

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0128/19-8
RECORRENTE	- MELLO BEZERRA COMERCIAL DE COMBUSTÍVEL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0095-03/20-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/04/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0116-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Modificada a Decisão recorrida para reduzir as quantidades de óleo diesel comum e gasolina, de acordo com o disposto no Acórdão JJF n° 0177-05/23-VD, em que foi julgada a infração relativa à substituição tributária referente a este mesmo levantamento. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário em face da Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2019 e notificado ao Sujeito Passivo (Inscrição Estadual nº 056.298.785) em 06/01/2020 (fl. 12).

Por meio do referido Auto de Infração, formalizou-se a exigência em face da Recorrente de ICMS no montante de R\$ 867.051,75, além de multa (100% sobre o valor lançado, e acréscimos legais).

As ocorrências foram apontadas ao final dos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018.

A irregularidade em lide foi caracterizada da seguinte maneira:

**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 1300 da EFD. [...] Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 6º, inciso IV; art. 23-A, inciso II da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Multa Aplicada: Art. 42, inciso III, alínea d da Lei nº 7.014/96. Total da Infração: R\$ 867.051,75.*

O contraditório se desenvolveu regularmente em primeiro grau com **Defesa** (fls. 14 a 437, com documentos) e **Informação Fiscal** (fls. 450 a 452-v.). Em 09/06/2020 (fls. 457 a 464), a 3ª JJF julgou o Auto de Infração consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

**VOTO**

*Preliminarmente, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, embora não tenham sido arguidas questões específicas de nulidade, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.*

*Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.*

*No mérito, o Autuado foi acusado de falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário,*

por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, 2016, 2017 e 2018. (Infração 04.07.01).

O deficiente afirmou, que as variações volumétricas informadas no Auto de Infração, tiveram por base informações enviadas através do LMC da EFD. Disse que tais informações estão equivocadas, visto que sua capacidade de armazenamento dos produtos citados no referido Auto de Infração, individualmente, por produto, é de 15.000 litros, ou seja, Gasolina Comum, Diesel Comum e Diesel S10, com uma margem de segurança estabelecida pela ANP de 500 litros por tanque. Frisou que o Fisco afirmou que seu estabelecimento adquiriu produtos sem o devido acompanhamento de documento fiscal, ou seja, Entradas de produto sem nota fiscal, além das suas aquisições acompanhadas por documento fiscal idôneo, em diversas datas, em um único dia, com volumes de produtos "inimagináveis". Afirmou ser inconcebível imaginar tamanha quantidade de produto diário, num tanque com capacidade para apenas 15.000 litros.

Em sua defesa, atribuiu as inconsistências detectadas pela fiscalização, a erro do software por ele utilizado na EFD / Escrituração Fiscal Digital. Informou que, quando tomou ciência do Auto de Infração e da base de dados que o motivou, solicitou esclarecimentos ao fornecedor do Software sobre essas variações volumétricas absurdas, que em determinadas datas foram geradas e enviadas através do LMC/EFD para a SEFAZ e não obteve respostas.

O Autuante, por sua vez, afirmou que, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas). Explicou que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte, pela subtração do estoque final, com o estoque escritural (estoque inicial), medidos pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320. Essa operações foram conferidas e revisadas na ação fiscal, sem que tenha sido encontrado qualquer erro de escrituração.

Acrescentou que, apesar da alegação defensiva de que ocorreram "erros de sistema" ou "erros de medição", não foi apresentado qualquer laudo de intervenção técnica que respaldasse tais assertivas. Disse que o argumento de que "esses erros ficam claros, quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam", não pode ser aceito pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Sobre a questão ora discutida, verifico que o Autuado, conforme seus dados cadastrais, 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 inexistência 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.

Dessa forma, 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.

O deficiente alegou, que seus registros foram efetuados de forma equivocada e que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente de sua EFD, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades absurdas consideradas omitidas, cujos tanques de seu estabelecimento, não tem capacidade de comportar.

Observo que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

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.

Saliento que a presente autuação se refere aos períodos de 2015 a 2018, e o presente lançamento fiscal se deu em dezembro de 2019. Somente quando foi autuado é que o contribuinte resolveu procurar saber a origem das omissões que chama de absurdas e inimagináveis.

Neste cenário, 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 levar em consideração, documentos e livros fiscais como LMC manual dos produtos, para justificar as omissões detectadas em ação fiscal.

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

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 defensor, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

Vale registrar, que a matéria ora discutida, foi alvo de recente decisão em outro Auto de Infração, por esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, onde o ilustre presidente relator, doutor Arivaldo de Sousa Pereira, assim concluiu sobre esta questão:

*"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).*

*Observo que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam 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, e exigiu o imposto sobre esses "ganhos" considerados excedentes.*

*Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria".*

*Nessa esteira, considerando que nenhuma das alegações defensivas, de que seus "registros foram efetuados de forma equivocada", que houve "erros escriturais", ou "erros de sistema" ou "erros de medição", foi efetivamente comprovada, a autuação subsiste integralmente.*

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo, por intermédio de seu procurador devidamente constituído, interpôs Recurso Voluntário (fls. 486 a 544), pedindo a reforma do Acórdão pelas seguintes razões, expostas brevissimamente em apertadíssima síntese, parte delas reiterativas da tese de defesa:

**A) sobre a nulidade da decisão:** a1) cerceamento do direito defesa, por supressão de instância, uma vez que não foram examinados os documentos magnéticos apresentados na defesa; a2)

cerceamento do direito defesa, ante o julgamento de processo físico por videoconferência, contra a manifestação expressa da empresa; **a3)** cerceamento do direito de defesa por não considerar a matéria atinente ao enquadramento legal, sem reabertura do prazo de defesa; **a4)** que houve erro no enquadramento pela JJJ, e que a “*manobra feita pela JJJ, em verdade, teve como objetivo fugir da aplicação da IN 56/07, mas pontuou de forma cristalina que uma, das duas hipóteses, precisam [sic] ser aplicadas: presunção apurada por via ilegal e suscetível à IN 56/07; fato gerador autônomo, criado e aplicado retroativamente mediante Portaria*”, transcrevendo ementas de diversos acórdãos deste Conselho, sobre assuntos variados, com ênfase no Acórdão JJJ nº 0186-02/19, com transcrição integral do voto condutor.

**B) sobre a nulidade do auto de infração:** **b1)** erro no enquadramento legal; **b2)** impropriedade do método aplicado, que cria duas hipóteses de fato gerador presumido ou nova hipótese de fato gerador consumado; **b3)** inaplicabilidade da presunção legal permitida (presunção do art. 8º, inc. IV, alínea “a” da Lei nº 7.014/96); **b4)** irregularidades na condução da ação fiscal; **b5)** impossibilidade de constatação de fato gerador diário; **b6)** ilegalidade na aplicação da Portaria nº 159/19 a fatos geradores pretéritos; **b7)** nulidade por utilização de dados irreais (destaca que “*As quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações realizadas pela Autuada*”, e transcreve ementa do Acórdão CJF nº 0268-11/16; **b8)** ilegitimidade passiva, fazendo referência ao art. 8º, inciso IV, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, aduzindo que o STJ rejeitou autuação de ICMS baseada em variação volumétrica, conforme acórdão proferido nos autos do REsp nº 1.884.431/PB, DJe de 08/09/2020.

Em diversas passagens, a Recorrente sustenta a tese de que o disposto no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 não pode fundamentar a imputação de responsabilidade ao revendedor de combustível, pois usualmente utilizado em situação de trânsito de mercadoria, sendo inaplicável a um levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, sem apreensão de um litro sequer, em ofensa ao disposto no art. 9º, inciso I da Portaria nº 445/98, e que os demonstrativos do Auto de Infração implicam quantidades de “ganhos” impossíveis de ser alcançados, e incompatíveis com a capacidade de armazenamento da Autuada, de acordo com documentação anexada emitida pela ANP.

Conclui pugnando pela ouvida da PGE sobre a extensa matéria de Direito abordada, insistindo na rejeição do julgamento por videoconferência; pela produção de prova por todos os meios admitidos “*inclusive para investigação contábil (receitas dos dias autuados etc.)*”; pelo provimento do recurso para que se declare a nulidade da decisão, a nulidade do auto de infração, ou sua improcedência.

Recebidos os autos, estes foram objeto de duas diligências consecutivas, sendo uma à PGE/PROFIS (fls. 562 a 600), e outra à Inspetoria de Origem/Autuante (fls. 602 a 673).

A diligência à PGE/PROFIS (**Requisição** à fl. 562; **Parecer** às fls. 567 a 577; **Manifestação do Recorrente** às fls. 584 a 598) teve por escopo obter o parecer jurídico sobre as seguintes teses, reconhecidas como eminentemente jurídicas: **i)** nulidade, por cerceamento do direito de defesa, do julgamento por videoconferência de autos físicos; **ii)** desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98, pois teria instituído fato gerador diário na apuração do lançamento, o que somente é permitido nas situações previstas no art. 41, II da Lei nº 7.014/96, obedecidos os requisitos dos arts. 46 e 47 do mesmo diploma legal; **iii)** ilegalidade da Portaria nº 159/19 e da aplicação dos já ilegais “conceitos” a fatos pretéritos, afirmando que a aludida Portaria não se limitou a ampliar o alcance da fiscalização, pois seu texto estabelece que “a omissão do registro de entrada” será caracterizada, firmando assim a existência do fato gerador - se não se pode criar fato gerador, presumido ou consumado, via Portaria, não se pode aplicar a fato pretérito, devendo-se observar os art. 97, incisos III e IV do CTN, sem a mínima possibilidade, pretendida pela JJJ, de se enquadrar a situação no art. 144, § 1º do mesmo diploma legal; **iv)** mesmo que admitida a legalidade dos demonstrativos que guarnecem o Auto de Infração, e que representassem ganhos reais, não poderiam ser tais dados conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS - com explícita referência a recentes julgados no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ, a exemplo do aresto proferido em 08/09/2020, Recurso Especial nº 1.884.431, Relator Min. BENEDITO GONÇALVES.

Em síntese, o órgão de representação da Fazenda Pública Baiana em Juízo refutou todos os questionamentos, manifestando-se no seguinte sentido (exertos selecionados por esta Relatoria):

*“Não se verifica cerceamento de defesa quanto a parte teve oportunidade processual de produzir sua prova e o julgador decidir a causa com base nos elementos de convicção postos nos autos [...] que “O que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300), que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental [...] que “no caso em epígrafe não há nenhum fato desconhecido a ser descartado por um fato conhecido. A Escrita Fiscal Digital declarada pelo contribuinte, com suporte em informações trazidas do seu Livro de Movimentação de Combustível (LMC), aponta a existência de combustível sem qualquer amparo documental, tratando-se de fato conhecido, onde não se demanda a existência da ilação lógica da presunção [...] que a Portaria 445/98 (e suas alterações, a exemplo daquelas trazidas pela Portaria 159/19) são “simples rito de conferência de fatos plasmados em documentos e livros fiscais, não havendo qualquer ato de criação neste procedimento”, portanto “uma norma procedural ou adjetiva” (transcreve ementas de julgados do STJ, do TRF4 e do TRF5), e que a retroação dessas normas de cunho adjetivo tem fundamento no art. 106, II, do CTN; que “tendo sido o lançamento realizado com base nas informações colhidas do LMC do contribuinte, informações estas devidamente espelhadas no Registro 1300 do EFD, não há qualquer inovação nas normas que alteram a Portaria 445/98, mas, tão-somente, uma adequação do procedimento de verificação das informações prestadas diariamente pelo contribuinte”; que não se aplica o entendimento alcançado pelo STJ ao julgar o REsp nº 1.884.431 “uma vez que o lançamento em epígrafe não tem como fundamento a variação volumétrica, mas, isto sim, algo que excede à variação volumétrica fenomenicamente justificável”, de modo que “não se trata [...] de consideração da variação volumétrica como fato gerador, mas, isto sim, combustíveis informados na Escrita Fiscal Digital que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental”.*

O Recorrente ofereceu manifestação (fls. 584 a 598), reiterando em parte suas razões recursais, mas trazendo como argumentos novos (mais uma vez, expostos em síntese e com transcrições selecionadas por esta Relatoria): “que a PGE precisa se manifestar, também, sobre o pedido de nulidade da decisão de piso”; que “renova o pedido de atendimento ao art. 46, do RPAF, com a reabertura do prazo para defesa”, que em nenhum dos dezesseis incisos do art. 4º da Lei nº 7.014/96 se autoriza a constatação do fato gerador por dia na entrada de combustíveis em estabelecimento varejista - que a lei o faz por presunção no art. 4º, § 4º, inciso IV; que “Dizer que as ‘entradas não registradas’ foram comprovadas pelo LMC, é distorcer completamente a redação da Portaria e atentar contra o sentido de todo o conteúdo normativo” - fez referência ao Acórdão proferido pelo TJBA, julgando Embargos de Declaração nos autos do Processo nº 0513561-60.2016.8.05.0001/5000. j. em 17/09/2019, e à ementa do acórdão proferido pelo STF ao julgar o RE nº 632.265 em 18/06/2018 (Tema 830); critica a interpretação “maquiavélica” do art. 144, § 1º do CTN consoante empreendido pela PGE/PROFIS; reitera a conclusão absurda a que se chegará se mantida a inferência de que os ganhos diários (absurdamente registrados, por erro), o que “chega a ser insano!!!”, ante alguns volumes apontados; postula a complementação do parecer da PGE/PROFIS.

A diligência ao Autuante teve por escopo a apresentação de todos os arquivos magnéticos utilizados no levantamento, e abertura do prazo de sessenta dias para a Recorrente sobre eles se manifestar.

Sobrevieram: a **mídia** de fl. 607 e intimação da Recorrente; a **informação do Recorrente** de que o CD se encontrava vazio (fl. 612); **nova juntada de CD (fl. 619)** e **intimação da Recorrente**; a **Manifestação do Recorrente** (fls. 630 a 666); e **nova Informação Fiscal** (fls. 670 a 671).

Na Manifestação do Recorrente (fls. 630 a 666), destacam-se: notícias sobre o julgamento do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001 em primeiro grau (4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador/BA) e em segundo grau (Segunda Câmara Cível do TJBA), afirmando que “O Tribunal da Bahia entende que a Portaria nº 159/19, que alterou a Portaria nº 445/98, é ILEGAL e INCONSTITUCIONAL, pois instituiu ‘fato tributável’, ao estabelecer ‘limite de variação volumétrica’”. Após transcrição de ementas de acórdãos do CONSEF, aduz exemplos (alguns deles já mencionados em peças anteriores) de dados registrados no LMC/EFD “totalmente inconsistentes, irreais e absurdos”, e que “somente pode atribuir os registros a falhas técnicas e humanas”. Conclui requerendo ouvida da PGE/PROFIS e do Autuante, com eventual diligência “com base na ‘EFD/LMC Físico’ e, com os mesmos dados, ‘retificado’, em confronto, inclusive, com a escrita contábil, objetivando apurar a verdade material”.

Na Informação Fiscal (fls. 670 a 671) destacam-se as seguintes asserções: “é sabido que alguns

*postos revendedores utilizam tanques em veículos para armazenar combustíveis para além da capacidade de seus tanques*”, embora as datas indicadas realmente chamem a atenção. Segue afirmando que “*Para explicar esses valores nessas datas e nessas datas somente, a impugnante anexou um laudo técnico (folhas 657 e 658) referente ao dia 01/06/2015 [...] Contudo, nele há somente uma opinião sobre o que provavelmente poderia ter acontecido nesses dias, somente nesses dias. [...] Dada a total diferença dos valores anotados, não nos parece plausível ter havido um simples erro de registros de dados*”. Conclui destacando que o laudo técnico somente se refere a dois dias, e que não foram apresentados os registros de medição do impugnante.

Retornados os autos, considerei-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Em 23/02/2023, o Sr. Secretário fez chegar a esta Relatoria e aos demais conselheiros e-mail oriundo do Escritório do procurador da Recorrente contendo memoriais e outros arquivos (inclusive consulta à ANP sobre a tancagem do Posto Revendedor de Combustível de titularidade da Recorrente, além de registros contábeis e fiscais), reiterativos das razões já aduzidas.

Levados a julgamento, ao longo das sessões realizadas entre 24/02/2023 e 10/03/2023, a 2ª CJF discutiu intensamente sobre o encaminhamento do feito, com a participação de representante da Recorrente (que promoveu o envio de diversos memoriais por e-mail), do Autuante, e da PGE/PROFIS (com a presença do insigne parecerista, Dr. José Augusto Martins Júnior). Em uma das sessões, o representante da PGE/PROFIS manifestou interesse em aprofundar o exame dos autos.

Assim, na sessão de 10/03/2023 esta Câmara deliberou à unanimidade (fl. 689) por converter o feito em nova diligência à PGE/PROFIS para que, após a juntada aos autos de todos os elementos de que dispunha o Recorrente (o que foi feito por meio do petitório de fls. 677 e seguintes, com anexos), os autos fossem remetidos à PGE/PROFIS para que esta oferecesse, por meio de um de seus ilustrados membros, novo parecer sobre todas as questões jurídicas que vislumbrar contidas nos autos, opinando ao final pelo provimento ou Improvimento do Recurso Voluntário. Após conclusão do quanto solicitado à PGE/PROFIS, sejam o Recorrente e o Autuante intimados para dele se manifestar, querendo, no prazo comum de 20 dias.

Sobrevieram aos autos: **a)** parecer de fls. 692 a 700, no qual o órgão de representação da Fazenda Estadual em Juízo, em síntese, sustentou a autuação, para conclusivamente afirmar “*não se trata o caso em epígrafe, por óbvio, de consideração da variação volumétrica como fato gerador, mas, isto, sim, combustíveis informados na Escrita Fiscal Digital que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental*”, o que foi corroborado em Despacho da Procuradora Assistente de fl. 702; **b)** manifestação do Recorrente, às fls. 707 a 709, relatando equívoco de objeto na manifestação da PGE/PROFIS e requerendo nova remessa para “*reencaminhamento do feito ao Respeitável Procurador, em consonância com a deliberação da Câmara*”, acostando cópias de termos dos autos, ora reproduzidas às fls. 710 a 753; **c)** manifestação do Autuante a fl. 758, afirmando que “*não desejo me manifestar sobre as questões postas no PAF*”.

Trazidos os autos à sessão de 13/03/2023, para julgamento, fizeram-se representar a Recorrente, na pessoa do seu advogado, Dr. Fernando Marques Villa Flor (OAB/BA nº 11.026) e Sr. José Roberto Pereira, fazendo uso regimental da palavra; também a Fiscalização, na pessoa do Autuante, o Sr. Jefferson Martins Carvalho, também fazendo uso da palavra.

É o Relatório.

## 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 aos requerimentos subsequentes à realização das duas diligências já empreendidas em segundo grau de julgamento, para que haja repetição da remessa dos autos para nova prolação de Parecer pela PGE/PROFIS, e para que haja a realização de novas diligências perante a

Fiscalização, rejeito-os por entender que (no segundo caso) a busca da verdade material não deve conduzir à eternização do procedimento, já que se o órgão julgador deve também curar pela duração razoável do processo (art. 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal); e por entender que (em ambos os casos) os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador (art. 147, inciso I, alínea “a”, primeira figura do RPAF/99).

Reconheço, com efeito, que no novo Parecer da PGE/PROFIS não inova. Aliás, sua conclusão é para mim algo nebulosa: é que o fundamento do Auto de Infração é, sem qualquer dúvida ou controvérsia, a variação volumétrica de combustíveis conforme medida pelo Recorrente em seus tanques e escriturada em sua EFD. Pois é isso que apura o levantamento quantitativo de estoques, a partir do LMC (livro de movimentação de combustíveis): variações volumétricas diárias incompatíveis com a escrituração fiscal de entradas e de saídas de combustíveis, e também incompatíveis com fenômenos normais de dilatação térmica.

Considerando que a remessa se motivou de pedido da PGE/PROFIS, e que esta já se manifestou sem maior novidade em torno das questões debatidas, considero superada a necessidade de nova manifestação.

Sobre as nulidades aventadas acerca da decisão de piso, rejeito-as integralmente. Reporto-me ao relatório para pontuar conforme referências articuladas (com algumas inversões, para melhor clareza do raciocínio), mais uma vez, *brevitatis causa*.

#### **A) Alegações de nulidade da decisão**

**a1) e a3)** Com a devida licença da Recorrente, temos que as razões defensivas e recursais, e subsequentes manifestações, foram urdidas de um modo que não concorre para a analítica e completa dos argumentos e postulações. As ideias são repetidas, cheias de remissões entre “preliminar” e “mérito”, com extensas transcrições de ementas de julgados. Não há clareza, *data venia*. Ainda assim, parece-nos que no julgamento de piso todas as arguições foram examinadas.

Do mesmo modo, vejo que a JJF não examinou a constitucionalidade, a legalidade ou a aplicabilidade em abstrato da Portaria nº 445/98 (e não a Portaria nº 159/19, mera alteradora daquela) porque o exame conforme postulado escapa à competência do CONSEF. Os mesmos dispositivos normativos (art. 125 do COTEB; art. 167 do RPAF/99) negam ao CONSEF a competência para declarar constitucionalidade, e para negar aplicabilidade a ato emanado de autoridade superior, sendo certo que o CONSEF integra a estrutura administrativa da SEFAZ (art. 2º do RICONSEF; art. 3º do RISEFAZ). Logo, o CONSEF não titula competência para negar aplicabilidade de Portaria emanada do Secretário da Fazenda.

Nessa toada, a arguição acerca do enquadramento legal promovido pela Fiscalização (a3) foi, sim, examinada em primeiro grau, ao sustentar a higidez do enquadramento, sendo louvável a economia de palavras e de raciocínios para evitar repetições.

**a2)** Não há cerceamento do direito à ampla defesa pela mera rejeição do procedimento (sessão de julgamento telepresencial) por parte do Acusado, sem que reste evidenciado o efetivo prejuízo. Como bem ponderou o juízo *a quo*, o julgamento em sessões virtuais tem previsão na legislação baiana desde 07/04/2020 (art. 64-A do RICONSEF, Decreto nº 7.592, de 04/06/1999).

Oxalá que o PAF-e, consectário lógico de julgamento virtual previsto na legislação desde 14/11/2013 (consoante art. 121-A do RPAF/99) seja implementado em urgente brevidade, para que o processo administrativo fiscal baiano atinja o estado de arte dos autos forenses. Afinal, como se diz no art. 12 do RPAF/99, o RPAF e demais procedimentos “serão organizados à semelhança dos autos forenses”, e os autos forenses são eletrônicos há quase duas décadas.

Fato é que o estado de arte do processo jurisdicional é eletrônico (em autos, sessões e julgamentos) há anos, e tal estado se consolidou no curso da pandemia do COVID-19, não cabendo, insista-se, aduzir cerceamento do direito de defesa sem evidenciação precisa, consistente e analítica do prejuízo (inteligência do art. 18, § 2º do RPAF/99).

**a4)** Equivoca-se a Recorrente acerca da tese de “manobrar a desqualificação da ‘presunção’”, pois desde sempre a acusação não versou sobre o art. 8º da Lei nº 7.014/96 (sede da assim chamada “responsabilidade por substituição”), pois essa não diz respeito à figura do Acusado revendedor de combustível. A substituição prevista no art. 8º, inciso IV, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 é aqui pressuposta. Como a Recorrente foi colhida em omissão de entrada, segundo a tese do Autuante, não pode ela, Recorrente, provar que a mercadoria adquirida foi efetivamente tributada pelo “industrial ou extrator”, e como sofre a incidência da regra de solidariedade (art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96), deve o ICMS-ST por solidariedade. Essa é a tese da acusação e essa é a tese que prevaleceu em primeiro grau, não houve “manobra” alguma.

**B) Alegações de nulidade do Auto de Infração**

**b1)** Não há erro no enquadramento legal, pois a tese da Fiscalização é a de que a Recorrente apurou ganhos diários de combustíveis no Registro 1300 da EFD ICMS/IPI, de extração do LMC, em volume superior ao tolerado (imputável à variação volumétrica, em decorrência de fenômenos físicos), e isso evidenciou omissão de entrada de combustível, atraindo a aplicação do lançamento conforme empreendido.

**b2), b3) e b7)** Quanto à alegação de vício na utilização do art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 para a situação em tela, de criação de um novo fato gerador consumado a partir de um novo fato gerador presumido, e de inaplicabilidade da presunção legal permitida (art. 8º, inc. IV, alínea “a” da Lei nº 7.014/96), atingindo “dados irreais”, e impropriedade do método aplicado (por conduzir à criação de duas hipóteses de fato gerador presumido, ou uma nova hipótese de fato gerador consumado) em nosso entender a matéria se confunde com o mérito, e será apreciada em instantes.

Sobre o acórdão emanado do STJ (proferido quando do julgamento do REsp nº 1.884.431/PB), em consulta pública ao site do Tribunal da Cidadania constato haver transitado em julgado em 16/11/2020, tendo por partes pessoas estranhas a estes autos, com efeito *inter partes* (ou seja, não se trata de questão idêntica à desta lide e que tenha sido definitivamente julgada pelo Poder Judiciário).

Ademais, ali (ao que se pode extrair do exame apenas do acórdão, como se lê transrito ao lado: “*o Estado da Paraíba defende a legalidade da cobrança de ICMS incidente sobre a diferença entre o valor de entrada e o de saída do combustível, quando, em virtude da temperatura da entrada ter sido inferior à de saída, se perceba um volume maior da mercadoria.*”), houve lançamento complementar de ICMS em razão das diferenças entre entradas e saídas de mercadorias, o que não parece ser precisamente o caso dos autos.

Aqui, pela variação volumétrica registrada na EFD pelo próprio Sujeito Passivo, em percentual superior à margem de tolerância da ANP e da SEFAZ, inferiu-se omissão de entradas de mercadorias, ausência do registro das notas fiscais que acobertaram a mercadoria na entrada, aplicação da solidariedade pelo ICMS-ST devido em etapas anteriores do ciclo econômico da mercadoria e, ante a ausência de prova de seu recolhimento, o reclamo do tributo devido.

Contudo, a *ratio* do julgado do STJ parece relevante, sim, para o caso. Sobre essa cadeia de inferências, falaremos logo mais.

**b4)** Não se vislumbram nulidades da condução da ação fiscal, como evidenciado em primeiro grau. A ação fiscal se desenvolveu de modo consistente com a tese esposada pelo Autuante. Não há “abstração na acusação fiscal”, mas uma cadeia de inferências a partir de declarações prestadas pelo Sujeito Passivo (variação volumétrica positiva – os “ganhos” – conforme declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD).

**b5 e b6)** A tese da ilegalidade de aplicação da Portaria nº 159/19 a fatos geradores pretéritos (já que trata, em tese, dos motivos de direito para a edição do ato administrativo de lançamento) confunde-se com o mérito, mas peço licença para enfrentá-la parcialmente desde logo.

Não nos parece que as modificações engendradas na Portaria nº 445/1998 impliquem configuração de “novo fato gerador”, mesmo porque tal ato normativo se presta a uniformizar procedimentos para o “levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias” (auditoria de estoques).

O fato tributário é o mesmo (realizar operações relativas à circulação de mercadorias do gênero combustíveis), e o procedimento está refletido na Lei nº 7.014/96, modificada pela Lei nº 14.183, de 12/12/2019, com a inserção do § 8º no art. 4º (que versa sobre o critério temporal da regra matriz de incidência, ou seja, o momento da incidência da norma jurídica tributária - apurado horas direta, horas indiretamente).

Ou seja, a Portaria nº 445/1998 não cria, nem poderia criar, hipótese tributária nova. Tampouco cria “fatos geradores diários” - a rigor, como bem pontua a PGE/PROFIS, os “fatos geradores” do ICMS são instantâneos (como soem ser todos eles, segundo a doutrina de Paulo de Barros Carvalho), a despeito de existir *técnica de apuração* com periodicidade. A Portaria define procedimentos para a auditoria de estoques e os *efeitos jurídicos* a partir desses procedimentos. Tais efeitos, de caráter meritório, peço licença para apreciar logo em seguida.

Ademais, o CONSEF não titula competência para apreciar a ilegalidade da Portaria nº 445/1998, e com isso negar-lhe aplicação, uma vez que emanada do Secretário da Fazenda, autoridade superior em hierarquia ao Conselho (art. 125 do COTEB, art. 167 do RPAF/99; c/c art. 3º do RISEFAZ aprovado pelo Decreto nº 18.874, de 28/01/2019), cabendo-lhe tão só, e em situações excepcionais, representar ao Secretário da Fazenda quando diante de um ato reputado ilegal (art. 168 do RPAF/99), mas sem deixar de lhe dar aplicação.

Vale dizer: se a técnica adotada em norma infralegal implica desrespeito à norma legal (por exemplo, a periodicidade mensal de apuração do ICMS normal na venda de combustíveis), ou mesmo editada em lei complementar, não será este o foro para dirimir tal inconformismo.

### **C) Prejudicial de nulidade do lançamento acolhida**

Segundo o exame das questões postas, observo que há ainda uma *questão prejudicial* a todos os autos de infração semelhantes ao que se encontra em exame, qual seja, a de se saber se a “omissão de entrada” restou devidamente caracterizada.

Isso porque a acusação nestes autos, de ausência de recolhimento de ICMS por antecipação, pressupõe a omissão de entrada. Assim, se eventualmente afastada a omissão de entrada, ainda que por uma nulidade constatada no lançamento tributário, obviamente restará descaracterizada a infração.

Ora, insisto, essa é uma *questão prejudicial*. Vale dizer: É UMA QUESTÃO DE MÉRITO! Não há nada que a aproxime de uma “preliminar”, salvo o fato de que são tecnicamente arguidas antes de outras, e devem ser tecnicamente decididas previamente a outras.

A diferença entre uma questão preliminar e uma questão prejudicial é elementar: preliminares são aquelas que, por força de disposição da legislação processual, devem ser aduzidas em “capítulos preliminares” de uma contestação, e em geral dizem respeito à formação do processo; questões prejudiciais são fatos prévios à causa de pedir imediata (são causas de pedir mediatas, interna ou externamente à relação jurídica em exame).

Barbosa Moreira e Thereza Alvim (*Fundamentos do Processo Civil Moderno*, t. I, p. 258-259) lecionam que as questões prévias podem ser classificadas como questões preliminares ou questões prejudiciais (Cândido Dinamarco destaca que as prejudiciais são questões de mérito), de acordo com a qualidade ou o teor da influência exercida sobre as questões posteriores.

Sabiamente, o legislador processual baiano assentou que, ainda no art. 154, parágrafo único, o julgador vencido em *preliminar* (insisto, PRELIMINAR, lembrando que o *caput* fala de PRELIMINAR e de PREJUDICIAL) não está eximido de se manifestar sobre “questão principal”. Ora, a *contrario sensu*, o julgador vencido em questão PREJUDICIAL, especialmente se essa questão

for incompatível com a matéria decidida, obviamente não pode ser compelido a decidir “questão principal”.

Para maior clareza, transcrevo integralmente o dispositivo da legislação (Decreto nº 7.629/99, o RPAF/99):

*Art. 154. A matéria principal somente será posta em discussão e julgamento quando vencida a questão preliminar ou prejudicial, se for o caso, ou se não houver incompatibilidade entre ambas.*

*Parágrafo único. O julgador ou conselheiro não ficará eximido de votar a matéria principal, uma vez vencido na preliminar levantada.*

Disse tudo isso, Senhor Presidente, para que mais uma vez possa sustentar que nestes casos meu entendimento é de que há um vício na constatação da “omissão de entrada”, e que em meu sentir acarreta a improcedência do Auto de Infração, em razão da nulidade do lançamento.

Em seu o Recurso, em que se inquiña nulidade no lançamento por “presunção da presunção” e insuficiente caracterização da infração, e critica-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 à 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.

Neste caso concreto, percebam nobre pares, a Fiscalização admite casos pontuais, “fora da curva normal”, em que a apuração diária de ganhos é efetivamente irreal. Ora, o que se percebe, muito ao revés, é que a “exceção” confirma a nossa tese: a técnica empreendida, sem qualquer demérito da denodada atuação dos agentes da fiscalização envolvidos, não é apta a gerar convicção de cometimento da infração.

Quero com isso, insisto, 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):

**EMENTA: ICMS.** I. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO DECLARADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). As omissões de entradas constatadas são apenas aparentes. A empresa vende quantidades de combustíveis a mais do que comprou, não porque omitiu entradas, mas porque, embora tenha registrado as compras com as quantidades devidamente corrigidas de acordo com os critérios fixados pelo CNP, em função da temperatura-padrão de 20 °C, não procedeu da mesma forma ao dar saída das mercadorias, pois a legislação que regula o setor não prevê que assim devesse proceder, daí haver um ganho de volume em virtude da expansão das moléculas dos combustíveis por força do natural aumento de temperatura, haja vista que na Bahia a temperatura ambiente se situa quase sempre acima de 20 °C. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

Mais recentemente, esta Câmara proferiu dois Acórdãos unânimis:

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

**EMENTA: ICMS.** FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Levantamento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Não comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal e sem registro nos Livros Fiscais. É necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva de sua ocorrência. A fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração. Recomendada a renovação da ação, a salvo de erros. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

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

**EMENTA: ICMS.** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

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

#### VOTO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se assistiu durante a sustentação oral, o ilustre Autuante admitiu que em situações pontuais a apuração de ganhos foi efetivamente irreal. Ora, e porque somente dados absurdos (que escaparam aos filtros da técnica empreendida) seriam irreais? Será que outros fenômenos anormais ou erros – indivisíveis, graças a disparidade entre a apuração diária do LMC e a escrituração fiscal de periodicidade mensal – não estaria conduzindo a todo um conjunto de percepções equivocadas sobre os fatos?

Insisto: 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” (ou aritméticas, o que é o mesmo que inferência matemática, salvo se desconstruirmos a noção científica de que Aritmética é parte da Matemática) como as que surgem das auditorias de estoque geralmente redundam em incerteza muito longe da Matemática, com cálculos diversos realizados pelos mesmos calculistas. Podemos demonstrá-lo

“matematicamente” (estatisticamente, é verdade), ao constatar o volume de resultados díspares alcançados nas auditorias de estoque.

Em uma frase: tais inferências “matemáticas” são muitas vezes problemáticas!

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 implicar a criação de um fato gerador novo, fora daqueles indicados no art. 2º da Lei nº 7.014/96** (se apura ganhos diários no LMC, em valor superior ao tolerado, então deve pagar ICMS sobre o valor das mercadorias decorrentes dos ganhos).

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

Há, repito, muita incerteza na ação fiscal, a despeito do denodo do Autuante.

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.

Examine-se o método aplicado: extraiu-se 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%. Referido percentual representa a margem de segurança em razão do fenômeno natural de dilatação do combustível em função da variação de temperatura; os valores que excedem o limite acima mencionado foram considerados, de forma presumida, “entrada de mercadoria não registrada”.

Neste sentido, a Recorrente contestou as quantidades de mercadoria que foram extraídas da sua EFD. E sinalizou que os desvios são decorrência de erros.

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

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 amparada por qualquer norma, ainda que infralegal.

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

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

Ocorre que as operações de saída da mercadoria combustível, operadas pela Recorrente, não são, 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” (a despeito do que declarou em manifestação oral neste julgamento, mas que não constatei *data venia* a partir dos papeis de trabalho postos entre os demonstrativos do Auto de Infração), 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.

Impende fazer referência a 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 figura-se 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 consulta pública ao site do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, constato ainda que o feito em apreço já foi apreciado, em sede de apelação (não visualizei certidão de trânsito em julgado, e há aparentemente recurso especial interposto), concluindo pela manutenção da sentença, ementa nos seguintes termos:

*DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA COM PEDIDO DE TUTELA DE URGÊNCIA INAUDITA ALTERA PARS. SENTENÇA IMPROCEDENTE. ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DA PARTE AUTORA REJEITADA. VARIAÇÃO DE TEMPERATURA DE CARREGAMENTO E DESCARREGAMENTO. DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEL. FENÔMENO FÍSICO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. RECURSO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. Trata-se de Apelação interposta por ESTADO DA BAHIA (FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL) em face da sentença proferida pela MM. Juíza de Direito da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador – BA, que nos autos de AÇÃO DECLARATÓRIA COM PEDIDO DE TUTELA DE URGÊNCIA INAUDITA ALTERA PARS, tombada sob nº 8057416-34.2021.8.05.0001, julgou procedente o pleito autoral, declarando a improcedência de todas as autuações realizadas pelo apelante, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis apelados, que tenham como enquadramento legal os arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento da temperatura, em razão da ausência de fato gerador de ICMS, do recolhimento total do referido imposto de forma antecipada pelo regime da substituição tributária progressiva e da ilegalidade/inconstitucionalidade do artigo 10, parágrafo único, da Portaria 445/98. Insta salientar que na substituição tributária progressiva ocorre a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo de toda a cadeia aos ocupantes das posições anteriores. Deste modo, os participantes das posições posteriores na cadeia de substituição não pagam os tributos diretamente, pois são contribuintes substituídos, de outro modo, arcaram também com os prejuízos econômicos provenientes de uma cobrança irregular do tributo assim como os membros das primeiras posições. Com efeito, a própria natureza desse instituto tributário demonstra que qualquer irregularidade na cobrança do imposto em pauta, acaba prejudicando e interessando a todos os membros da cadeia indistintamente, justificando assim o interesse de agir da parte autora. Destarte, rejeito a preliminar arguida. Cumpre ressaltar que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS está previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, e na Lei Complementar nº 87/1996, tratando-se de imposto de competência estadual com incidência sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Observa-se que o regime da substituição tributária progressiva, por sua vez, foi instituído pelo § 7º, do art. 150, da Constituição Federal. Deste modo, correta a sentença ao declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo apelante,*

objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis apelados em razão da ausência de fato gerador de ICMS. RECURSO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. (TJBA, Segunda Câmara Cível, Apelação Cível nº 8057416-34.2021.8.05.0001, Rel. Desa. Maria de Fátima Silva Carvalho, votação unânime em 14/06/2022).

**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 item do Recurso Voluntário, e julgo nulo o lançamento.

Insisto que a arguição de nulidade, aqui, é mérito, e se confunde com o que a Recorrente aventou em capítulo de mérito de seu Recurso Voluntário. 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, conhecido o Recurso Voluntário, voto pelo seu PROVIMENTO, declarando NULO o lançamento tributário (“improcedente” o Auto de Infração).

É o voto.

## VOTO VENCEDOR

Peço *vénia* para divergir parcialmente do voto do digníssimo Relator, que proveu o Recurso Voluntário e julgou Nulo o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir o imposto, na condição de responsável solidário, em razão da falta do seu recolhimento, 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.

Registro a minha anuênciia parcial ao voto decorrente de todas as rejeições iniciais das diversas preliminares de nulidade arguidas pelo Autuado, seja em relação à Decisão a quo ou ao procedimento em si, tendo em vista que, apesar da abundância das preliminares de nulidade, a tese recursal se restringe, basicamente, a alegar fatos sob a premissa falsa de que a exigência decorre de presunção legal prevista no Art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, o que não é verdade, conforme veremos adiante.

Ressalto que não há como anuir ao voto condutor quando visivelmente se constata desconexão entre a fundamentação e a própria conclusão, tendo em vista a suposição de que os lançamentos em sua escrita fiscal não fazem prova da sua existência.

Ora, se acaso houvesse um descompasso entre os registros contábeis e a verdade dos fatos, caberia ao Autuado trazer tal prova, o que não ocorreu, e tal situação não é motivo para a alegada falta de elementos para se determinar, com certeza, a ocorrência da infração.

Assim, não há como não admitir que o voto condutor apresenta-se desconexo da realidade fática e da própria fundamentação nele constante, ao concluir incoerentemente pela nulidade do Auto de Infração, razão da minha divergência parcial quanto ao seu resultado.

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



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

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

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do 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 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 Registro de Inventário 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 disponíveis se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais.

Assim, trata-se de uma ciência exata, onde dois mais dois menos um, tem que resultar em três, caso contrário, houve entradas ou saídas sem documentação fiscal.

Saliento desde já que o motivo desta autuação não se confunde com dilatação térmica. A dilatação térmica admitida pela ANP se restringe ao percentual de 0,6% (seis décimos por cento) do volume disponível (estoque no início do dia + 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.

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 acrescer de volume recebido no dia e deduzido do volume de vendas no próprio dia através dos bicos, apurando-se o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, realizado através da medição física, detectando-se, assim, perdas ou ganhos, os quais também são contabilizados no aludido LMC.

Contudo, como dito, exige-se imposto por responsabilidade solidária, em razão da falta do recolhimento do ICMS, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (combustíveis), apurado mediante registro de “ganho” marginal de combustível da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Quanto aos dias que foram supostamente apuradas “perdas” de combustíveis, ditas pelo Autuado como desprezadas no levantamento fiscal, há de esclarecer que por se tratar de levantamentos diários a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio contribuinte, como também de mercadorias com fase de tributação encerrada, tal constatação de “perdas”, em índice superior

ao admitido pela ANP, não acarreta exigência do ICMS e muito menos compensação com supostos “ganhos” do dia posterior, pois, repita-se, tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, 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 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 + 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 variação volumétrica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, conforme se foi apurado na ação fiscal.

Portanto, a exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis 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, na condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter estocado combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

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

Importante relatar que a Portaria nº 159/19 apenas estabeleceu esta margem de segurança superior à definida pela ANP, beneficiando o Autuado, conforme consignado no Parecer Jurídico PGE nº 2021074132-0, com anuênciam do Procurador Chefe da PGE/PROFIS, constante do Auto de Infração nº 269138.0114/19-7, julgado recentemente por esta 2ª CJF, que, em relação:

- 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 1300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- 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.
- 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 dum 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 como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD cujas entradas excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental.

Portanto, inexiste razões para que seja declarada a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração, até porque o próprio Autuado se limita a apresentar inúmeras preliminares de nulidade, muitas repetidas e com mesmo objeto, as quais reitera como razões de mérito, em uma prova inequívoca de não possuir qualquer documento que venha a elidir ou explicar as absurdas diferenças quantitativas de entradas dos combustíveis sem documentação fiscal - a exemplo de notas fiscais de compras de combustíveis não registradas na EFD ou erro no levantamento fiscal - cuja atitude exacerbada de preliminares ensejou apenas dificuldades no julgamento mais célere, porém, não menos “justo”.

Porém, apesar da anuência à recusa das preliminares de nulidade elencadas no voto condutor, passo, ainda, a acrescentar algumas considerações, nos termos a seguir:

Quanto às preliminares suscitadas no intuito de anular o Auto de Infração, especialmente sob arguições de impropriedade de método e inaplicabilidade da presunção legal, há de esclarecer que a acusação fiscal é cristalina de que a exação ao sujeito passivo é de responsabilidade solidária, em razão da falta do recolhimento do ICMS, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1300 da EFD) 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) destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF nº 1/92)*”, sendo descabida sua alegação relativa à impossibilidade de constatação de fato gerador diário.

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

Diante de tais considerações, concluo incapazes à reforma da Decisão recorrida todas as alegações recursais relativas a premissa de que a acusação fiscal se trata de **presunção legal de omissão de receitas** anteriores, visto que os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do excessivo registro de “ganho” de combustíveis pelo Autuado no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 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 só volume recebido no dia e subtraído 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.

Ressalto que descabe a alegação de que o Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96 não se reporta à substituição tributária, mas sim aos casos de flagrante de posse de mercadorias sem documento fiscal ou com documentação inidônea, eis que o fato concreto se submete à hipótese legal, em relação às mercadorias que o Autuado “**detiver**” para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento físico/diário feito pelo próprio Autuado, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao fisco o cotejo entre os estoques físicos e o escriturado para apurar o ilícito fiscal de entradas sem documentação fiscal.

Registro, ainda, que o vocábulo “detiver”, insito no Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, transcrito abaixo, é flexão do verbo deter na 1ª ou 3ª pessoa do singular do **futuro do subjuntivo** que é um tempo verbal que indica uma ação que ocorrerá no futuro, a qual expressa uma possibilidade de que em

breve algo irá acontecer, logo, contrário da pretensão recursal **de flagrante de posse das mercadorias** que se adequa ao gerúndio “**detendo**” que indica continuidade, desenvolvimento de ação em andamento.

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

[...]

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

Portanto, repito que todas as alegações recursais, preliminares ou repisadas no mérito, relativas a premissa de que a acusação fiscal se trata de presunção legal de omissão de saídas/receitas não encontram nexo causal ao lançamento de ofício, razão de não as acatar.

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.

Sendo assim, diante de tais considerações, reitero que são incapazes à reforma da Decisão recorrida todas as alegações recursais relativas a premissa falsa de que a acusação fiscal se trata de **presunção legal de omissão de receitas** anteriores e todas as demais suscitadas pelo Autuado para pretender a nulidade do Auto de Infração, por se encontrarem interligadas ou interdependentes, como já explicado.

E como não se trata de presunção, não há porque se falar na proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07.

No que tange à alegação de entendimento em decisões judiciais não permitir a “variação volumétrica” seja entendida como “fato gerador”, melhor sorte não coube ao Autuado, pois, conforme já dito, na verdade, **não se trata de “ganho” pela variação volumétrica por dilatação térmica, mas de entradas de combustível sem o devido documento fiscal**, apurado na ação fiscal através do Livro de Movimentação de Combustível (LMC), nos termos dos Arts. 215 e 219 do RICMS/12, assumindo o adquirente a condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter estocado combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do Art. 6º, IV da Lei 7.014/96, como também a responsabilidade, do próprio sujeito passivo, pelo recolhimento da antecipação tributária nos termos do Art. 8º, II da Lei nº 7.014/96, exigido no Auto de Infração nº 269138.0077/20-8.

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, repita, se lastreia em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, constatação fática e pretérita de impossível verificação, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo contribuinte enviados à esta SEFAZ via 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, tendo em vista que o Autuado não trouxe qualquer prova das suas alegações tal como um recibo de entrega constando que a data de entrada dos combustíveis estava equivocada.

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 a multa aplicada está prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

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

Entretanto, da mesma forma em que foi verificado no Acórdão JJF nº 0177-05/23-VD, em que foi julgada a infração relativa à substituição tributária referente a este mesmo levantamento, erro de 586.712,400 litros na indicação dos volumes de óleo diesel comum, no exercício de 2015, e de 335.895,200 litros de gasolina comum no exercício de 2018, faço a correspondente exclusão dos valores correspondentes, reduzindo o valor em R\$ 263.862,25, ou seja, de R\$ 319.871,03 para R\$ 56.008,78, no exercício de 2015, e em R\$ 359.007,44, de R\$ 410.985,87 para R\$ 51.978,43, no exercício de 2018.

Desta forma, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor histórico de R\$ 244.182,06, conforme demonstrado abaixo:

Data Ocorr	Data Vencto	Julgado 3ª JJF	Exclusão	Julgado 2ª CJF
31/12/2015	09/01/2016	23.682,07		23.682,07
31/12/2015	09/01/2016	319.871,03	263.862,25	56.008,78
31/12/2015	09/01/2016	85.687,55		85.687,55
31/12/2016	09/01/2017	2.553,17		2.553,17
31/12/2016	09/01/2017	3.944,32		3.944,32
31/12/2017	09/01/2018	15.781,52		15.781,52
31/12/2018	09/01/2019	410.985,87	359.007,44	51.978,43
31/12/2018	09/01/2019	4.546,22		4.546,22
<b>Total</b>		<b>867.051,75</b>	<b>622.869,69</b>	<b>244.182,06</b>

## 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, PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269138.0128/19-8, lavrado contra MELLO BEZERRA COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 244.182,06, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Fernando Antonio Brito de Araújo e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Gabriel Henrique Lino Mota e Rafael Benjamin Tomé Arruty.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDE E SILVA - VOTO VENCEDOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS