

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0084/20-4
RECORRENTE	- GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF n° 0002-06/23-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 22/02/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0019-12/24-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. COMBUSTÍVEIS. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA ACIMA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. A Portaria nº 159/2019 acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza procedural, que pode retroagir os seus efeitos para as datas das ocorrências dos fatos. Incapazes de elidir a imputação as alegações relativas à premissa de que se está a tratar de presunção legal de omissão de receitas anteriores e todas as demais suscitadas pelo autuado para pretender a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração por utiliza apenas dados registrados no LMC (ganho) e desprezo das perdas; impropriedade do método aplicado; inaplicabilidade da presunção legal alegadamente aplicada; irregularidades na condução da ação fiscal; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, por se mostrarem interligadas ou interdependentes. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o peido de realização de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão proferida em Primeira Instância, relativo ao Auto de Infração, lavrado em 13/02/2020 para exigir ICMS em decorrência do cometimento da seguinte infração:

Infração 01 – 04.07.01. Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentos fiscais e sem escrituração das entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP – registrada no LMC/ registro 1300 da EFD (2015 a 2019) – R\$ 123.693,23, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96.

O Auto de Infração foi julgado NULO pela 6ª JJF (Acórdão JJF N° 0118-06/21-VD – fls. 59/63), tendo sido decretada a NULIDADE da Decisão pela 2ª CJF (Acórdão CJF N° 0411-12/21-VD – fls. 73/79).

Na decisão proferida no Acórdão JJF n° 0002-06/23 (fls. 93/100) foi apreciado que:

A cientificação do início da ação fiscal foi juntada no verso da fl. 03. Os fundamentos de fato e de direito da quase totalidade das preliminares suscitadas, de alguma maneira, se confundem com o mérito, que será julgado a seguir.

São eles: impropriedade metodológica; inaplicabilidade de presunção legal; irregularidades na condução dos trabalhos de auditoria; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias 445/98 e 159/19, especialmente esta última, inaplicável a fatos pretéritos.

Os auditores expuseram com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveram a irregularidade, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

Na hipótese de constatação de omissão de entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, o art. 10 da Portaria 445/98 prevê a exigência do imposto por responsabilidade solidária e própria. Entretanto, não determina relação de vinculação ou acessoria, de maneira que um não possa ser lançado sem o outro.

Inexistente violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º; RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos minuciosos aspectos abordados na impugnação. Rejeitadas as preliminares de nulidade.

Todos os elementos necessários para julgar estão presentes nos autos. Indefiro o pedido de realização de diligência, fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

No que diz respeito à infração imputada, a busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração Tributária no âmbito das suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material.

Não têm fundamento as censuras do impugnante, pois, a EFD faz prova contra ele (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da escrita para fazer prova contra outra parte dela.

Relativamente à aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, com a publicação de tal dispositivo, alterou-se o procedimento a ser realizado nos levantamentos de estoques dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e no final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Portaria 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso desse tipo de estabelecimento, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no livro RI (Registro de Inventário), como a redação anterior Portaria 445/98 impunha.

Segundo o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios.

Inexiste presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização em lide, pois o percentual de 1,8387%, citado no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970), sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do fenômeno natural de dilatação dos combustíveis submetidos a variações de temperatura. Na ausência de presunção, é descabido cogitar a aplicação da IN (Instrução Normativa) 56/07.

Não há juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois não se aplica ao caso concreto um processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável.

A Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas foi publicada para orientar os trabalhos de auditoria de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, dadas as dificuldades encontradas pelos fiscais em face da diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações.

No caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda, no início do dia, e outra no final do dia, após encerradas as vendas.

Além disso, os postos devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico: o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008.

As perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores émeticamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque, antes de ser consolidado no registro 1300.

Os levantamentos de estoque já são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro

1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o impugnante já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação do autuado de que não há demonstração da base de cálculo ou de que inexiste fato gerador ou de que apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado.

A nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a Fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

A Portaria DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode alegar que houve um erro para afastar a utilização pelo Fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6% (item 13, "f" da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92).

O percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite. Obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Poder-se-ia alegar que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotadas no registro 1300 da EFD. Essa alegação não poderia prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

Como sabido, existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6%.

Um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da Nota Fiscal originária.

A demonstração da ocorrência desse erro deve ser feita com base em documentos, de origem externa ou interna.

A prova de que existem eventuais erros no registro 1300 da EFD do contribuinte deve ser feita pelo mesmo.

A matéria controvérida já foi objeto de análise na segunda instância deste Conselho, por intermédio do PAF (Processo Administrativo Fiscal) no 206958.0002/20-7 (Recursos de Ofício e Voluntário), cujas razões de decidir peço licença para reproduzir.

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

Não se está a cogitar, na presente autuação, da presunção de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas, motivo pelo qual não há que se falar em presunção.

Igualmente, é necessário pontuar que o imposto é exigido do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1300 da EFD).

Também há que se frisar que, nos termos do art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/12), dispositivo legal que vigia à época dos fatos geradores, "a escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade".

O art. 219 do Dec. 13.780/12, vigente à época, determinava que "o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF 1/92)".

Já o art. 247 do RICMS disciplina que "a Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de

escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06)".

Por fim, o art. 251 do aludido Decreto determina que:

"Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

(...)

§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco".

Incapazes de reformar a autuação as alegações relativas à premissa de que a acusação fiscal trata de presunção legal de omissão de receitas anteriores, visto que os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que cuida-se da exigência do imposto decorrente do "ganho" de combustíveis, apurado por meio da variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP e o registrado pelo contribuinte no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), por meio do Registro 1300 da EFD, que se destina ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo do Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Vale destacar que estoques iniciais são constatados diariamente com a medição física da quantidade de certo combustível no tanque no início de cada dia, ao qual se pode acrescer o volume recebido no referido dia e deduzir o volume de vendas através dos bicos, apurando-se o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, realizado através da medição física, detectando-se, assim, perdas ou ganhos, os quais também são contabilizados no aludido LMC (livro de Movimentação de Combustíveis).

Cumpre, ainda, registrar que o estoque físico de fechamento, em princípio, é igual ao estoque inicial de abertura do dia seguinte.

Contudo, da análise do levantamento fiscal, verifica-se que os "ganhos" registrados diariamente pelo contribuinte excederam o índice de 1,8387% do volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), conforme é admitido como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando o Fisco à conclusão lógica de que o excedente de ganho legal, na verdade, não se trata de "ganho" pela variação volumétrica, mas sim de entradas de combustíveis sem o devido documento, conforme o que restou apurado na ação fiscal.

Inadmissível acatar o percentual excedente a 1,8387% como "ganho", restando configurada entrada de combustível sem documentação, com a consequente responsabilidade solidária do adquirente pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais.

A exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, do que restam configuradas entradas efetuadas sem documentação fiscal.

Neste caso, o adquirente assume a condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, por ter adquirido e armazenado combustíveis adquiridos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal.

O fato se enquadra na hipótese legal, em relação às mercadorias que o autuado deteve para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento feito pelo próprio, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao Fisco o cotejo entre os estoques físicos e os escriturados para apurar o ilícito de entradas sem documentação fiscal.

Portanto, repito, todas as alegações da impugnação, preliminares ou repisadas no mérito, relativas à premissa de que a acusação trata de presunção legal de omissão de saídas/ receitas, da necessidade de levantamento quantitativo a priori não encontram nexo causal com o presente lançamento de ofício, razão de não as acatar.

Tal fato é reforçado pelo art. 10 da Portaria nº 445/98 e pela redação dada a este dispositivo via Portaria nº 159/19, de natureza procedural, que se reporta à omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da variação volumétrica regular.

Não há inovação – por se tratar de método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) -, relativa à responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto por antecipação tributária.

No que tange à alegação defensiva de que o ordenamento jurídico não permite que variação volumétrica seja

entendida como fato gerador do imposto, melhor sorte não coube ao defendant, pois não se trata de ganho por variação volumétrica, mas de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal e sem escrituração.

O impugnante não apresenta qualquer objeção aos números apurados e não comprova a alegada existência de erros procedimentais, administrativos, materiais ou em sua escrita fiscal, a qual, repito, lastreia-se em documentos e aferição física diária dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade.

Relativamente à multa e aos acréscimos legais, este órgão não tem competência para reduzir, cancelar, exercer controle de constitucionalidade ou negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

Não é o caso de se observar o quanto contido no parágrafo único do art. 100 do CTN, uma vez que a situação não se aplica a nenhum dos seus quatro incisos.

Como bem ressaltado pelo auditor, quanto ao argumento de que é necessário que a Fiscalização se debruce sobre a existência de repetição de “valor de ganho”, que veio a indicar omissão de entradas de “forma graciosa”, repetindo-se estoques, tal como ocorreu em 14 e 15 de dezembro de 2016 com o produto S500, não foi feita prova do equívoco no registro da data de entrada.

Infração caracterizada.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração

No Recurso Voluntário interposto (fls. 109 a 124), o sujeito passivo comenta os fatos que ensejaram a infração, cujos argumentos defensivos não foram acatados no julgamento, mas deve ser reformada.

Em seguida reapresenta na sua quase totalidade os argumentos apresentados na impugnação inicial:

1. A fiscalização foi desenvolvida eletronicamente, por cruzamento de dados, sem que fosse analisado as comprovações juntadas com a defesa, rebatendo dia a dia, negando diligência à ASTEC, o que implicou em cerceamento do direito de defesa, ensejando nulidade.
2. A cobrança do tributo pretendida ou do PMPF por presunção de omissão de entrada exigido no Auto de Infração nº 269138.0083-20-8 não se sustenta juridicamente por aplicar as modificações instituídas pela Portaria nº 159/2019 os dispositivos da Portaria nº 445/1998, só considerando ganhos para indicar omissão, sem atender o pedido de verificação o que implica em cerceamento do direito de defesa.
3. Transcreve texto de doutrinadores (Pontes de Miranda, Roque Antônio Carrazza) ressaltando que normas menores como Portarias não podem ir de encontro a princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório ou mesmo do processo legal, inclusive de formalização de atos antes da autuação para fazer as devidas comprovações.
4. Argumenta que o *levantamentos fiscal, com base no registro 1300 da EFD, não poderia* levar em consideração o período do dia a dia, mas sim de todo período fiscalizado, inclusive considerando as perdas. Transcreve texto de doutrinadores (Hely Lopes Meirelles e Pontes de Miranda) acerca da garantia constitucional no processo judicial ou administrativo, sem oportunidade da ampla defesa, que deve ser considerado nulo.
5. Argumenta que não foi propiciado o direito do contraditório, nem o devido processo legal, tendo em vista que no julgamento foi acolhida a acusação de omissão de entrada de mercadorias, com base em presunção aplicando a alteração da Portaria nº 445/1998, sem pedir qualquer explicação ou juntada de documentos, com base em atos administrativos unilaterais;
6. Discorre sobre os argumentos de defesa que foram desprezados, diante da científicação da autuação de apuração de diferenças em função do PMPF, com base no SPED fiscal, impedindo de adotar providências saneadoras, o que no seu entendimento configura cerceamento do direito de defesa e nulidade do lançamento, inclusive por não acolher o pedido de realização de diligência fiscal por parte da ASTEC/CONSEF.
7. Argumenta que a medição dos tanques é feita de forma manual, utilizando régua e tabela de conversão, cujos erros registrados em um dia são corrigidos em outros dias, mas incorre em erros registrados no SPED, mas que o LMC físico se encontra correto, o que não foi

considerado no julgamento, validade absurdos “valores de ganhos” e “omissão de entrada”, inclusive sem considerar os ganhos corridos em diversos períodos que foram compensados em dias posteriores, conforme registro no LMC.

8. Diz que tais circunstâncias levam ao reconhecimento de existência de vícios e graves falhas no levantamento fiscal, mesmo porque foram lavrados dois autos de infração com a mesma ciência, sem fazer cientificação do início da ação fiscal, o que culmina em nulidade do lançamento por não atender ao disposto no art. 5º, LV da CF.
9. Argumenta que o Estado não pode se locupletar com cobrança de multa não devida, que incorrem em bitributação, baseando-se dados contidos em sistema eletrônico, sem que tenha sido intimado para esclarecer, precisando ser aprimorado a forma de lançamento.

Requer provimento do Recurso Voluntário, para considerar insubsistente a decisão recorrida.

A 1ª CJF encaminhou o processo a Secretaria do CONSEF, para que fosse redistribuído para a 2ª CJF, no sentido de que fosse julgado juntamente com o Auto de Infração nº 269138.0084/20-4 relativo a mesma empresa (fl. 137), que foi lavrado de forma concomitante com esse PAF.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Dr. Jorge Luiz Matos Oliveira que no julgamento exerceu o seu direito regimental de sustentação oral.

VOTO

No Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo requereu a realização de diligência ou revisão fiscal pela ASTEC/CONSEF. Observo que diante dos argumentos apresentados na defesa inicial, o autuante prestou a informação fiscal na qual explicitou que o levantamento fiscal foi feito com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) promovida pelo próprio contribuinte (registro 1300 e 1310) em conformidade com o disposto no art. 215 do RICMS/BA vigente no período de ocorrência dos fatos geradores e artigos 247 e 251 do citado Regulamento em conformidade com o Ajustes ICMS 01/1992 e 02/2009. Dessa forma, não é coerente fazer diligência para identificar registros no livro LMC físico.

Pelo exposto, fica indeferido o pedido de realização de diligência fiscal, tendo em vista que os conformes fundamentado na decisão recorrida, os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação, visto que os arquivos com as cópias fornecidas ao recorrente, são suficientes para o exercício do contraditório. Fica indeferido o pedido de diligência fiscal e revisão formulado nos termos do art. 147, I, “a” e “b” do RPAF-BA.

Inicialmente com relação ao pedido de conexão com o julgamento do Auto de Infração nº 269138.0083-20-8 lavrado concomitante com o presente lançamento, observo que decorrem do mesmo levantamento fiscal que apurou omissão de entrada (PMPF). Neste processo foi exigido o ICMS na condição de responsabilidade solidária por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal. Já naquele processo, foi exigido o ICMS em razão de as mercadorias estarem enquadradas no regime de substituição tributária, por responsabilidade do próprio sujeito passivo e deduzido o crédito fiscal (art. 6º, IV da Lei nº 7.014/1996).

Tomando por exemplo o produto gasolina comum, no exercício de 2015, o demonstrativo de fl. 04, indica que foi apurado base de cálculo de R\$ 3.578,24 que no:

- A) Neste Auto de Infração nº 269138.0084-20-4 foi exigido ICMS de R\$ 1.001,90 a título de responsável solidário;
- B) Naquele Auto de Infração, com acréscimo da MVA resultou em BC de R\$ 5.566,39 que aplicado alíquota de 28% resultou em valor devido de R\$ 1.558,59 e deduzido o valor de R\$ 1.001,91 que foi exigido no Auto de Infração nº 269138.0083-20-8, resultando em valor exigido de R\$ 556,68 (R\$ 1.558,59 – R\$ 1.001,91).

Pelo exposto, reconheço como procedente o pedido de julgamento em conexão dos dois processos, tendo em vista que qualquer alteração na base de cálculo de um lançamento, interfere

no outro, em razão de que nas duas autuações foram utilizados o mesmo levantamento fiscal.

Entretanto, as duas infrações são independentes, ou seja, exigência do ICMS normal por responsabilidade solidária (adquirir mercadorias sem nota fiscal) e ICMS-ST por as mercadorias estarem enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 6º, IV e 23-A, III da Lei nº 7.014/1996.

Constatou que conforme impresso na fl. 137/v, todos os dados se referem ao levantamento fiscal, inclusive relacionando as notas fiscais de entradas e registros do inventário, abaixo reproduzido.

Dt_Fech	Descr_Item	Cód_Comb	Vol_Disp (A)	ValAj_Ganho (B)	Lim_Sefaz (C = 1,8387% x A)	Om_Ent (D = B - C)
14/03/2015	GASOLINA COMUM	320102001	1.884,000	36,450	34,641	1,809
22/03/2015	GASOLINA COMUM	320102001	20.877,000	604,930	383,865	221,065
23/06/2015	GASOLINA COMUM	320102001	7.066,000	598,300	129,923	468,377
07/07/2015	GASOLINA COMUM	320102001	2.176,000	73,900	40,010	233,890
02/08/2015	GASOLINA COMUM	320102001	1.101,000	563,810	20,244	543,566
Omissões de entradas totais de 320102001 em 2015:						1.468,707

Da mesma forma, foram fornecidos os arquivos analíticos e sintéticos pertinentes a infração.

No Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo reapresentou os argumentos defensivos, relativo as quatro infrações, que pode ser resumido:

1. A omissão de entrada apurada (PMPF), resultou em exigência de ICMS por responsabilidade solidária no Auto de Infração nº 269138.0084-20-4.
2. Os ganhos apurados em dias (PMPF) não implica em omissão, além de conter erros na escrituração do SPED, que deveria ser analisado no LMC físico para considerar os erros de medição (manual) compensando ganhos e perdas do período, conforme registro no LMC.
3. Ocorreram lançamentos de notas fiscais em dias anteriores ao descarregamento, sem considerar perdas e ganhos a ser compensados, sem ensejar cobrança de ICMS (fls. 102/103).
4. Com relação as infrações 2, 3 e 4 (multa/falta de registro/notas fiscais), devem ser afastadas, por não considerar a escrituração do livro Razão e LMC físico, incorrendo em bitributação.

Quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida sob alegação de que não foi levado em consideração o período dia a dia e sim todo o exercício fiscalizado, cerceamento do direito de defesa por não enfrentar alegações defensivas, observo que no Acórdão recorrido foram apreciadas todas alegações pertinentes as infrações que foi objeto do lançamento de ofício, inexistindo a obrigatoriedade de promover saneamento do processo apenas pelos argumentos apresentados pelo contribuinte, mas sim conduzir a busca da verdade material para promover o julgamento com base nos fatos, esclarecimentos e provas carreadas ao processo pelas partes, de modo que propicie o convencimento dos julgadores. Fica indeferido a nulidade suscitada.

Quanto ao argumento de que o levantamento fiscal com base no registro 1300 da EFD, deveria todo o período fiscalizado e não o dia a dia, observo que se trata de questão de mérito, que será apreciado a seguir, não configurando causa de nulidade.

No mérito, neste Auto de Infração, na infração 1, exige ICMS devido por responsabilidade solidária do sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2019.

Quanto aos argumentos de que ocorreram erros na escrituração do SPED e que deveria ser analisado no LMC físico, considerando as perdas e ganhos do período, conforme registro no LMC, observo que conforme fundamentado no voto Vencedor contido no Acórdão CJF nº 0101-12/22 no roteiro de auditoria procedido pela fiscalização foi apurado omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017,

dezembro de 2018 e dezembro de 2019, cujo voto transcrevo parte dos fundamentos:

...

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

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

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

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

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

...

Registre-se que o fato narrado na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do excessivo “ganho” de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, cujo livro destina-se ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo ínsito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se: perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Contudo, como já dito, a exigência do imposto por antecipação tributária ao recorrente decorre do “ganho” **marginal de combustível apurado através de índice superior ao admitido pela ANP para variação volumétrica**, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10), de terceiros desacompanhadas de documento fiscal.

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

Assim, da análise do levantamento fiscal, verifica-se que o “ganho” registrado diariamente pelo contribuinte excedeu ao índice expansão admitido como normal na legislação estadual de 1,8387% sobre o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), inclusive superior ao índice de 0,6% admitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando ao fisco à **conclusão lógica** de que o excedente, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas sim de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, conforme apurou-se na ação fiscal, sendo inadmissível a conclusão do voto condutor de que “... não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes”.

Quanto ao argumento de que deve ser levado em consideração os registros efetuados no LMC físico, observo que o levantamento fiscal foi efetuado com base no Registro 1300 da EFD, em conformidade com o disposto no art. 215 RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, cuja

previsão contida no artigo 219 do Decreto nº 13.780/12, prevê que “*O Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF 1/92)*”. Portanto, o levantamento fiscal foi efetuado com base na EFD apresentada pelo próprio contribuinte e não pode ser acatado o pedido de verificação e LMC físico escriturado, sem previsão legal.

Por tudo que foi exposto, não acato as alegações recursais, tendo em vista que não foi apresentado provas capazes de desconstituir o “*demonstrativo analítico elaborado pela fiscalização que apurou “ganho” de combustíveis registrado pelo contribuinte no LMC, através do Registro 1300 da EFD, em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica, cujo livro destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo insito no Ajuste SINIEF 1/92*

. Mantida a decisão pela procedência da infração 1.

Pelo exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

VOTO DISCORDANTE

Venho discordar do entendimento do ilustre relator por entender que a autuação não está composta de elementos comprobatórios para se manter, referente a transcrição da infração abaixo:

Infração 01 – 04.07.01. *Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentos fiscais e sem escrituração das entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP – registrada no LMC/ registro 1300 da EFD (2015 a 2019) – R\$ 123.693,23, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96.*

A JJF julgou pela Procedência do Auto de Infração, após rejeitarem todas as nulidades suscitadas e no mérito, discorreu que: “que os “ganhos” registrados diariamente pelo contribuinte excederam o índice de 1,8387% do volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), conforme é admitido como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando o Fisco à conclusão lógica de que o excedente de ganho legal, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas sim de entradas de combustíveis sem o devido documento, conforme o que restou apurado na ação fiscal”.

Verifica-se que o colegiado de piso solicitou várias diligências 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.

Passando a analisar as alegações do contribuinte, reapresenta na sua quase totalidade os argumentos apresentados na impugnação inicial:

1. *A fiscalização foi desenvolvida eletronicamente, por cruzamento de dados, sem que fosse analisado as comprovações juntadas com a defesa, rebatendo dia a dia, negando diligência à ASTEC, o que implicou em cerceamento do direito de defesa, ensejando nulidade.*
2. *A cobrança do tributo pretendida ou do PMPF por presunção de omissão de entrada exigido no Auto de Infração nº 269138.0083-20-8 não se sustenta juridicamente por aplicar as modificações instituídas pela Portaria nº 159/2019 os dispositivos da Portaria nº 445/1998, só considerando ganhos para indicar omissão, sem atender o pedido de verificação o que implica em cerceamento do direito de defesa.*
3. *Transcreve texto de doutrinadores (Pontes de Miranda, Roque Antônio Carrazza) ressaltando que normas menores como Portarias não pode ir de encontro a princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório ou mesmo do processo legal, inclusive de formalização de atos antes da autuação para fazer as devidas comprovações.*
4. *Argumenta que o levantamento fiscal com base no registro 1300 da EFD, não poderia levar em consideração o período do dia a dia, mas sim de todo período fiscalizado, inclusive considerando as perdas. Transcreve texto de doutrinadores (Hely Lopes Meirelles e Pontes de Miranda) acerca da garantia constitucional no processo judicial ou administrativo, sem oportunidade da ampla defesa, que deve ser*

considerado nulo.

5. Argumenta que não foi propiciado o direito do contraditório, nem o devido processo legal, tendo em vista que no julgamento foi acolhida a acusação de omissão de entrada de mercadorias, com base em presunção aplicando a alteração da Portaria nº 445/1998, sem pedir qualquer explicação ou juntada de documentos, com base em atos administrativos unilaterais;
6. Discorre sobre os argumentos de defesa que foram desprezados, diante da científicação da autuação de apuração de diferenças em função do PMPF, com base no SPED fiscal, impedindo de adotar providências saneadoras, o que no seu entendimento configura cerceamento do direito de defesa e nulidade do lançamento, inclusive por não acolher o pedido de realização de diligência fiscal por parte da ASTEC/CONSEF.
7. Argumenta que a medição dos tanques é feita de forma manual, utilizando régua e tabela de conversão, cujos erros registrados em um dia são corrigidos em outros dias, mas incorre em erros registrados no SPED, mas que o LMC físico se encontra correto, o que não foi considerado no julgamento, validade absurdos “valores de ganhos” e “omissão de entrada”, inclusive sem considerar os ganhos corridos em diversos períodos que foram compensados em dias posteriores, conforme registro no LMC.
8. Diz que tais circunstâncias levam ao reconhecimento de existência de vícios e graves falhas no levantamento fiscal, mesmo porque foram lavrados dois autos de infração com a mesma ciência, sem fazer científicação do inicio da ação fiscal, o que culmina em nulidade do lançamento por não atender ao disposto no art. 5º, LV da CF.
9. Argumenta que o Estado não pode se locupletar com cobrança de multa não devida, que incorrem em bitributação, baseando-se dados contidos em sistema eletrônico, sem que tenha sido intimado para esclarecer, precisando ser aprimorado a forma de lançamento.

Vejo razão ao contribuinte quanto à nulidade suscitada por flagrante ausência de fundamentação e consequente cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 18, incisos II e IV, “a” do RPAF, devido à falta do detalhamento da metodologia usada para a quantificação das diferenças apuradas, tendo, portanto, fragilidade por insegurança na apuração das quantidades.

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 pontuando que “falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentos fiscais e sem escrituração das entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP – registrada no LMC/ registro 1300 da EFD”, conforme se apresenta no Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD, no qual concordo e reproduzo abaixo:

“(…)

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

[…]

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

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

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

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

A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em

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

...o método aplicado:

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

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

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

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

[...]

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

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

Acrescento mais um entendimento para respaldar como razões de modificar a autuação, por questões de ordem, apesar do contribuinte não trazer essas argumentações. O conselheiro Henrique Silva Oliveira, nos seus votos, foi um pouco mais além 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).

(...)

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

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

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

Imperioso, portanto, invocar o princípio da verdade material, observando os estoques iniciais, as compras e vendas, assim como demais elementos probatórios, a exemplo da escrita contábil. Não se pode admitir que um



único registro da sua EFD tenha o condão de presumir fato gerador, sem demais provas acessórias.

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

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

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

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

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

Observo que 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.

Passando a nulidade, na questão de mérito, 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, tornando a autuação improcedente no qual peço licença para transcrever alguns trechos pertinentes para meu entendimento:

VOTO VENCIDO

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

(...)

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

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

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

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

Esclareço.

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

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

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

(...)

Mais recentemente, esta Câmara proferiu dois Acórdãos unâmines:

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 estafáfurdios”, que por não

encontrar explicações na ocorrência de fatos naturais, atribuiu estes ganhos a interferências de natureza humana na produção de adulterações, fraudes e outros.

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

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

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

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

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

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

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

Certo é que uma 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, 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.

Assim, diante dos votos de preliminar de nulidade e das questões de mérito apresentadas, no qual concordo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para tornar o Auto de Infração IMPROCEDÊNCIA/NULO do Auto de Infração, por tornar a autuação inconclusiva na apuração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0084/20-4, lavrado contra **GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 123.693,23, acrescido da multa de 100%, previstas no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de janeiro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA - VOTO DISCORDANTE

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS