

**PROCESSO**  
**RECORRENTE**  
**RECORRIDA**  
**RECURSO**  
**ORIGEM**  
**PUBLICAÇÃO**

- A. I. N° 269138.0039/22-5  
 - MACAUBENSE COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
 - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
 - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0083-03/23-VD  
 - SAT / COPEC  
 - INTERNET: 19/04/2024

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0113-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Observados ganhos volumétricos registrados pelo Autuado no LMC/Registro 1.300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias para efeito de descaracterização da infração. Os demonstrativos foram devidamente entregues ao Autuado e refletem com clareza a apuração do imposto devido. Infração 01 subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS 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. Foram constatados ganhos volumétricos, registrados no LMC/Registro 1.300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP. O Autuado não apresentou elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Afastada a preliminar de nulidade suscitada. Retificada a multa aplicada. Infração 02 parcialmente caracterizada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS OU SERVIÇOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO; **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS; **c)** MERCADORIAS OU SERVIÇOS TOMADOS. Restaram evidenciados os descumprimentos das obrigações acessórias. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias e/ou serviços que tenham entrado ou sido tomados pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Infrações 3 a 7 subsistentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/11/2022, no valor de R\$ 547.121,42, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01 – 04.07.01:** *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2017 a 2021, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 319.036,58, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d”, da Lei n° 7.014/96.*

**Infração 02 – 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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 31.057,34, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 03 – 16.01.01:** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de outubro e novembro de 2017, sendo aplicada multa no valor de R\$ 79,61, correspondente a 1% das entradas não registradas, prevista no Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 04 – 16.01.02:** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de outubro e novembro de 2017, sendo aplicada multa no valor de R\$ 63,28, correspondente a 1% das entradas não registradas, prevista no Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 05 – 16.01.03:** Utilização de serviços de transporte sujeito à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, no mês de outubro de 2017, sendo aplicada multa no valor de R\$ 5,31, correspondente a 1% das entradas não registradas, prevista no Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 06 – 16.01.06:** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017, janeiro a março e maio a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019 e 2020 e janeiro a julho, setembro, novembro e dezembro de 2021, sendo aplicada multa no valor de R\$ 184.009,36, correspondente a 1% das entradas não registradas, prevista no Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 07 – 16.01.06:** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018 e 2019, janeiro a abril, julho, agosto e outubro a dezembro de 2020 e março, maio, julho, outubro e dezembro de 2021, sendo aplicada multa no valor de R\$ 12.869,93, correspondente a 1% das entradas não registradas, prevista no Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

A 3ª JJF julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0083-03/23-VD (fls. 312 a 337), com base no voto a seguir transcrito:

“O Defendente alegou que a Fiscalização não apresentou prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos. Isto porque a mera e suposta variação volumétrica dos combustíveis não representa circulação de mercadoria e, portanto, não consubstancia fato gerador de ICMS.

No seu entendimento, o fato de haver, em determinados momentos, sobra de combustível oriunda da dilatação volumétrica deste acarretada pela variação positiva da temperatura não configura fato gerador de ICMS, pois, não houve a efetiva comercialização do produto. Apenas seria possível caracterizar fato gerador do questionado tributo caso restasse comprovado pelo autuante que foi efetuada venda de mais combustível do que comprou, o que não ocorreu no caso em comento.

Afirmou que nas acusações 01 e 02, a fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos, desconsiderando os registros de perdas. Disse que o procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez a infração.

O Autuante ressaltou que ao contrário do que argumentou o impugnante, com uma rápida leitura do auto de infração, fica patente que todos os argumentos apresentados na defesa estão incorretos: (i) a infração tem seu enquadramento legal e dispositivo de multa especificamente indicados; (ii) a infração tem sua descrição dos fatos que fundamentaram a sua cobrança; (iii) os valores cobrados estão de acordo com os demonstrativos anexados ao auto de infração.

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

O autuado não exibiu 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, e a irregularidade foi apurada por meio da escrituração efetuada pelo Autuado.

Durante o procedimento fiscal a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lavra o Auto de Infração. Ou seja, o procedimento fiscal visa apurar

a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário. Portanto, inexiste qualquer motivo de nulidade se não foi requerido pelo Autuante algum esclarecimento antes de sua lavratura.

No caso em exame, não obstante a falta de comprovação das entradas das mercadorias, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar entradas efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas.

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

Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal se fosse realizada neste sentido.

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

O Defendente ressaltou que o demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS de forma diária, com vencimento também diário, restando assim, concluir que o auto de infração não atende ao que estabelece a legislação tributária, e por conseguinte, ao lançar o ICMS exigido diariamente, contraria a legislação.

Com já mencionado anteriormente, a exigência do imposto não foi efetuada por presunção de omissão de saídas. O autuante destacou que o controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores deve ser realizado duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas. Todos os inventários de combustíveis constam em um livro específico, o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), 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. Portanto, se conclui que a soma das diferenças diárias deve ser apurada mensalmente para fins de cálculo do ICMS devido.

Conforme destacado pelo Autuante, com o Parágrafo único acrescentado ao art. 10 da Portaria 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desse, são realizados inventários de cada combustível no início a ao final de cada dia de operação. Com a nova redação da Portaria 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levam em consideração os valores anualmente anotados no Registro de Inventário.

Observo que no caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Também foi exigido o 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, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O demonstrativo elaborado pelo autuante indica o volume disponível, os ganhos registrados pelo Contribuinte, o limite estabelecido pela SEFAZ (1,8387% x Volume Disponível) e a omissão de entrada, que corresponde à quantidade que ultrapassou o referido limite.

No cálculo do imposto é indicado o total das omissões apurado no demonstrativo do item anterior, sendo indicados, custo médio, alíquota, base de cálculo, imposto devido, e o Impugnante não apresentou qualquer divergência em relação aos dados numéricos constantes nos mencionados demonstrativos, que não afetam a compreensão do autuado sobre a acusação fiscal que lhe foi imputada, conforme se depreende do teor das razões defensivas. Dessa forma não houve afronta da ampla defesa, como alegou o Defendente.

O Defendente apresentou o entendimento de que não existem no PAF elementos suficientes para comprovar as efetivas diferenças apontadas na autuação fiscal. Entretanto, conforme estabelece o art. 123 do RPAF/99, o sujeito passivo deveria apresentar as provas do não cometimento da infração e não cabe a este órgão julgador

*promover a busca de elementos, ou mandar fornecer ao contribuinte documentos de sua emissão e que estão na sua posse.*

*Constatou que o Autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando o que entende ser computado com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal.*

*Sobre os aspectos formais, verifico que a acusação fiscal foi efetuada com clareza, com fundamentação de fato e de direito, na medida em que se descreveu a infração, fundamentando com a indicação dos documentos pertinentes. Os demonstrativos que sustentam a infração se encontram às fls. 15 a 192, foi enviada ao Autuado Mensagem DT-e cientificando o encerramento da fiscalização realizada, com a informação de que foram encaminhados os arquivos contendo planilhas com a memória de cálculo dos valores apurados, referentes aos Autos de Infração lavrados. O Contribuinte tomou conhecimento, conforme data de Ciência e de Leitura em 22/11/2022.*

*Dessa forma, o lançamento tributário contém os pressupostos materiais e essenciais que determinam sua validade, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, ficando rejeitada a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos e não se encontram os motivos elencados no art. 18 do RPAF-BA para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

*O autuado suscitou a decadência do direito de constituição do crédito tributário, afirmando que foi notificado do presente auto de infração ao dia 22 de novembro de 2022, decaindo o direito da Fazenda Pública Estadual de exigir o imposto, em virtude da caducidade dos valores atinentes ao período compreendido entre outubro e novembro de 2017.*

*Citou o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, destacando que o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com supedâneo no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional).*

*O Autuante afirmou que as infrações apuradas tratam da falta de pagamento do ICMS, se basearam no levantamento de omissões de entradas de mercadorias e isso evidencia a presença de dolo, pois, o impugnante deliberadamente agiu para escamotear o surgimento do fato gerador do imposto devido. Dessa forma, mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos.*

*Observo que o entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.*

*Por outro lado, conforme o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.*

*Considerando que no levantamento fiscal foi apurado imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.*

*Foi apurado imposto relativo ao exercício de 2017, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2022. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 20/11/2022, e o defensor tomou ciência do lançamento, em 22/11/2022, resta evidente que não se operou a decadência.*

*Quanto ao argumento defensivo de que deve ser realizada diligência, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos.*

*Em relação ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, conforme Infrações 01 e 02:*

*Infração 01 - 004.007.001: Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018; janeiro a junho, agosto a dezembro de 2019; janeiro a julho, setembro a dezembro de 2020; janeiro a julho, outubro e dezembro de 2021. Valor do débito: R\$ 319.036,58. Multa de 100%.*

*Infração 02 – 004.007.002: 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, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de outubro a dezembro de 2017; janeiro a dezembro de 2018; janeiro a junho, agosto a dezembro de 2019; janeiro a julho, setembro a dezembro de 2020; janeiro a julho, outubro e dezembro de 2020.*

*O Defendente alegou que nas acusações 01 e 02, o Autuante, presumiu que a variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LCM/Registro 1300 da EFD, foi originada da entrada de combustíveis sem nota fiscal.*

*Afirmou que tal presunção não merece ser acolhida porque são mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária e o levantamento levado a efeito pela Fiscalização atinente a estas duas imputações permitem constatar que não há como prosperar a exigência fiscal, haja vista que constam nos próprios demonstrativos/planilhas referentes a estas acusações que as mercadorias arroladas no levantamento têm o código “ST (a) Situação tributária do item”, situação que descabe a autuação com fundamento nos arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, além do art. 10 da Portaria 445/98.*

*Apresentou o entendimento de que o roteiro aplicado pela Fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não encontra amparo na Lei 7.014/96 e nem mesmo no Regulamento do ICMS/BA.*

*Disse que a presunção adotada como base para a autuação não encontra suporte em fatos que comprovadamente ocorreram, e, portanto, não foi corretamente aplicada, importando o trabalho fiscal em visível violação aos princípios básicos do processo administrativo fiscal.*

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

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

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

*Observo que a ação fiscal foi realizada com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD 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.*

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

*Também foi alegado pelo Defendente que a Fiscalização não apresentou prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos, desconsiderando os registros das perdas.*

*Afirmou que apresenta prova do não cometimento da infração, conforme consta dos livros de movimentação de combustíveis e respectivas notas fiscais de entrada de combustíveis.*

*O Autuante esclareceu que a omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).*

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

Nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

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

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

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

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

A Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019) alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10 da mencionada Portaria:

#### Art. 10

**Parágrafo único.** A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

O posicionamento do autuante é no sentido de que a modificação da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Entendo que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC acima do percentual permitido pela legislação, e não se trata de inovação de método de apuração, como entendeu o Autuado.

O Autuado apresentou o entendimento de que a Portaria 159/2019, por ser ato infralegal, não pode alterar ou instituir qualquer elemento da regra-matriz de incidência da norma tributária, sob pena de clara afronta ao princípio da legalidade. Equivale a dizer que, não pode o autuante, por meio de Portaria, instituir a incidência de ICMS sobre produto resultante, única e exclusivamente, da dilatação volumétrica.

Sobre essa alegação, observo que este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constata saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido pela legislação deste Estado, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes. Foi considerado pelo Autuante no

levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387% (previsto na Portaria 445/98), que é mais que três vezes 0,6% estabelecido pela ANP.

O Defendente afirmou que a autuação é embasada em presunção, na forma dos arts. 4º, § 4º, IV, 6º, IV, e 23-A, todos da Lei nº 7.014/96, sendo assim, há de ser observada a Instrução Normativa 56/07.

Salientou que, com base em determinação inserida no item 2 da IN supracitada, o preposto fiscal, ao verificar que as operações habituais do contribuinte são integralmente sujeitas à substituição tributária deve abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao argumento defensivo relativamente à proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, concordo com o posicionamento do autuante de que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Acompanho o entendimento do autuante, de que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária, e de acordo com o art. 10 da Portaria 445/98, deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal. No caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º, inciso IV. Portanto, não há que se falar em aplicação da IN 56/07, considerando que a Autuação não ser fruto da presunção prevista no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96.

Quanto à multa, objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual da Infração 01, de 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...  
III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

...  
d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

Quanto à Infração 02, que trata da antecipação tributária, 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.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações 01 e 02, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do ICMS, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

As Infrações 03 a 07 serão analisadas conjuntamente, considerando que se referem a exigência de multa por falta de registro de documentos fiscais.

Infração 03 – 016.001.001: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de outubro e novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor dos documentos fiscais, totalizando R\$ 79,61.

Infração 04 – 016.001.002: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de outubro e novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das notas fiscais, totalizando R\$ 63,28.

Infração 05 – 016.001.003: Utilização de serviço de transporte sem o devido registro na escrita fiscal, no mês de outubro de 2017. Multa de 1% sobre o valor dos documentos fiscais, totalizando R\$ 5,31.

Infração 06 – 016.001.006: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017 a dezembro de 2021. Multa de 1% sobre o valor dos documentos fiscais, totalizando R\$ 184.009,36.

Infração 07 – 016.001.006: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal (CT-e), nos meses de dezembro de 2017 a dezembro de 2021. Multa de 1% sobre o valor dos documentos fiscais, totalizando R\$ 12.869,93.

No que se refere às acusações 03, 04, 05, 06 e 07, o Autuado alegou que todas as notas fiscais de entrada constantes do demonstrativo do fiscal, encontram-se registradas, fato facilmente constatado no livro de registro de entradas de mercadorias (Doc. 04).

Afirmou que estando comprovado o registro das entradas de mercadorias para o contribuinte/autuado não cabe a aplicação de multa por falta de escrituração fiscal. Tal entendimento encontra-se consolidado neste Órgão Julgador.

O Doc. 04, mencionado nas razões de defesa se refere a cópias do livro físico REGISTRO DE ENTRADAS – RE. O Autuante comentou que o referido livro Registro de Entradas foi substituído pela Escrituração Fiscal Digital (EFD), citou o art. 247, § 1º, do RICMS-BA, e concluiu que a escrita fiscal da impugnante é a EFD. É nela que devem estar escriturados os documentos fiscais de entradas que foram objeto de autuação.

Observo que 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.

A falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicada a multa conforme estabelece o art. 42, inciso IX da 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 mencionado controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Com o advento da Escrituração Fiscal Digital, não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital, nem qualquer tipo de controle interno do Contribuinte, e não é legítimo retificar a EFD, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

Mantida a exigência fiscal, conforme apurado pelo Autuante, considerando que não foi comprovado pelo Defendente que foi efetuada a escrituração dos documentos fiscais na EFD (Escrituração Fiscal Digital).

Por fim, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, foi requerido que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos do Autuado e endereçadas a estes no endereço constante do rodapé da defesa, tudo em razão da celeridade processual.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu endereço eletrônico junto à SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 358 a 398), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual alegou que a Decisão recorrida apreciou e manteve as supostas infrações indo de encontro à prova dos autos e as decisões deste CONSEF, TJ-BA, TJ-PE, TJ-PB e STJ, mesmo após ter restado demonstrado que a autuação se encontra inquinada de vícios insanáveis, razão pela qual este CONSEF se não decidir pela nulidade da ação fiscal, certamente a julgará improcedente.

Afirmou que a fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos nas Infrações 01 e 02, tendo o procedimento sido conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no Art. 18, IV, “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez a infração.

Sustentou que não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada, conforme os dados relativos a diversos meses e tipos de combustíveis que apresentou, a exemplo do mês de outubro de 2017, em que foi apontada a entrada sem nota fiscal de 483,009 litros de “gasolina aditivada”, mas, no LMC do dia 1º de outubro de 2017, o estoque inicial de abertura encontrava-se com 9.896,000 litros, foram adquiridos durante o mês 22.000,000 litros, mediante a Nota Fiscal nº 1.767.647, e dado saída de 19.291,835 litros, restando, no dia 31 de outubro de 2017, o estoque de fechamento no total de 11.477,000, tendo o estoque inicial acrescido das entradas totalizado 31.896,000 litros, superior à quantidade total de saídas somado ao estoque final de 30.768,835 litros.

Acrescentou ser necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva de sua ocorrência, não podendo a fiscalização com base apenas nos registros de ganhos, lhe acusar de ter dado ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, pois, ao elaborar o levantamento quantitativo de entrada de mercadorias, baseado no LMC, deixou de considerar diversas notas fiscais de entrada, que são justamente as que aparecem em seus demonstrativos de estoque, sob o título de “omissão de entradas”, sendo que, se antes de elaborar o demonstrativo de estoque, solicitasse a correção do LMC ou a apresentação da escrita fiscal ou

até mesmo as notas fiscais de entrada que ocasionaram a suposta omissão de entrada, não teriam sido imputadas as infrações em comento.

Acostou diversas ementas de julgados deste CONSEF com o intuito de corroborar o seu entendimento: Acórdãos JJFs nºs 0156-04/08, 0304-01/13, 0256-01/14, 0188-03/16 e CJFs nºs 0079-11/08, 0085-11/08 e 0432-12/10.

Disse, no tocante às Infrações 03, 04, 05, 06 e 07, que todas as notas fiscais relacionadas no demonstrativo foram registradas, fato facilmente constatado no livro de registro de entradas de mercadorias, como consta em sua Defesa, a exemplo das notas fiscais que relacionou, não cabendo a aplicação de multa por falta de escrituração fiscal, conforme o entendimento consolidado nas ementas dos Acórdãos JJFs nºs 0102-01/19, 0112-02/20-VD, 0107-03/22-VD, 0151-04/22-VD, 0193-06/22-VD e 0230-04/22-VD.

Aduziu que não houve o respeito diante do que postula o princípio da verdade material para que o Autuante lavrasse o auto de infração em apreço, pelo menos no que se relaciona às infrações contestadas.

Asseverou que o Autuante presumiu a ocorrência de entradas de mercadorias no estabelecimento sem documento fiscal, sem apresentar uma prova sequer das graves ocorrências aventadas, caracterizando tais hipóteses como possíveis ocorrências de fraude ou adulterações, aplicando roteiro de fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não previsto em nenhum normativo legal ou administrativo de Secretaria da Fazenda, importando o trabalho fiscal em visível violação aos princípios básicos do processo administrativo fiscal.

Explicou que a presunção requer que o chamado fato conhecido ou fato base, seja de comprovada ocorrência consubstanciado em prova, de modo a presumir a existência do fato provável ou fato presumido, mas o Autuante não apresentou prova que sustente o fato base, posto que apesar de constatada a ocorrência dos ganhos de combustível, 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.

Acrescentou que o demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS de forma diária, com vencimento também diário, quando o ICMS é um imposto cuja apuração ocorre por períodos, conforme previsto nos Arts. 24 e 25 da Lei nº 7.014/96, em consonância com o Art. 24 da Lei Complementar nº 87/96 e o Art. 305 do RICMS/12, que estipula que as regras a serem observadas na apuração do imposto em períodos mensais, e o § 2º, do Art. 39 do RPAF/99 autoriza apenas duas formas de lançamento, mensal ou no último mês do período fiscalizado, conforme os Acórdãos JJFs nºs 0160-02/10, 0167-02/19 e 0186-02/19 e CJF nº 0097-12/20-VD.

Destacou que o fenômeno da dilatação volumétrica do combustível decorrente na variação de temperatura ambiente não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS, explicitado no Art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, e que a Portaria nº 445/19 [445/98 ou 159/19] fixou a variação volumétrica dos combustíveis ensejada pela variação da temperatura como fato gerador do ICMS, embora, por ser ato infralegal, não poderia alterar ou instituir qualquer elemento da regra-matriz de incidência da norma tributária, sob pena de clara afronta ao princípio da legalidade.

Frisou que estudos comprovam que os combustíveis possuem uma hipersensibilidade a temperatura, por quanto comercializado em volume, e não em massa, estando sujeitos a variações volumétricas, não só negativas (por conta da alegada evaporação), mas também positivas (como, por dilatação), de forma que o fato de haver, em determinados momentos, sobra de combustível oriunda da sua dilatação volumétrica acarretada pela variação positiva da temperatura não configura fato gerador de ICMS, pois, não houve a efetiva comercialização do produto, mas mera expansão natural de uma mercadoria volátil por natureza, caracterizando, pois, hipótese de nulidade contemplada no Art. 18, IV, “a” do RPAF/99.

Requeru a decretação da nulidade do Auto de Infração ou, se assim não for entendido, a sua improcedência.

Reiterou, com fulcro no Art. 272, § 5º do CPC, que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos seus patronos, no endereço constante do rodapé deste Recurso Voluntário, em razão da celeridade processual.

Registrada a presença da Dra. Jéssica da Silva Cordeiro, na sessão de videoconferência que exerceu o direito regimental da sustentação oral em defesa do contribuinte.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS por responsabilidade solidária e por antecipação tributária, em razão da aquisição de combustíveis desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, bem como para aplicação de multa pela falta de registro de entradas na escrita fiscal, nos exercícios de 2017 a 2021.

No que concerne à solicitação do Autuado de que as intimações sejam enviadas ao seu patrono, para fins de recebimento das comunicações no presente feito, inexiste óbice ao seu atendimento, mas ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do RPAF/99.

Foi consignado no Parecer Jurídico PGE nº 2021.074132-0, com anuênciia do Procurador Chefe da PGE/PROFIS, constante do Auto de Infração nº 269138.0114/19-7 (Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD), julgado por esta 2ª CJF, que, em relação:

- a) à desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, de uma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1.300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- b) à alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é, no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- c) à possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/20, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar de um método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (Art. 106, II do CTN).

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

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

Quanto às decisões judiciais acostadas aos autos, são referentes à variação volumétrica decorrentes de dilatação térmica, e, como já explicado, não se coadunam com o apurado neste processo.

A retificação da escrituração fiscal efetuada após o início da ação fiscal não é capaz de elidir as irregularidades em relação às obrigações tributárias principal e acessórias, salvo se requerida pelo Autuante no curso da ação fiscal, sendo que a intimação para correção dos arquivos magnéticas só se fazia obrigatória se tivessem sido encontradas inconsistências, tal como a divergência entre diferentes registros do próprio arquivo.

Esclareço que, nos termos do Art. 215 do RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores, a escrituração dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do Autuado. Já o Art. 219 do RICMS/12, à época, determinava que o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destinava-se ao **registro diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF nº 1/92).

Os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do excessivo registro de “ganho” de combustíveis pelo Autuado no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1.300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, que se destina ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo constante no Ajuste SINIEF nº 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura acrescido do volume recebido no dia e abatido do volume vendido no dia para se chegar ao 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/12, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Tal fato é reforçado através do Art. 10 da Portaria nº 445/98, vigente à época dos fatos geradores, que regula normas legais pré-estabelecidas, assim como a redação dada pela Portaria nº 159/19, que se reporta a omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da **variação volumétrica regular**, que, por se tratar de conclusão lógica, por razões óbvias, em nada inova quanto ao método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do Livro de Movimentação de Combustível (LMC), e muito menos em relação à responsabilidade solidária e antecipação tributária nos termos previstos nos Arts. 6º, IV e 8º, II da Lei nº 7.014/96.

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

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

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

Quanto aos dias que foram supostamente apuradas “perdas” de combustíveis, também esclareço que, por se tratar de levantamentos diários a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio contribuinte, como também de mercadorias com fase de tributação encerrada, tal constatação de “perdas”, em índice superior ao admitido pela ANP, não acarreta exigência do ICMS e muito menos compensação com supostos “ganhos” do dia posterior, pois, repita-se, tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente.

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

Portanto, a exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, configurando-se entradas efetuadas sem documentação fiscal, atribuindo-se a responsabilidade ao adquirente, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, nos termos dos Arts. 6º, IV e 8º, II da Lei nº 7.014/96.

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

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

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

No presente caso, a equação compreende os seguintes elementos: Estoque Inicial (EI) acrescido das Compras (C) e reduzido das Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF), para se chegar a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”.

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

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do período indicada pelo contribuinte (escriturada no LMC) e se:

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

Verifico que, embora a apuração tenha sido efetuada diariamente, o lançamento foi efetuado de forma mensal, não tendo sido descumprido os ditames do § 2º, do Art. 39 do RPAF/99.

No mérito, os argumentos apresentados pelo Autuado não foram suficientes para provar a existência de nenhum equívoco no levantamento efetuado.

Ressalto que os livros empresariais servem como meio de prova contra o Autuado, nos termos do Art. 226 do Código Civil e do Art. 417 do Código de Processo Civil, somente podendo ser desconstituídos por prova cabal do equívoco porventura cometido.

Destaco que não foram escrituradas na EFD os documentos fiscais relacionados nas Infrações 03 a 07, tendo o Autuado apenas apresentado livros físicos, os quais não possuem validade jurídica após o advento do SPED/EFD.

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

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo que as multas aplicadas estão previstas no Art. 42, II, “d”, III e IX da Lei nº 7.014/96, e que não há previsão legal para a sua redução ou cancelamento.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 547.121,42, com a adequada modificação da multa aplicada na Infração 02 para o percentual de 60%, conforme previsto no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

#### VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 2)

Peço licença para divergir do voto do Ilustre Relator, no que concerne ao período autuado anterior à publicação da Portaria nº 159/19, ou seja, fatos pretéritos a 25/10/2019.

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-VD, conforme trecho abaixo:

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

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

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

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

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

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

ofício.

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

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

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

O roteiro aplicado pela fiscalização no presente Auto de Infração para aferição de omissões de entrada, não se encontra validado em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes aos fatos geradores.

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

Não há prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes. Pelo exposto, voto pela improcedência do presente Auto de Infração.

Este é o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0039/22-5, lavrado contra **MACAUBENSE COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento no valor total de **R\$ 350.093,92**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 319.036,58 e de 60% sobre R\$ 31.057,34, previstas no Art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 197.027,49**, previstas no inciso IX da mesma Lei e Artigo já citados, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Fernando Antonio Brito de Araújo e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 2) – Conselheiros: Gabriel Henrique Lino Mota, João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDE E SILVA - RELATOR

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA - VOTO DIVERGENTE  
(Infrações 1 e 2)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS