381.853,94. **Multa** de 100%.

**Infração 02 – 04.05.09:** falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias (óleo diesel), sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, em exercício fechado, nos exercícios de 2018 e 2019. Demonstrativo fl.04. (frente/verso). **Valor do débito:** R\$ 1.549.252,66. **Multa** 60%.

**Infração 03 – 04.07.01:** falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, (gasolina C aditivada) apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2018 e 2019. Demonstrativo fl.05, (frente) **Valor do débito:** R\$ 53.106,21. **Multa** de 100%.

**Infração 04 – 04.07.02:** falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente

*da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, (gasolina C aditivada) apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2018 e 2019. Demonstrativo fl.05, (verso). Valor do débito: R\$ 6.920,16. Multa de 100%;*

**Infração 05 –16.01.06:** *deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril e dezembro de 2018. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias e serviços, (demonstrativo fl.07 – verso), totalizando R\$ 2.000,34.*

A JJF julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, após rejeitarem todas as nulidades suscitadas e no mérito, modificou a multa da infração 04, sendo reduzida de 100% para 60% por entenderem que “*a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual*”.

Verifica-se que este colegiado solicitou diligência no sentido do mesmo fazer juntada de todos os registros fiscais cujas informações extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos, juntando também cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo contribuinte e utilizado na presente fiscalização, além de trazer o detalhamento dos registros de como se chegou ao imposto (memória de cálculo).

Passando a analisar as alegações do contribuinte, no qual o mesmo apresentou questões desconcertante em relação à apuração das infrações:

- a)** irregularidades praticadas por terceiros, onde informou que os dados foram apresentados pelo representante que gerencia o posto;
- b)** notificação extrajudicial de empresas envolvidas esclarecendo que a empresa destinatária das notas fiscais, foram notificadas para que estas por sua vez demonstrassem sua idoneidade na aquisição da nota, ou de que outra forma a mesma fora adquirida;
- c)** sinalizou pela inexistência de entrada de produto sem nota fiscal, que sustenta que não tem mercadoria sem o referido documento, tendo o fato que de que não há entre as notas de entrada diferença para as notas de saídas;
- d)** pela falta de segurança na determinação das infrações 1 e 2, em detrimento da incompatibilidade estrutural física do contribuinte, onde alega que não teria a capacidade de armazenamento da quantidade referendada na autuação, sendo que levaria em torno de 10 (dez) anos para a comercialização, sendo apresentado memória de cálculos como forma de demonstração;
- e)** suscita pela inobservância de elementos estruturais dos atos administrativos, rogando e destacando para os princípios da finalidade, razoabilidade, proporcionalidade e segurança jurídica;
- f)** refuta quanto à ilegalidade na cobrança da multa, discorrendo sobre a exorbitância do percentual aplicado, onde cita o art. 150, IV da CF;
- g)** pela ausência de nexo causal entre o bem tutelado e a conduta do contribuinte, sendo ressaltado que é preciso que o ato ensejador da responsabilidade seja a causa do dano e que o prejuízo seja decorrência deste ato;
- h)** ausência de ato lesivo para SEFAZ por não haver pressupostos basilares para a sustentação das infrações 1 e 2, uma vez que não houve nexo de causalidade, tampouco ato lesivo, não tendo, portanto, crime;
- i)** devido a presunção da veracidade x a presunção da inocência, discorrendo de que não tem como contribuinte fazer prova de fatos negativos.

Vejo razão ao contribuinte quanto às nulidades suscitadas devido à falta do detalhamento da metodologia usada para a quantificação das diferenças apuradas, tendo, portanto, fragilidade por

insegurança na apuração das quantidades (questões meritórias).

Vejo que a recorrente teve entendimento confuso para se defender, por esta razão, em consulta de jurisprudência deste próprio Conselho de Fazenda, por questão de ordem, apesar de alegações diversas, vejo pertinência no entendimento exposto por alguns conselheiros das classes empresarias quando apontam pela nulidade do Auto de Infração (sejam elas questões procedimentais como materiais), sendo que destaco para meu entendimento em relação às infrações de 01 a 04, o mesmo entendimento apresentado no Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD, no qual concordo e reproduzo abaixo:

“(…)

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

[…]

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

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

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

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

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

*...o método aplicado:*

*– extraiu da EFD do contribuinte os ganhos através da LMC, separando as quantidades, diariamente, por exercício e tipo de combustível;*

*– Os ganhos diários foram totalizados em períodos anuais, sendo deduzido o percentual de 1,8387%. O referido percentual representa a margem de segurança em razão do fenômeno natural de dilatação do combustível diante da variação de temperatura.*

*– Os valores que excedem o limite acima mencionado foram considerados, de forma presumida, “entrada sem documento fiscal”.*

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

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

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

[...]

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

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

qualquer norma, ainda que infralegais.

Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de na data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos. Este, inclusive, foi o posicionamento do Ilustre Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21, conforme trecho abaixo:

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

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

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

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

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

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

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

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

E, robustecer tal entendimento, acrescento razões de modificação da autuação, as questões esposadas pelo conselheiro Henrique Silva Oliveira, nos seus votos, tendo ido mais além em suas considerações métricas, pois o mesmo ultrapassou a preliminar de nulidade procedural, votando no mérito a improcedência/nulidade da autuação (parte material), por entender que “*Não se vê elementos (e, com a devida vénia, os arquivos anexados na mídia .... são absolutamente inconclusivos, nada claros)*”, conforme o Acórdão CJF nº 0106-12/22-VD, que destaco questões de “*muitas incertezas da ação fiscal*”, conforme discorreu o brilhantíssimo voto que reproduzo parte:

*(...)*

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

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

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

*E não se aduza que a escrita do empresário faz prova contra si (art. 226, caput, do Código Civil), pois (a) a*

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

Há, repito, muita incerteza na ação fiscal.

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assinalo também uma incoerência na autuação, pois certeza não encontro nem nos autos, devido as informações muito complicadas para compreender como chegou aos cálculos do imposto e o contribuinte alude justamente esta questão, primeiro em relação à capacidade de armazenamento e que os litros apurados pela fiscalização levariam mais de 10 (dez) anos para serem comercializados devido à população do território localizado no posto.

Observo também de que não se pode admitir que a Portaria nº 159/19, que só entra em vigor a partir da data da sua publicação, surtir efeitos sobre fatos anteriores a sua publicação. Esta questão foi bem exposta pelo relator fazendário Sr. Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21-VD, onde afirmou que a referida Portaria publicada em 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único, ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual, não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência.

Em decisão recente, mais precisamente, a sessão do dia 22/03/2023, há voto de outro PAF de mesma similaridade (Auto de Infração nº 2069230028207 – CORESFILE COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEL LTDA.) também do conselheiro Henrique Oliveira, onde o mesmo relata questões detalhadas do erro aplicado no procedimento para se apurar o referido imposto referente aos combustíveis, no qual compartilho por entender que o contribuinte trouxe justamente estas questões em suas razões de recurso e, peço licença para transcrever alguns trechos pertinentes para meu entendimento e esclarecimento:

#### **VOTO VENCIDO**

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

(...)

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

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

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

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

*Esclareço.*

*Como muitas vezes agitado ao longo dos debates processuais, o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) não é novidade alguma. A sua origem regulatória (em disposições do antigo DNC - Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992 -, antecessor da ANP); a absorção da sua escrituração pela legislação do ICMS como obrigação tributária acessória (Convênio ICMS 57, de 28/06/1995); a sua inclusão entre os campos da EFD ICMS/IPI, nada disso é novidade.*

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

**VOTO**

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

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

O autuante destaca na informação fiscal, fl. 128, que razão entre os ganhos ou perdas e o volume disponível em estoque (registro 1300, campo VOL\_DISP, da EFD) for superior a 0,6% (seis décimos por cento), esses ganhos e perdas precisam ser devidamente justificados no campo 13 do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, item VII, 13, "f", da Portaria NDC nº 26, de 13 de novembro de 1992."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Certo é que uma inferência (apurou no LMC ganhos superiores ao permitido; logo omitiu entrada de mercadorias, que ingressaram desacobertadas de nota fiscal; logo incide o dever de antecipar o ICMS nas operações próprias subsequentes) **não pode validamente implicar a criação de um fato gerador novo**, fora daqueles indicados no art. 2º da Lei nº 7.014/96 (se apura ganhos diários no LMC, em valor superior ao tolerado, então deve pagar ICMS sobre o valor das mercadorias decorrentes dos ganhos).

(...)

A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido/responsabilidade própria. Em verdade, o que se constata é que o lançamento ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época e que o método aplicado, apesar de ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Ante o exposto, voto pela NULIDADE do Lançamento Fiscal, em relação às Infrações 01 e 02, dando

*PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário.*

Para corroborar com meu entendimento exposto e recorrente nesta CJF, consta outros Acórdãos de mesma similaridade, conforme os nºs: 0125-12/22-VD, 0157-12/22-VD, 0179-12/22-VD, 0180-12/22-VD, 0199-12/22-VD, 0232-12/22-VD, 0101-12/22-VD e 0106-12/22-VD.

Quanto a afirmação de que a multa é ilegal e confiscatória para as infrações vinculadas ao imposto (Infrações 1 a 4), vejo que a alegação fica prejudicada devido ter aceitado a nulidade por entender que a admissão de que a Portaria nº 159/19, poderia surtir efeitos sobre fatos anteriores a sua publicação, não posso concordar, pois vejo também que a referida Portaria publicada em 24/10/2019, onde acrescentou o parágrafo único, ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual, não pode retroagir os seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência.

Para o pedido ser ilegal e confiscatória em relação à multa com resultado do descumprimento de obrigação acessória, mantendo, pois, este colegiado de piso não tem mais competência para verificação de cancelamento ou mesmo redução da mesma, em vista de inconstitucionalidades, segundo vedação disposta no art. 167 do RPAF-BA. Portanto, mantendo a infração 05, por entender que a falta de escrituração das notas poderia causar cobrança de algum imposto a ser apurado ou não.

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

**VOTO VENCEDOR**

Peço vênia para divergir do ilustre Relator quanto ao Provimento Parcial do Recurso Voluntário, pois entendo equivocados os argumentos expostos no seu voto, conforme veremos.

Na exposição dos fatos, o Autuado categoricamente confessou o cometimento das infrações, apenas alegando que decorreu de irregularidades praticadas por terceiros, especificamente o gerente do estabelecimento, que afirmou ter se apropriado de valores do caixa do posto, lançando-as como vendas à prazo, compensado cheques emitidos por clientes em sua conta pessoal, permutado produtos eletrônicos e gêneros alimentícios em troca de abastecimentos, entre outras ações fraudulentas.

Ressaltou que, mesmo tendo constatado todas essas irregularidades, o Autuado não efetuou a denúncia na Delegacia de Polícia ou junto ao Ministério Público, tendo relatado que o referido funcionário veio a falecer pouco tempo depois.

Situação semelhante ocorreu em outro estabelecimento, quando também foi lavrado Auto de Infração, julgado Procedente por esta mesma 2ª CJF, por unanimidade, a partir do voto condutor do nobre Relator Henrique Silva de Oliveira, citado em relação a outra situação pelo Relator, que também está participando deste colegiado, conforme transscrito abaixo:

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

*Sobre as nulidades aventadas acerca da decisão de piso, rejeito-as integralmente, e destaco que as mesmas, em geral, se confundem com o mérito. Reporto-me ao relatório na enumeração dos itens, mas peço licença para examiná-lo em ordem um tanto distinta do que foi apresentado no Recurso.*

**A, B, C, D e5, e6, e7) Tese do “fato de terceiro” e a consequente exclusão da cobrança do crédito tributário e da multa não se sustenta diante da prova dos fatos**

*A Recorrente aduz que foi vítima de fraudes reiteradamente perpetradas por um preposto, o “funcionário responsável pelo gerenciamento do Morada Auto Posto”, e ante o falecimento deste, seria inviável convocá-lo para justificar o ocorrido.*

*Em resumo, tal preposto, em proveito próprio ou de terceiros, teria praticado ou concorrido para que praticassem condutas fraudulentas em nome da Recorrente, e que as realidades enunciadas na escrita fiscal ou*

*contábil da Recorrente não é verdadeira e não é verossímil – ante à incapacidade física de o posto revendedor de combustíveis praticar as vendas espelhadas na escrita, ainda mais diante da emissão de série de notas fiscais desconhecidas pelo “proprietário do posto”.*

*Com a devida licença, ainda que se possa aventar como verossímil a narrativa, não se vê nos autos prova do fato impeditivo do direito de o fisco lançar crédito tributário, que decorre de procedimento previsto em sua legislação, a partir da escrita contábil e fiscal do autuado. Ou seja, a metodologia empregada (levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, com base em diversas Notas Fiscais emitidas). As chaves das Notas Fiscais estão indicadas às fls. 05 a 09.*

*A Informação Fiscal, à fl. 55, é precisa ao sinalizar:*

*“Esse é um grande furo no enredo da narrativa da autuada, pois não é possível esconder notas fiscais eletrônicas como quem esconde um antigo talão de notas modelo 1. Se o contribuinte via a série 1, também via a série 2. Além disso, todas essas série 2, emitidas de forma clandestina, estão registradas na escrituração fiscal digital (EFD) da autuada”.*

*Em suma, a conduta gravosa, supostamente praticada por um falecido, conforme narrada nas razões de Recurso Voluntário, demandariam prova robusta, o que não se enxerga nos autos. Mantida a verossimilhança da escrita do Sujeito Passivo, o dano ao erário encontra-se suficientemente evidenciado, conquanto o ato-fato do preposto, é, em verdade, enunciação da vontade da Recorrente.*

*Salvo se a natureza da infração assim o determinar, ou se a lei dispuser de modo diverso, não se aprecia o elemento subjetivo, a intenção do agente ou do responsável, para a fixação da responsabilidade por infração à legislação tributária (art. 136 do CTN; art. 40, § 2º da Lei nº 7.014/96). Reconhece-se, como estudioso, que a legislação tributária não é tão simples quanto desejável, mas não nos cabe enquanto membro de um órgão julgador, afastar a responsabilidade pelo descumprimento da obrigação tributária acessória sob esse fundamento, haja vista a ausência de competência para tanto.*

*Não visualizo na hipótese a aplicação do art. 112 do CTN, pois não vejo nos autos qualquer dúvida acerca da capitulação legal do fato, da natureza ou circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos, ou em relação à autoria, imputabilidade ou punibilidade, tampouco a respeito da natureza da penalidade aplicável, ou sua graduação. Os tipos infracionais do art. 42, inciso II, alínea “d” e III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 são substancialmente claros. E todos os elementos para a identificação da infração e do agente estão presentes nos autos, aliás, de modo incontrovertido.*

*O que se tem é fato praticado pela Recorrente – seu preposto, até prova em contrário, age em nome e por conta da Recorrente – de modo que a omissão de registro de mercadorias encontra-se devidamente caracterizada. A presunção de inocência, aqui, não prevalece à linguagem das provas.*

### **e1) Segurança na determinação da infração**

*Este Conselho conhece minha posição sempre preocupada com o que presunções legais juris tantum não se tornem ficções jurídicas proibitivas e contrárias à natureza das coisas. Há certa aporia, é verdade, em se cobrar ICMS por omissão de entrada de mercadorias que são tributadas quando da saída do estabelecimento do industrial ou extrator de combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo (art. 8º, inciso IV, alínea “a” da Lei nº 7.014/96), sendo incomum que refinarias de petróleo deixem de tributar suas saídas.*

*Todavia, nas circunstâncias dos autos, o que se tem é a evidência da omissão de entrada, pela apresentação de notas fiscais de vendas que foram escrituradas em um volume maior do que as operações de entrada. Ainda que se considere plausível a tese de que essas notas foram emitidas de forma inidônea, cabia ao empresário desconstituir, de modo verossímil e inconteste, a prova que a sua escrita faz contra si (art. 226, caput, do Código Civil).*

*Recorde-se que o RICMS-BA/12 (Decreto nº 13.780, de 16/03/2012), em seus arts. 82 a 100, prevê procedimentos em torno da emissão, autorização, rejeição, denegação e acolhimento da Nota Fiscal Eletrônica NF-e. Trata-se de ato complexo e concertado entre Fisco, Emitente e Destinatário, de modo que (art. 89, § 14, inciso I do RICMS-BA/12):*

*O contribuinte destinatário das mercadorias a seguir indicadas deverá registrar, nos termos do Ajuste SINIEF 07/05, os eventos da NF-e denominados ‘ciência da emissão’, ‘confirmação da operação’, ‘operação não realizada’ ou ‘desconhecimento da operação’, conforme o caso nas operações com combustíveis, derivados ou não de petróleo, quando destinados a estabelecimentos distribuidores, postos de combustíveis e transportadores revendedores retalhistas.*

*Ou seja, ainda que procedente a tese do Sujeito Passivo, com referência às minutas de notificação extrajudicial apócrifas e sem indicação de destinatário (fls. 110 e 111), ter-se-ia admissão de prática de conduta (ainda que perpetrada por um preposto, sem conhecimento ou autorização expressa do titular da empresa ou seus representantes legais) em concurso com terceiros, visando eventualmente a fuga ilícita à tributação.*

Mais uma vez a tese não prevalece à linguagem das provas, que demandaria, no mínimo, demonstrar oposição veemente, como a que determina o § 16, do art. 89 do RICMS-BA/12:

O contribuinte deverá apresentar boletim de ocorrência referente à queixa prestada na Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública, em razão do uso indevido do nome da empresa pelo remetente, a fim de afastar a presunção prevista em lei de entrada de mercadoria no estabelecimento, quando figurar como destinatário em operação declarada em nota fiscal eletrônica, sem que tenha efetivamente adquirido a mercadoria, mas não tenha registrado o evento “desconhecimento da operação”

E mais (§ 17, do art. 89 do RICMS-BA/12):

Os contribuintes deverão verificar regularmente, mediante acesso ao endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>, todas as notas fiscais emitidas com destino aos seus estabelecimentos, ficando obrigados, quando for o caso, a registrarem o evento “desconhecimento da operação” no prazo de até 70 dias contados da emissão da nota no endereço eletrônico [www.nfe.fazenda.gov.br](http://www.nfe.fazenda.gov.br), salvo em relação às mercadorias previstas no § 14 deste artigo, cujo prazo será o nele estipulado.

Assim, a tese é frágil e não prevalece à prova dos autos.

Ademais, é de se considerar a tese da incapacidade física, mas sua simples alegação, com exemplificação narrativa desprovida de descrição técnicas verossímil, também não é motivo apto a desconstituir a prova que a escrita do Sujeito Passivo faz contra si.

Portanto, nas circunstâncias concretas, concluo que a Fiscalização adotou as providências adequadas, exauriu as medidas fiscalizatórias que lhe competia, dada a presunção gerada de que as declarações de conclusão de operações relativas à circulação de combustíveis – a emissão de notas fiscais, autorizada, recepcionada e não denegada – é idônea, e que a Autuada não fez prova em sentido contrário, limitando-se a apresentar narrativa (em um primeiro momento plausível, é verdade, mas desconformadas pelas circunstâncias da escrituração fiscal digital).

**e2 e e3) Os elementos do ato administrativo de lançamento tributário encontram-se presentes, e a sua fundamentação é consistente**

Todos os elementos do Auto de Infração encontram-se presentes, consoante disposição do art. 39 do RPAF/99 e consoante já reconhecido em primeiro grau. Repita-se: a escrita fiscal e contábil do Sujeito Passivo faz prova contra si (art. 226 do Código Civil), a metodologia empregada pela Fiscalização, tem previsão na legislação tributária baiana (Portaria nº 445/98), de modo que nas circunstâncias concretas, não se visualiza qualquer omissão narrativa na enunciação da norma individual e concreta de lançamento tributário.

**e4) Não há nulidade na multa.**

Tradicionalmente, este Conselho só deixa de conhecer dos recursos quando não se encontram presentes aqueles pressupostos do art. 173 do RPAF/99.

A rigor, o rol não é exauriente. Um recurso oral, por exemplo, não poderia ser conhecido, haja vista o disposto no art. 3º, que limita as intervenções no processo a “petições” e a “sustentação oral” durante os julgamentos; uma petição não assinada, ou assinada por pessoa destituída da capacidade de representante da empresa, não seria, a rigor, passível de admissão etc.

Também nos casos em que o órgão julgador falece de competência, a rigor não se deveria aventar conhecimento do recurso. É justamente o que se passa em relação ao pedido recursal para reduzir a multa nestes autos.

Ora, a premissa restou caracterizada: foi apurada omissão de entradas de mercadorias, com a consequente presunção de solidariedade pelo tributo que se presume não recolhido nas operações antecedentes, e com o dever de antecipação, pelas operações subsequentes, do combustível adquirido de terceiros, e desacompanhada de nota fiscal.

Nessa senda, os argumentos recursais encontram óbice na legislação que rege a competência do CONSEF para dirimir os conflitos tributários neste Estado da Bahia.

O Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, tem a sua competência estabelecida no Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956, de 11/12/1981, que precisamente em seu art. 125 veda, expressamente, que os “órgãos julgadores” deliberem sobre “a declaração de constitucionalidade”, “questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida”, e “a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.

Dito de outro modo: há de se reconhecer, que por uma questão de Política Legislativa, a Casa que representa o Povo da Bahia decidiu não contemplar este Conselho com a competência para efetuar a dosimetria nessas circunstâncias, ex vi do art. 125 da Lei nº 3.956, de 11/12/1981 (COTEB).

Mas não só isso.

*Não deixo de destacar que a mim parece efetivamente elevada a penalidade aplicada (100% e 60%). Entretanto, não nos cabe nesta instância apreciá-la, por uma questão de política legislativa. Esta política legislativa não nos cabe - e sim ao Parlamento Baiano, ou, eventualmente, ao Poder Judiciário.*

*Ademais, a gravidade dos fatos narrados pela recorrente, a sugerir prática de conduta contrária às leis penais, como muito salientou o Dr. Procurador do Estado presente nesta sessão, nos impele a recomendar que sejam os autos remetidos às autoridades competentes para apurar eventual crime, com espeque do art. 120-A do RPAF/99.*

*Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário apresentado, para manter julgado PROCEDENTE o Auto de Infração, com a devida apuração dos fatos supostamente criminosos.”*

Concordo integralmente com a referida Decisão, até porque dela também participei como Conselheiro, observando que se trata da mesma situação presente nestes autos, fato confirmado pelo nobre Causídico.

O argumento da falta de estrutura do Posto Revendedor não se sustenta pois, diante das irregularidades constatadas, diversos podem ter sido os meios de fraude que resultaram na exigência contida nesta autuação.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, de forma a manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269138.0090/20-4, lavrado contra AUTO POSTO ICHUENSE LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 18.991.133,97, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 17.434.960,15 e 60% sobre R\$ 1.556.172,82, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de R\$ 2.000,34, prevista no inciso IX da mesma Lei e Artigo, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 a 4) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Antônio Dijalma Lemos Barreto, Fernando Antônio Brito de Araújo, Henrique Silva de Oliveira e Eduardo Ramos de Santana.  
VOTO VENCIDO (Infrações 1 a 4) – Conselheiro: Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIS BAPTISTA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infrações 1 a 4)

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR  
(Infrações 1 a 4)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS