

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0095/19-2
RECORRENTE - VIDA NOVA COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS LTDA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0254-04/23-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/07/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0249-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. CONSTATAÇÃO DE ESTOQUE NÃO JUSTIFICÁVEL PELA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXTINÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DISCUSSÃO JUDICIAL DA LIDE. Observados ganhos volumétricos registrados pelo Autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, não decorrentes de fenômenos físicos, acima dos índices admitidos pela ANP. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias visando a descaracterização da infração. Demonstrativos foram devidamente entregues ao Autuado e refletem com clareza a apuração do imposto devido. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia do poder de recorrer na esfera administrativa nos termos dos Arts. 126, do COTEB, e 117, do RPAF/99. Mantida a subsistência do lançamento tributário até decisão final da lide pelo Poder Judiciário. Suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Declarada a **EXTINÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, com a extinção do processo administrativo em decorrência da escolha da via judicial, o qual fora lavrado em 10/12/2019, em razão da seguinte irregularidade:

***Infração 01 – 04.07.01:** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.632.046,55, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d”, da Lei nº 7.014/96.*

A 4ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, com a extinção do processo administrativo em decorrência da escolha da via judicial, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0254-04/23-VD (fls. 250 a 272), com base no voto a seguir transcrito:

“O Auto de Infração, em tela, lavrado em 10/12/2019, resultou de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária SAT COPEC, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 505744/19, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS), relativo a 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 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. Lançado ICMS no valor de R\$ 1.632.046,55, com enquadramento no artigo 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96 e Art. 10, § único, da Portaria 445/98, mais multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III, “d” da Lei nº 7.014/96.

Registro que em 02/10/2023, através de e-mail, foi encaminhado a todos os julgadores e conselheiros deste Conselho de Fazenda (CONSEF), cópia do expediente acostado às fls. 239/245 dos autos, com a seguinte denominação **ORIENTAÇÃO DE CUMPRIMENTO**, datada de 12/09/2023, procedente da Procuradoria Judicial da PGE, dirigida à Procuradoria Fiscal do mesmo órgão, onde consta a seguinte instrução:

“Objetivamente, solicito a esta Secretaria que forme expediente, através do canal adequado com as cautelas de estilo, endereçado à SAT-SEFAZ noticiando-lhe o deferimento de pedido de extensão de suspensão de liminar pela Presidência do c. TJBA, nos autos do processo anunciado na epígrafe, cuja cópia deve seguir em anexo para conhecimento a fim de dar-lhe efetivo cumprimento.”

*“Esclareço que a referida decisão da Presidência do e. TJBA suspendeu os efeitos da liminar concedida nos autos do processo nº 8015594-94.2023.805.0001, **ajuizado por AERoclube Comércio de Derivados de Petróleo Ltda e outros**, em trâmite no MM. Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador/Ba, razão pela qual a SAT-SEFAZ pode restaurar os efeitos dos PAFs nºs: [...] 2691380095/19-2, [...]”*

Consoante se verifica do destaque acima, o Contribuinte Autuado apresentou “Renúncia à Discussão Administrativa”, em relação ao Auto de Infração nº 269138.0095/19-2, em tela, na forma consignada pelos artigos 126 do COTEB e 117 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, posto que, intentou ação consubstanciada pelo Processo nº 8015594-94.2023.8.06.0001, na 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, que proferiu Sentença concedendo a tutela de urgência para determinar que o réu (Fazenda Pública) se abstenha de inscrever em Dívida Ativa os créditos tributários oriundos do presente PAF, entre outros, em face da empresa autora e/ou de seus sócios, em relação aos créditos sub judice, sob pena de multa a ser fixada.

Assim dispõe os artigos 126 do COTEB (Lei nº 3.956, de 11/12/1981) e 117 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99) in verbis:

• COTEB:

Art. 126. Escolhida a via judicial pelo contribuinte, fica prejudicada sua defesa ou recurso, importando tal escolha a desistência da defesa ou do recurso interposto, considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis.(Grifo acrescido)

• RPAF/99:

Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto. (Grifo acrescido)

§ 1º O Auto de Infração será remetido à DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113:

I - na fase em que se encontre, tratando-se de ação judicial relativa a Auto de Infração preexistente;

II - imediatamente após a sua lavratura ou quando se tomar conhecimento da existência da ação judicial, quando esta for anterior ao Auto de Infração, caso a discussão judicial diga respeito especificamente à matéria objeto do procedimento administrativo.

§ 2º A ação judicial proposta pelo sujeito passivo não suspende a execução do crédito tributário, salvo quando:

I - acompanhada do depósito do seu montante integral;

II - concedida medida liminar em mandado de segurança, determinando a suspensão.

§ 3º A suspensão da exigibilidade do crédito nos casos de depósito do valor ou de concessão de medida liminar em mandado de segurança não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

§ 4º Quando o contribuinte ou responsável, antecipando-se a procedimento administrativo ou medida de fiscalização, promover contra a fazenda pública estadual qualquer ação judicial em que se discuta matéria tributária, a repartição fiscal competente deverá providenciar e fornecer à Procuradoria Geral do Estado, por provocação desta:

I - Termo de Ocorrência, a ser imediatamente lavrado para apurar a situação tributária do contribuinte, com relação à questão discutida em juízo;

II - os elementos de informação que possam facilitar a defesa judicial da Fazenda Pública e a completa apuração do crédito tributário.

§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, se a matéria discutida envolver procedimentos futuros, serão realizadas verificações periódicas para controle das atividades tributáveis.

Isto posto, com supedâneo na norma regulamentar acima transcrita, **voto pela declaração de extinção do**

presente processo administrativo fiscal, restando mantido o lançamento tributário, devendo os autos serem encaminhados à SEFAZ/SAT/DARC para adoção das providências pertinentes à sua alçada, ficando suspensa a exigibilidade do crédito tributário até ulterior decisão pelo poder judiciário.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 282 a 290), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, preliminarmente, suscitou a nulidade da Decisão recorrida, conforme registrado no Acórdão CJF nº 0345-12/23, tendo em vista que a sua renúncia não atinge as alegações que não compõem a discussão judicial, as quais não foram analisadas, notadamente referentes à aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07 (itens 52 e 53, da Defesa), a irregularidades no saneamento do PAF e ao mérito (itens 02 e 03 e 27 a 33, da petição SIPRO nº 390245/2022-4, de 19/12/2022 – fls. 180 a 192).

Disse que o lançamento de ofício baseado exclusivamente na EFD não possui cunho legal, na medida em que não comprova a efetividade das alegadas “*aquisições sem documentação fiscal*”, conforme decidido nos Acórdãos CJF nºs 0097-12/20-VD e 0309-12/20-VD, sendo que o CONSEF pode, e deve, de ofício, reconhecer que o lançamento se encontra eivado de vícios e flagrantes ilegalidades, decretando a sua nulidade ou improcedência.

Relatou que o TJ/BA firmou o entendimento de que a Portaria nº 159/19, que alterou a Portaria nº 445/98, é ilegal e inconstitucional, nos julgamentos dos Processos nº 8024453-36.2022.8.05.0001 e 8057416-34.2021.8.05.0001, pois instituiu fato tributável ao estabelecer “*limite de variação volumétrica*”, bem como pela não incidência do ICMS sobre variação volumétrica.

Questionou: se a própria “*variação volumétrica*” não pode ser caracterizada como “*fato gerador do ICMS*”, como admitir que “*fora de determinado limite se faz qualquer distinção*”?

Aduziu ser evidente que se a “*variação volumétrica*” não é “*fato gerador*”, não se pode dizer também que “*será a partir de determinado limite de tolerância*” e que, além disso, a autuação contestada, em verdade, sequer diz respeito a “*comprovação de variação volumétrica excedente*”, e sim a tributação sobre dados acessórios, a título de “*ganhos*”, lançados na EFD/LMC, mediante claras falhas técnicas e humanas, sem que se fosse feita qualquer análise das demais informações, e documentos, que retratam a inverdade da constatação de “*ganhos*”.

Informou que se encontra consolidada a posição do STF, nessa mesma linha de ilegalidade, por ofensa ao princípio da reserva legal, traçada pelo TJ/BA, acostando excerto da ementa do RE nº 632.265, e que o Recurso Especial operado pelo Estado da Bahia no caso paradigma citado teve seguimento denegado pelo TJ/BA, não tendo sido conhecido o Agravo em Recurso Especial nº 2.348.874/BA (2023/0123557-7) e desprovido o Agravo Interno em Recurso Especial.

Requeru o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, sendo declarada a nulidade da Decisão recorrida ou, de ofício, aplicando-se o Art. 155, parágrafo único do RPAF/99 a nulidade ou improcedência do lançamento, ou para que seja determinada Diligência a fim de apurar se realmente o Autuado vendeu combustíveis em quantidades superiores às adquiridas e/ou armazenadas, o que caracterizaria a omissão de entradas.

Registro o impedimento do ilustre Conselheiro João Vicente Costa Neto, em razão de ter sido o Relator do Acórdão recorrido, substituído pelo nobre Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, bem como a presença de um dos Autuantes, o Sr. Jefferson Martins Carvalho.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2018.

Ressalto que a análise do pedido de diligência compete aos julgadores, os quais estão vinculados às suas convicções, motivo pelo qual denego os pedidos, nos termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99,

por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a minha apreciação.

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

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

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

Entendo ser desnecessário o retorno dos presentes autos à 1ª Instância, posto que o Auto de Infração erige pleno de condições de ser julgado por esta 2ª CJF, nos termos do Art. 1.013, § 3º, III do CPC/15, in verbis:

“Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

*...
§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:*

*...
III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;
...”*

A situação em tela, baseada no princípio da celeridade processual, é diferente da expressa no Acórdão CJF nº 0345-12/23-VD, uma vez que se tratava de uma Representação da PGE/PROFIS, cujo escopo foi definido pelos termos demandados.

Quanto ao questionamento de a irregularidades no saneamento do PAF, especificamente no argumento de não atendimento à Diligência solicitada, verifico que não tem fundamento a alegação do Autuado, como veremos a seguir:

O 1º item da Diligência era o seguinte:

“Item 1: intimar o Contribuinte Autuado a justificar as ocorrências das “perdas” e “ganhos” apontadas no LMC, como arguido, pelo o próprio Autuado, na peça de defesa, inclusive indagando do porquê do alto volume dessas “perdas” e “ganhos”, bem assim, o porquê dos valores dessas “perdas” e “ganhos” serem valores bem próximos, em alguns meses.” (grifo nosso)

E essa foi a providência tomada por um dos Autuantes (fl. 173), determinando a entrega da cópia da Diligência ao Autuado, o que foi efetuado via DT-e (fls. 175 e 176), para que este atendesse ao item 1, ou seja, para que respondesse ao questionamento efetuado.

Então, o Autuado, em vez de atender ao solicitado, reapresentou os argumentos defensivos, anexando cópia da Informação Fiscal, e requereu a nulidade do lançamento (fls. 180 a 192).

E, em nova Informação Fiscal, um dos Autuantes relatou que não foi apresentada prova de que tenha havido erro nos registros da EFD e justificou a não consideração das perdas, conforme o excerto abaixo transcrito:

“... como as medições de estoque inicial e final são feitas a cada dia, não há qualquer possibilidade de haver propagações de erros de um dia para o outro.” (grifo nosso)

Diante do exposto, afasto a suscitada nulidade da Decisão recorrida.

Quanto à arguição de inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07, esta decorre da premissa falsa de que a exigência advém de presunção legal, prevista no Art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, tendo em vista que, somente nessa hipótese é que se aplica a proporcionalidade.

“1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.” (grifo nosso)

Quanto às arguições de utilização de dados irreais, há de se esclarecer que a acusação fiscal é cristalina de que a exação ao sujeito passivo é de responsabilidade solidária, em razão da falta do recolhimento do ICMS, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1.300 da EFD), e que, nos termos do Art. 215 do RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores, a escrituração dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do Autuado.

Já o Art. 219 do RICMS/12, à época, determinava que o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destinava-se ao **registro diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF nº 1/92), daí advém a fundamentação para a apuração diária.

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.

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

“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;”

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 acrescido do volume recebido no dia), e o Estado da Bahia, exatamente para espantar qualquer dúvida quanto a esta matéria, estabeleceu uma margem de segurança superior a 3 (três) vezes este percentual, ou seja, 1,8387% (um inteiro e oito mil, trezentos e oitenta e sete décimos de milésimo por cento) - parágrafo único, do Art. 10 da Portaria nº 445/98.

A aplicação do percentual indicado no referido dispositivo não trata de norma material, mas de procedimento que os Auditores Fiscais devem seguir para manter uma margem de segurança, de

forma a ficar indubitavelmente demonstrado que a exigência não advém de dilatação térmica, e sim de aquisições de produtos sem documentos fiscais, não fazendo sentido a alegação de ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, as quais tratam apenas de instruções procedimentais.

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 (gasolina comum, gasolina aditivada, etanol hidratado comum e óleo diesel B S10), apurado mediante registro de “*ganho*” marginal de combustível da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Entretanto, como o Autuado escolheu a via judicial, fica PREJUDICADO seu Recurso Voluntário, considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser

remetido à PGE/PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis, conforme disposto nos Arts. 126 do COTEB e 117 do RPAF/99, restando mantida a PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE

Venho discordar a decisão do ilustre relator em relação à decisão recorrida que manteve a autuação, consequentemente, ao passo a discorrer os fatos no qual não concordo.

Verifica-se que a JJF julgou pela extinção do processo administrativo em decorrência da escolha da via judicial, consequentemente, mantendo em sua totalidade a autuação, tendo sido cobrado crédito tributário dos exercícios de 2015 a 2018, por falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, no valor de R\$ 1.632.046,55.

Apesar de a recorrente renunciar à defesa nesta esfera administrativa e escolher a esfera judicial, o patrono apresenta argumentos defensivos, levando em consideração de argumentos para a nulidade ou improcedência da autuação: **a)** suscitou ilegalidade da aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07 e a irregularidades no saneamento do PAF; **b)** Alega que o lançamento de ofício baseado exclusivamente na EFD não possui cunho legal, na medida em que não comprova a efetividade das alegadas *“aquisições sem documentação fiscal”*, sendo que o CONSEF pode, e deve, de ofício, reconhecer que o lançamento se encontra eivado de vícios e flagrantes ilegalidades, decretando a sua nulidade ou improcedência; **c)** Relatou que o TJ/BA firmou o entendimento de 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”*, bem como pela não incidência do ICMS sobre variação volumétrica; **d)** Questionou a *“variação volumétrica”* afirmando que não pode ser caracterizada como *“fato gerador do ICMS”*, como admitir que *“fora de determinado limite se faz qualquer distinção”*; **e)** Sustenta que se encontra consolidada a posição do STF, da ilegalidade, por ofensa ao princípio da reserva legal.

Portanto, são questões que abordo em discordância da decisão de piso e do relator devido à alteração da Portaria nº 445/1998, pois aponto que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, alterou o dispositivo da Portaria nº 445/1998 e não pode ser tomada como modificativa de todo o contexto que envolve a própria fiscalização. Vejo que o procedimento adotado para se apurar a contabilização do combustível, foram alteradas não dando confiança em sua apuração para sujeito passivo e não dando justificativa para aplicação para períodos anteriores à mudança. Entendo que este roteiro proferido, só poderia ser aplicado a partir da data de sua publicação (24/10/2019). Assim, apesar das alegações descritas nas razões recursais, vejo pertinência o entendimento exposto por alguns conselheiros das classes empresariais quando apontam fragilidade no Auto de Infração (sejam elas questões procedimentais como materiais).

Destaco para o entendimento apresentado o Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD, que expôs voto vencido pelo Provimento do Recurso Voluntário para tornar o Auto de Infração Nulo devido ao roteiro aplicado pela fiscalização na apuração dos levantamentos, pois não consta previsão em nenhum ato normativo legal ou administrativo vigentes até o exercício de 2019 (publicação em 24 de outubro).

Essa alteração foi feita em outubro de 2019, tem-se método regular até a data da lavratura do presente Auto é o *“levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”*. A inovação da fiscalização deve ser considerada ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais. Digo mais, existe jurisprudência deste Conselho de Fazenda se reportando em relação a este fato (A-0118-06/21-VD do ilustre relator Paulo Danilo Reis Lopes).

Acrescento mais entendimentos similares ao que fora descrito, o voto do conselheiro Henrique Silva Oliveira, tendo indo mais além em suas considerações métricas, pois o mesmo ultrapassou a

preliminar de nulidade procedimental, votando no mérito a improcedência/nulidade da autuação (parte material), conforme o Acórdão CJF nº 0106-12/22-VD, no qual tem o mesmo procedimento para se encontrar o valor apurado na autuação, tornando ineficaz tal procedimento por não ter norma que regulava em datas anteriores à outubro de 2019.

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

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

Portanto, para minha conclusão, reforço que os valores apurados anteriores à publicação, são improcedentes, pois verifica-se que os exercícios de 2015 a 2018 são apurações retroagem à alteração.

Concluo pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração, por se tratar de modificações onde altera a parte material da apuração do imposto, além de o dispositivo da alteração não ter respaldo.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que declarou **EXTINTO** o Processo Administrativo Fiscal referente ao Auto de Infração nº 269138.0095/19-2, lavrado contra **VIDA NOVA COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, no valor de **R\$ 1.632.046,55**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o presente PAF ser encaminhado à PGE/PROFIS para adoção das providências da sua alçada, com extinção de discussão no âmbito administrativo, ficando suspensa a exigibilidade do crédito até decisão final da lide pelo Poder Judiciário.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Marcelo Mattedi e Silva, Gabriel Henrique Lino Mota, Fernando Antônio Brito de Araújo, Camila Magnavita da Fonseca Camargo e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA - VOTO DISCORDANTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS