

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0013/23-4
RECORRENTE	- NOVO RIO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF n° 0051-05/24-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0283-12/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Observados ganhos volumétricos registrados pelo Autuado no LMC/Registro 1.300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias para efeito de descaracterização da infração. Os demonstrativos foram devidamente entregues ao Autuado e refletem com clareza a apuração do imposto devido. Acatada a alegação de decadência para as operações realizadas até 5 (cinco) anos antes da data da ciência da lavratura. Infração 01 parcialmente subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Foram constatados ganhos volumétricos, registrados no LMC/Registro 1.300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP. O Autuado não apresentou elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Acatada a alegação de decadência para as operações realizadas até 5 (cinco) anos antes da data da ciência da lavratura. Afastada a preliminar de nulidade suscitada. Retificada a multa aplicada. Infração 02 parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/05/2023, no valor de R\$ 382.699,45, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.07.01: *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2018 a 2022, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 347.395,00, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d”, da Lei n° 7.014/96.*

Infração 02 – 04.07.02: *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado*



mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2018 a 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 35.304,45, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

A 5ª JJF julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0051-05/24-VD (fls. 612 a 617), com base no voto a seguir transcrito:

“O Auto de Infração está de acordo com os requisitos de lei.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios – constitucionais e infraconstitucionais - aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Indefere-se qualquer pedido explícito ou implícito de diligência e/ou perícia, posto restarem presentes, nos autos, os elementos instrutórios suficientes para o desate da questão.

Um pleito de ordem procedural processual é agitado pelo contribuinte, vale dizer, remessa das próximas comunicações processuais em nome do signatário da peça impugnatória e para o endereço ali assinalado, sob pena de nulidade.

Havendo aparato operacional para que tal providência seja tomada, seria de bom alvitre que os comunicados processuais também rumassem para os endereços apontados na peça defensiva.

Todavia, a falta desta providência em absoluto poderá acarretar a nulidade do processo ou dos atos correlatos a ela.

Quando o contribuinte apresenta domicílio tributário eletrônico (DT-e) ao Estado da Bahia, fica sendo este o canal de comunicação oficial tanto para envio como para recebimento das comunicações administrativas processuais, extraprocessuais e procedimentais envolvendo os impostos estaduais. A ciência – expressa ou tácita – indica que o sujeito passivo tomou regular conhecimento do conteúdo da intimação, admitida sempre a demonstração cabal em contrário.

Este rito encontra lastro nos arts. 108 e 109 do RPAF-BA. **Pedido empresarial de nulidade recusado.**

Como prejudicial parcial de mérito, o defendantre reivindica a aplicação da decadência no intuito de soterrar os fatos geradores ocorridos de janeiro a maio de 2018, à luz do art. 150, § 4º, do CTN, eis que só tomou ciência da autuação em 24.5.2023.

Improcede a postulação. Como menciona o próprio parecer exarado no Incidente de Uniformização referido na defesa, quando há situações em que se identifica evasão tributária em função da não expedição de documentos fiscais, há que se mirar no disposto no art. 173, I, do Codex dos Tributos, cujo dies a quo conta a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, de modo que, para os fatos geradores ocorridos em janeiro de 2018, data mais longínqua alcançada pelo fisco, o prazo decadencial só disparou a partir de 01.01.2019, com termo ad quem em 31.12.2023. Logo, como o contribuinte ficou ciente da postulação estatal em 24.5.2023, não há que se falar em decadência.

No mérito, a contestação vai na linha de que não houve os supostos ganhos que redundaram em omissões de entrada, como imaginou o aujuante. E neste trilho, com base nas páginas do LMC, apresentou alguns exemplos em que as saídas foram superiores às entradas.

Acontece que a auditoria examinou os dados constantes na EFD (registros 1300, 1310 e 1320) para identificar as omissões de entrada. Não é razoável que haja divergência entre esta e o LMC, pois ambos “bebem da mesma fonte alimentadora”, qual seja, os dados constantes nas notas fiscais de aquisição, recibos de pagamento a fornecedores, apontamentos tirados das medições em cada tanque, leituras de bicos, dentre outros que sirvam como meio idôneo de prova.

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Escrituração Contábil Digital (ECD) constituem a base de dados oficial sobre a qual o Estado examina os lançamentos declarados pelo contribuinte, de acordo com as suas atividades negociais, no sentido de ali estar consignada toda a movimentação mercantil da pessoa jurídica.

Têm, elas, força probante relevante, só admitindo retificação se esta contar com o suporte documental adequado, a ser analisado pelo fisco e pelas instâncias administrativas de julgamento.

Sem dúvida nenhuma, não gera a EFD presunção absoluta, situação hoje repulsada no direito contemporâneo. Mas deve o seu conteúdo ser desmentido com demonstração sólida em contrário, na melhor inteligência interpretativa dos arts. 226 do CC e 417 do CPC, abaixo transcritos:

CC:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em

seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

CPC:

Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

Por outro lado, em se tratando do setor varejista de combustíveis, em face da rápida rotação de estoques e da necessidade de se ter na mão, cotidianamente, as quantidades compradas e vendidas das mercadorias, o controle na movimentação dos estoques é realizado diariamente.

A detecção dos ganhos foi levantada dia a dia. Mas nada impede que a quantificação dos valores de imposto devido se dê mensalmente, até porque a apuração do ICMS ocorre nesta periodicidade. Inexiste contradição no fato das quantidades entradas omitidas surgirem a cada medição diária de estoque e a valoração monetária do imposto se dê a cada mês, até para operacionalizar corretamente o cálculo dos demais acréscimos previstos em lei.

O precedente do STJ citado pela auditoria reforça a tese estatal. É que nele está dito que não se pode cobrar tributo dentro dos limites de tolerância de variação volumétrica fixados pela Agência Nacional de Petróleo (ANP). Naquele caso não há aquisição de mercadorias sem lastro documental, mas mera dilatação de volume do estoque já existente em face de oscilações de temperatura. O que se cobra neste PAF é diferente. O que se cobra neste PAF é a quantidade que excede, que ultrapassou tais índices de variação, para a Bahia, três vezes maior em relação àquelas fixadas pelo governo federal. Noutras palavras: o Estado foi até mais tolerante do que a União. Ou seja, segundo o STJ, o que está dentro dos limites não se cobra. Mas não proibiu cobrar o imposto das quantidades ganhas fora desse limite.

Também não prospera a pretensão de nulidade porque a auditoria escorou-se em meras presunções e precisava comprovar o suposto ilícito tributário praticado. Em verdade, as provas foram produzidas pela própria defendant. Ao apontar quantidades de entradas e saídas de combustíveis na sua EFD, cotejados com os seus saldos de estoque inicial e final, o sujeito passivo acusou entradas de produtos sem lastro documental. A presunção navega em outra circunstância, qual seja, a de que, ao omitir entradas, fato provado, as mercadorias compradas vieram de recursos advindos de vendas não contabilizadas, de sorte que, por um lado, a responsabilidade é solidária do autuado e, por outro, o é por antecipação tributária. Tal presunção é juris tantum, mas o defendant não se desincumbiu de mostrar contrapontos probatórios elidentes. Não houve necessidade do autuante solicitar exibição de documentos porque todos os elementos que suportaram a autuação já se encontravam disponíveis na base de dados fazendária, transmitidos pelo próprio contribuinte.

Do exposto, caminha o presente voto em direção semelhante a outras decisões administrativas deste Conselho, a exemplo das proferidas nos Ac. JJF Nº 0188-02/21-VD, JJF Nº 0255-03/20-VD, JJF Nº 0080-02/21-VD, JJF Nº 0011-01/21-VD, CJF Nº 0058-11/21-VD e CJF Nº 0107-11/21-VD, todos de 2021. E só para dizer que o entendimento não mudou neste CONSEF, cite-se o Ac. CJF Nº 0089-12/23-VD, publicado em 2023.

Irregularidade procedente.

Todavia, no que respeita à infração 02, há uma questão a ser apreciada de ofício. Neste particular, identifica-se excesso do fisco na proposição da multa de 100%. Isto porque, em casos de imposto devido por antecipação tributária, o entendimento deste Conselho é no sentido de reduzi-la para 60%, refazendo o enquadramento para o disposto no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Neste sentido, o Ac. CJF Nº 0233-12/23-VD.

Auto de Infração julgado PROCEDENTE EM PARTE, tão-somente em face da redução da multa proposta para a infração 02.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 626 a 658), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual suscitou a decadência das operações relativas aos períodos de janeiro a maio de 2018, porquanto tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 24 de maio de 2023, nos termos do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0 e no Art. 150, § 4º do CTN.

Alegou que a Decisão recorrida apreciou e manteve as supostas infrações indo de encontro à prova dos autos e as decisões deste CONSEF, TJ-BA, TJ-PE, TJ-PB e STJ, mesmo após ter restado demonstrado que a autuação se encontra inquinada de vícios insanáveis, razão pela qual este CONSEF se não decidir pela nulidade da ação fiscal, certamente a julgará improcedente.

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



contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez a infração.

Sustentou que não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada, conforme os dados relativos a diversos meses e tipos de combustíveis que apresentou, a exemplo do mês de dezembro de 2018, em que foi apontada a entrada sem nota fiscal de 2.072,157 litros de “gasolina aditivada”, mas, no LMC do dia 1º de dezembro de 2018, o estoque inicial de abertura encontrava-se com 5.059,517 litros, foram adquiridos durante o mês 20.000,000 litros, mediante as Notas Fiscais nºs 198.211, 200.942, 53.994 e 109.472, e dado saída de 19.291,835 litros, restando, no dia 31 de outubro de 2018, o estoque de fechamento no total de 15.360,275, tendo o estoque inicial acrescido das entradas totalizado 25.059,517 litros, superior à quantidade total de saídas somado ao estoque final de 21.035,926 litros.

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

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

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

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

Explicou que a presunção requer que o chamado fato conhecido ou fato base, seja de comprovada ocorrência consubstanciado em prova, de modo a presumir a existência do fato provável ou fato presumido, mas o Autuante não apresentou prova que sustente o fato base, posto que apesar de constatada a ocorrência dos ganhos de combustível, a entrada no estabelecimento de mercadorias sem documento fiscal, que seria o fato presumido, está baseada em suposições e não em fatos que comprovadamente tenham ocorrido.

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

Destacou que o fenômeno da dilatação volumétrica do combustível decorrente na variação de temperatura ambiente não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS, explicitado no Art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, e que a Portaria nº 445/19 [445/98] fixou a variação volumétrica dos combustíveis ensejada pela variação da temperatura como fato gerador do ICMS, embora, por ser ato infralegal, não poderia alterar ou instituir

qualquer elemento da regra-matriz de incidência da norma tributária, sob pena de clara afronta ao princípio da legalidade.

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

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

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

Registro a presença da advogada do Autuado, que efetuou a sustentação oral, Sra. Neila de Almeida Lima, OAB/BA nº 57.987.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS por responsabilidade solidária e por antecipação tributária, em razão da aquisição de combustíveis desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2018 a 2022.

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

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

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

- a) à desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, de uma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1.300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- b) à alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é, no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diárias, 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 duma norma procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º do CTN,

do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (Art. 106, II do CTN).

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

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

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

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

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

Os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do excessivo registro de “ganho” de combustíveis pelo Autuado no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1.300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, que se destina ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo constante no Ajuste SINIEF nº 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura acrescido do volume recebido no dia e abatido do volume vendido no dia para se chegar ao estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se: perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do Art. 215 do RICMS/12, é de exclusiva responsabilidade do Autuado.

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

Reitero que o motivo desta autuação não se confunde com dilatação térmica. A dilatação térmica admitida pela ANP se restringe ao percentual de 0,6% (seis décimos por cento) do volume disponível (estoque no início do dia 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 sete décimos de milésimo por cento) - parágrafo único, do Art. 10 da Portaria nº 445/98.

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

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

Quanto aos dias que foram supostamente apuradas “perdas” de combustíveis, também esclareço que, por se tratar de levantamentos diários a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio Autuado, 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” pela dilatação térmica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, conforme foi apurado na ação fiscal.

Portanto, a exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio Autuado, 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 Autuado, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, nos termos dos Arts. 6º, IV e 8º, II da Lei nº 7.014/96.

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

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

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

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

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

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do período indicada pelo 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 ocorreram saídas sem notas fiscais, e
- iii)o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro LMC no final do período fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, consequentemente, entradas deste produto sem notas fiscais.

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

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

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

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

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.

Entretanto, com base no disposto no Art. 150, § 4º do CTN, acolho a alegação de decadência em relação aos valores exigidos nos meses de janeiro a maio de 2018, tendo em vista que se tratam de operações declaradas de ganhos indevidos diariamente, sendo que a autuação só teve ciência em 24/05/2023, após 5 (cinco) anos da realização dos fatos geradores em relação aos citados períodos, não tendo sido apontadas operações no mês de maio após 23/05/2018.

Sendo assim, entendo que as Infrações 01 e 02 devem ser reduzidas para R\$ 171.694,22 e R\$ 13.642,14, respectivamente, conforme abaixo demonstrado:

Data Ocorrência	Infração 01			Infração 02		
	AI	CJF	Multa	AI	CJF	Multa
31/01/2018	70.226,10	-	100%	8.735,57	-	60%
31/01/2018	953,26	-	100%	1.209,00	-	60%
31/01/2018	14.313,52	-	100%	152,70	-	60%
28/02/2018	5.193,43	-	100%	642,66	-	60%
28/02/2018	4.852,53	-	100%	999,09	-	60%
28/02/2018	4.857,64	-	100%	842,30	-	60%
31/03/2018	5.885,41	-	100%	1.173,47	-	60%
31/03/2018	2.555,10	-	100%	461,70	-	60%
30/04/2018	8.389,85	-	100%	602,16	-	60%
30/04/2018	2.738,28	-	100%	159,80	-	60%
30/04/2018	33.218,79	-	100%	299,80	-	60%
30/04/2018	2.045,88	-	100%	5.015,71	-	60%
31/05/2018	12.432,24	-	100%	1.268,83	-	60%
31/05/2018	8.038,75	-	100%	99,52	-	60%
30/06/2018	2.675,63	2.675,63	100%	275,53	275,53	60%
30/11/2018	6.330,75	6.330,75	100%	1.629,91	1.629,91	60%
31/12/2018	10.794,31	10.794,31	100%	3.175,44	3.175,44	60%
31/12/2018	287,93	287,93	100%	41,88	41,88	60%
31/12/2018	168,25	168,25	100%	89,88	89,88	60%
31/12/2018	1.022,68	1.022,68	100%	247,31	247,31	60%

31/12/2018	2.173,50	2.173,50	100%	605,67	605,67	60%
31/01/2019	3.768,42	3.768,42	100%	1.156,74	1.156,74	60%
31/01/2019	3.166,26	3.166,26	100%	666,84	666,84	60%
31/01/2019	1.753,87	1.753,87	100%	231,42	231,42	60%
31/01/2019	811,35	811,35	100%	415,85	415,85	60%
31/01/2019	2.541,82	2.541,82	100%	762,27	762,27	60%
28/02/2019	2.748,37	2.748,37	100%	817,63	817,63	60%
30/11/2021	799,14	799,14	100%	73,18	73,18	60%
30/06/2022	4.430,22	4.430,22	100%	44,93	44,93	60%
30/06/2022	5.814,18	5.814,18	100%	-	-	60%
31/07/2022	9.683,76	9.683,76	100%	-	-	60%
31/08/2022	1.240,27	1.240,27	100%	666,96	666,96	60%
30/09/2022	3.620,27	3.620,27	100%	2.740,70	2.740,70	60%
30/09/2022	9.031,24	9.031,24	100%	-	-	60%
30/09/2022	4.477,76	4.477,76	100%	-	-	60%
31/10/2022	4.528,63	4.528,63	100%	-	-	60%
31/10/2022	11.045,88	11.045,88	100%	-	-	60%
30/11/2022	17.931,53	17.931,53	100%	-	-	60%
30/11/2022	27.155,68	27.155,68	100%	-	-	60%
30/11/2022	2.715,08	2.715,08	100%	-	-	60%
31/12/2022	13.655,34	13.655,34	100%	-	-	60%
31/12/2022	13.541,92	13.541,92	100%	-	-	60%
31/12/2022	3.780,18	3.780,18	100%	-	-	60%
Valor Total	347.395,00	171.694,22		35.304,45	13.642,14	

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

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 185.336,36, com a adequada modificação da multa aplicada na Infração 02 para o percentual de 60%, conforme previsto no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

VOTO DIVERGENTE (Períodos anteriores à 24/10/2019)

Senhores Pares, peço licença para registrar que, como de conhecimento dos demais membros desta Câmara, tenho posição divergente em relação às conclusões do Relator em casos semelhantes aos dos presentes autos, mas que advém das circunstâncias específicas de cada caso.

Por exemplo, notei que os argumentos esgrimidos pela Recorrente divergem substancialmente daqueles esboçados, por exemplo, nos PAFs que redundaram em votos tais como os exarados nos Acórdãos CJF nºs 0402-12/22-VD e 0379-12/22-VD.

A despeito da convicção de que o formalismo moderado e a busca pela verdade material nos leva a relativizar em maior grau, no âmbito do PAF, o princípio da inércia jurisdicional (próprio do processo tributário judicial), penso que escaparia aos limites da atividade cognitiva do CONSEF abandonar por completo a argumentação da Interessada, forte apenas em nossa convicção sobre o roteiro de auditoria de estoques em postos de combustíveis, conforme implementado pela Fiscalização. E vejo que não faltaram oportunidades de debates, com as diligências requestadas por esta Câmara, sempre sob o crivo do contraditório e da ampla defesa.

Entrementes, assim como naqueles outros PAFs, não posso deixar de reconhecer a nulidade parcial do lançamento, em relação a fatos geradores que, a despeito de advirem de uma nova técnica de fiscalização (§ 1º, do art. 144 do CTN), em se tratando de apuração indireta da ocorrência do fato gerador, se mantidos, implicarão a criação de uma nova hipótese de incidência do tributo, aplicada retroativamente (ao arrepio do princípio constitucional tributário da irretroatividade, art. 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal).

Explico.

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 unâimes:

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

Escrivatura Fiscal Digital – EFD do contribuinte; Importante registrar, que estes cálculos foram efetuados diariamente, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do combustível no dia, abrangendo apenas os dias quando foram detectados os ganhos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ademais, o limiar entre espécies de presunções (*hominis*, relativas, e *juris et de jure*), e entre essas e a criação de “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 n. 0118-06/21:

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

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”, sequer avançando para demais elementos probantes, com a devida vênia, não gera a esta Relatoria convicção na sustentação da autuação - ao menos em relação aos fatos ocorridos anteriormente à introdução da norma no ordenamento jurídico.

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, arcam 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 em relação aos fatos anteriores à introdução da norma no ordenamento jurídico.

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).

Nesse sentido, divirjo respeitosamente do Relator, e voto pelo PROVIMENTO PARCIAL, do Recurso Voluntário, para excluir da cobrança os valores lançados para períodos anteriores a 24/10/2019, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorrência	Infração 01			Infração 02		
	AI	CJF	Multa	AI	CJF	Multa
31/01/2018	70.226,10	-	100%	8.735,57	-	60%
31/01/2018	953,26	-	100%	1.209,00	-	60%
31/01/2018	14.313,52	-	100%	152,70	-	60%
28/02/2018	5.193,43	-	100%	642,66	-	60%
28/02/2018	4.852,53	-	100%	999,09	-	60%
28/02/2018	4.857,64	-	100%	842,30	-	60%
31/03/2018	5.885,41	-	100%	1.173,47	-	60%
31/03/2018	2.555,10	-	100%	461,70	-	60%
30/04/2018	8.389,85	-	100%	602,16	-	60%
30/04/2018	2.738,28	-	100%	159,80	-	60%
30/04/2018	33.218,79	-	100%	299,80	-	60%
30/04/2018	2.045,88	-	100%	5.015,71	-	60%
31/05/2018	12.432,24	-	100%	1.268,83	-	60%
31/05/2018	8.038,75	-	100%	99,52	-	60%
30/06/2018	2.675,63	-	100%	275,53	-	60%
30/11/2018	6.330,75	-	100%	1.629,91	-	60%
31/12/2018	10.794,31	-	100%	3.175,44	-	60%
31/12/2018	287,93	-	100%	41,88	-	60%
31/12/2018	168,25	-	100%	89,88	-	60%
31/12/2018	1.022,68	-	100%	247,31	-	60%
31/12/2018	2.173,50	-	100%	605,67	-	60%
31/01/2019	3.768,42	-	100%	1.156,74	-	60%
31/01/2019	3.166,26	-	100%	666,84	-	60%
31/01/2019	1.753,87	-	100%	231,42	-	60%
31/01/2019	811,35	-	100%	415,85	-	60%
31/01/2019	2.541,82	-	100%	762,27	-	60%
28/02/2019	2.748,37	-	100%	817,63	-	60%

30/11/2021	799,14	799,14	100%	73,18	73,18	60%
30/06/2022	4.430,22	4.430,22	100%	44,93	44,93	60%
30/06/2022	5.814,18	5.814,18	100%	-	0,00	60%
31/07/2022	9.683,76	9.683,76	100%	-	0,00	60%
31/08/2022	1.240,27	1.240,27	100%	666,96	666,96	60%
30/09/2022	3.620,27	3.620,27	100%	2.740,70	2.740,70	60%
30/09/2022	9.031,24	9.031,24	100%	-	0,00	60%
30/09/2022	4.477,76	4.477,76	100%	-	0,00	60%
31/10/2022	4.528,63	4.528,63	100%	-	0,00	60%
31/10/2022	11.045,88	11.045,88	100%	-	0,00	60%
30/11/2022	17.931,53	17.931,53	100%	-	0,00	60%
30/11/2022	27.155,68	27.155,68	100%	-	0,00	60%
30/11/2022	2.715,08	2.715,08	100%	-	0,00	60%
31/12/2022	13.655,34	13.655,34	100%	-	0,00	60%
31/12/2022	13.541,92	13.541,92	100%	-	0,00	60%
31/12/2022	3.780,18	3.780,18	100%	-	0,00	60%
Valor Total	347.395,00	133.451,08		35.304,45	3.525,77	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0013/23-4, lavrado contra **NOVO RIO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 185.336,36**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 171.694,22 e de 60% sobre R\$ 13.642,14, previstas nos Art. 42, incisos II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Períodos anteriores à 24/10/2019) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto, João Vicente Costa Neto e Eduardo Ramos Santana.

VOTO DIVERGENTE (Períodos anteriores à 24/10/2019) – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de julho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE
(Períodos anteriores à 24/10/2019)

LEILA VON SÖSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS