

PROCESSO	- A. I. Nº 269138.0115/19-3
RECORRENTE	- POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0021-01/23-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0290-12/24-VD

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Os ganhos volumétricos registrados no LMC/Registro 1300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP, foram constatados na maioria dos meses dos exercícios que foram objeto da fiscalização. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. Afastadas as preliminares de nulidade suscitadas. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0195-02/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 11/12/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$ 268.968,65, mais multa de 100%, em decorrência 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 1300 da EFD, ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.

Enquadramento legal art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. **Multa** prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte ingressou tempestivamente com **defesa administrativa** em 26/02/20 às fls. 1316 a 1350. O autuante apresentou **informação fiscal** às fls. 1353 a 1354 (frente e verso). O autuado em **novas manifestações** às fls. 1360/1362 e 1401 a 1406 (frente e verso).

A JJF deliberou na assentada do julgamento, que o presente processo fosse **convertido em diligência** à SAT/COPEC (fl. 1419), para que serem adotados os seguintes procedimentos: “*1 - Intimar o contribuinte para apresentar, no prazo de 60 (sessenta) dias laudo pericial, emitido por Perito cadastrado no Tribunal de Justiça, confirmando a alegação defensiva de que as referidas retificações nos seus livros LMC foram procedidas em momento anterior à fiscalização. 2 – Havendo comprovação do acima mencionado, o autuante deve realizar novo levantamento, de acordo com as efetivas entradas e saídas das mercadorias, considerando a escrituração dos LMCs que foram retificados antes da ação fiscal*”.

O autuado, apesentou **manifestação** às fls. 1428 a 1431, ratificando os erros. Ao atender a diligência à fl. 1419, o autuado apresentou laudo pericial confirmando que os livros fiscais da empresa apresentam características de que foram confeccionados/impressos e manuscrito na sua época (2015 a 2018).

A JJF deliberou, na **Pauta Suplementar** de 27.08.2021, que o presente processo fosse novamente **convertido em diligência** à SAT/COPEC (fl. 1454), para serem adotados os seguintes procedimentos: “*1 – O autuante deve refazer o levantamento, desta feita também considerando as entradas dos combustíveis, objeto das notas fiscais que foram escrituradas no LMC do contribuinte, porém não constaram na EFD, a exemplo da NF 164968, de 29/09/2016 e da NF 213168, 09/01/2018; 2 – Elaborar novo demonstrativo de débito, se necessário*”.

O **autuante informou** à fl. 1458, que todas as notas fiscais indicadas como escrituradas no LMC pelo contribuinte, de fato, foram levadas em consideração nos levantamentos das infrações 04.07.01 e 04.07.02, e que seus volumes estão registrados com entradas nos registros 1300 e 1310. Diz crer que essa anotação, que só indica o volume, o produto e a data da entrada, não afasta as infrações 16.01.01, 16.01.02 e 16.01.06, pois considera que não é a mesma coisa do registro completo do documento no “Bloco C” da EFD. Aduz que, dessa forma, mantém também a aplicação da multa pela omissão do registro da nota de entrada para o Auto de Infração nº 269138.0060/19-4.

A JJF deliberou à fl. 1472, na assentada do julgamento, que o presente processo fosse **convertido em diligência** à SAT/COPEC, para serem adotados os seguintes procedimentos: “*1 - O autuante deve acostar, em meio magnético, demonstrativo analítico do levantamento fiscal, além de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos; inclusive cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo Contribuinte e utilizado pelo autuante; 2 – O órgão competente da repartição fazendária deve intimar o autuado, entregando no ato cópia do meio magnético com os elementos acima mencionados, além deste termo de diligência. Na oportunidade, o contribuinte deverá ser informado da reabertura do prazo de defesa por 60 (sessenta) dias, na forma do disposto no art. 123, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para que, querendo, possa se manifestar a respeito*”.

Em função da determinação de 1ª JJF, o autuante fez juntada dos arquivos solicitados, anexando à fl. 1477, mídia magnética contendo planilha com a memória de cálculo das infrações, além das informações do SPED Fiscal utilizado pela fiscalização.

A JJF concluiu pela Procedência do Auto de Infração, amparada na seguinte fundamentação:

VOTO

O defendente, em preliminar, suscitou a nulidade do lançamento.

Entende que a apresentação de informações digitais não conduz, à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal. Disse que foi violada a ampla defesa (art. 18, II do RPAF-BA), por não ter havido intimação para apresentação de elementos que pudessem elidir a infração imputada.

Ocorre que durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante o procedimento referido o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, é que se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.

O impugnante também arguiu violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.

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

Entretanto, no presente caso, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

Como já foi dito, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do

imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, com as mesmas mercadorias.

Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas.

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

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.

Constata-se que o Auto de Infração não trata, portanto, de presunção de omissão de saídas, como também alegou o deficiente. Verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a referida preliminar de nulidade, também apresentada nas razões de defesa.

Sobre o enquadramento legal, observo que não implica nulidade do lançamento caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente a autuação fiscal.

Ressalto, ainda, que uma vez distribuído o PAF e prestada a informação fiscal, conforme previsto no § 7º, do art. 127 do RPAF-BA, somente se nesta forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador tem o dever de dar ciência ao sujeito passivo. Claro que isso não impossibilita que o sujeito passivo tenha acesso a mencionada informação fiscal antes do julgamento, caso requeira ao órgão preparador.

Vale também observar que diante da alegação do autuado de que as diferenças de variações volumétricas nos combustíveis, apontadas na autuação, decorreram tão somente em consequência de erros escriturais do LMC, e que os mesmos foram devidamente retificados antes da ação fiscal, esta JJF converteu o processo em diligência para que o contribuinte apresentasse laudo pericial, confirmando sua alegação.

Tendo sido apresentado o referido laudo, todavia verificou-se que todas as notas fiscais indicadas como escrituradas no LMC, retificado pelo contribuinte, de fato, foram levadas em consideração nos levantamentos da infração em comento, uma vez que seus volumes estão registrados como entradas nos registros 1300 e 1310.

Dessa forma, não houve necessidade da elaboração de novo demonstrativo de débito, por parte do autuante, para a infração em exame.

O impugnante destacou, ainda, que durante a ação fiscal foram lavrados pelo autuante dois autos de infração, e apresentou o entendimento de que é necessária apreciação conjunta dos dois autos lavrados, pela correlação entre as infrações.

Todavia, não havendo cobrança em duplicidade, não há prejuízo ao deficiente o fato de ter sido lavrado mais de um Auto de Infração tratando da mesma matéria, desde que a descrição dos fatos seja efetuada de forma comprehensível, sejam indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, o que ocorreu no presente Auto de Infração.

Embora reconheça que a infração por responsabilidade solidária (presente processo), poderia estar junta com a que exige o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, ou seja, reunidas em um só PAF, a separação em dois processos não prejudica o presente julgamento, pois a segunda infração é que decorre da que foi imputada ao autuado na lide em exame.

Destarte, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Friso que o autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, inclusive através de diligência, com reabertura do prazo de defesa, quando recebeu, em meio magnético, o demonstrativo analítico do levantamento, além de todos os registros fiscais cujas informações foram extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos.

Inexiste, portanto, qualquer alegação de cerceamento ao direito de defesa, sendo que o deficiente teve

condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas.

Assim não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

O imposto ora exigido do defensor decorre da sua condição de responsável solidário, e o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente, sem emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, no art. 6º.

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

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

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

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

Art. 10

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

A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, na realidade, apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, descrevendo como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se apenas novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Dessa forma, apesar de a Portaria 159/19 ter sido publicada em 25/10/2019, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, tendo em vista as disposições constantes no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, não havendo dessa forma em falar em descabimento da retroatividade na presente situação.

Descabe, portanto, o entendimento do autuado de que admitir a aplicação do Parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Quanto à alegação do defensor de que retificou seu LMC antes da ação fiscal, conforme já mencionado no exame das preliminares de mérito, no levantamento fiscal foram consideradas as entradas dos combustíveis, objeto das notas fiscais que o autuado informou que escriturou no LMC, mas que não constava na sua EFD, a exemplo da NF 164968, de 29/09/2016 e da NF 213168, 09/01/2018, uma vez que seus volumes estavam registrados como entradas nos registros 1300 e 1310, ou seja, não houve prejuízo para o autuado a apuração do imposto com base em suas EFDs.

Vale ressaltar que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais. Neste caso, não pode ser acatado livro físico para comprovar a escrituração fiscal.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, e tais registros,

devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos.

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

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, e a legislação deste Estado admite um percentual maior, de 1,8387%.

Verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação enviada à SEFAZ antes da ação fiscal. Como se trata de leitura efetuada à época dos fatos inexiste possibilidade de nova apuração em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se verificar se a apuração mencionada não foi efetuada corretamente, à época.

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

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

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

O defensor apresentou o entendimento de que o seu estoque total é superior ao comercializado, e mencionou decisão judicial de que, para a configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que aquisição. Entretanto, no caso em exame, não foi realizado levantamento de estoque, como entendeu o defensor.

No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes.

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

Sobre o acórdão deste CONSEF, citado pelo defensor, o mesmo deve ser analisado no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vincula a decisão desse relator.

Sobre a alegação de que não causou prejuízo ao erário estadual, ressalto que de acordo com o previsto no art. 136 do Código Tributário Nacional, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, ou seja, havendo o resultado previsto na descrição da norma, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, considera-se por configurado o ilícito.

Quanto ao pedido para desconsideração da multa aplicada, ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Por fim, ressalto que apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo

diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF/BA.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O patrono da recorrente apresenta o Recurso Voluntário às fls. 1515/1537, que tecem os fundamentos reiterativos da peça defensiva.

Relata quanto a tempestividade da peça recursal, faz um breve resumo do feito, reproduz as infrações, discorre sobre os fundamentos da peça defensiva e passa para os argumentos do Recurso Voluntário:

Suscita preliminar de nulidade da autuação fundada em decreto declarado ilegal pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, conforme a decisão que, em relação à declaração de ilegalidade, transitou em julgado pela ausência de recurso do Estado da Bahia.

Afirma que fora juntado aos autos sentença proferida pela 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, onde se declarou a constitucionalidade/ilegalidade do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001. Pontuou que se deu ciência à Junta de que o Recurso de Apelação intentado face a sentença NÃO FOI PROVIDO (doc. Anexo), mantendo-se a decisão que declarou a ilegalidade em sua inteireza, sendo que o ESTADO DA BAHIA, ao recorrer do acórdão (doc. Anexo), somente questionou a ilegitimidade passiva, deixando de impugnar a declaração de ilegalidade da modificação na portaria, que deu ensejo à lavratura deste auto de infração.

Salienta que a ilegalidade declarada pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia não vale somente para a parte que ajuizou a ação, pois se trata de efeito em ato normativo. Se o ato é ilegal, ele é para todos. E que, o órgão competente para declarar ilegalidade é o Poder Judiciário e ele já o fez, sem ter havido recurso por parte do Estado da Bahia. Assim, continuará o Poder Executivo, por meio do CONSEF, a julgar autos de infração que foram totalmente baseados em ato normativo declarado ilegal?

Invoca o art. 168 do RPAF, pois a modificação da portaria, além de ter sido considerada ilegal pelo Juízo singular, o foi pelo Tribunal de Justiça e a decisão tornou-se imutável, por ausência de recurso, por parte do Estado da Bahia. Entende o Recorrente que este Conselho deve acatar a posição do Poder Judiciário e, em sendo ilegal o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, determinar o arquivamento do auto de infração, sob pena de violar a prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, que já se manifestou sobre a matéria.

Ainda na nulidade suscitada, disse que há **necessidade de diligência para elaboração de novo demonstrativo de débito, tendo em vista prova de notas fiscais não escrituradas no LMC.**

Afirma que, além de justificar o erro que ocorreu em cada um dos dias que a atuação indica a suposta omissão de entrada, identificou notas fiscais que foram emitidas, mas não escrituradas no LMC, gerando a suposta omissão de entrada, porém a Junta, sobre tal fato, nada se manifestou sobre Nota Fiscal nº 126538 de 20/07/2015, em que houve aquisição de 5.000,00 litros de gasolina comum, 5.000,00 litros de gasolina aditivada e 5.000,00 litros de etanol.

Disse que esta referida nota fiscal não constou no LMC, resultando em sobra de combustível, no dia 20/07/2015, por equívoco do Posto. Com a comprovação da existência de aquisição, o que não haveria nenhuma sobra de combustível no dia 20/07/2015, estando justificado e comprovado o equívoco. Pede, então, a elaboração de novo demonstrativo, pelo Fiscal, em diligência.

Também na nulidade, sustenta **violação do princípio da ampla defesa devido à não compreensão sobre pedido de apresentação dos livros físicos, escriturados antes da ação fiscal, tendo a necessidade de buscar a verdade material.**

Reafirma que desde a defesa alegou e comprovou (juntou-se o LMC integral) que, após ter enviado seu LMC para a EFD percebeu diversos erros, corrigindo a documentação, porém, por equívoco, não fez o envio da retificadora e, que, os livros foram impressos, nos seus respectivos

anos, e armazenados.

Assinala que a fiscalização teve acesso a informações equivocadas e, assim sendo, a lavratura do auto de infração também está equivocada, sendo que operou somente através da EFD, sendo que com base na busca da verdade material, requereu diligência para que seus livros físicos, escriturados antes da ação fiscal, viessem a ser objeto de fiscalização, para apurar as divergências, porém houve negativa genérica, no acórdão, que se pronunciou, algumas vezes de forma genérica e outras demonstrando não ter compreendido a pretensão do Recorrente.

Aponta que não houve a possibilidade de praticar todos os atos necessários à comprovação das suas alegações, na medida em que juntou aos autos um LMC que está diferente em 85% dos dias, em relação ao que o Auditor analisou e, para provar que tal LMC foi escriturado à sua época, requereu apresentação dos livros físicos, inclusive, em sessão, pediu perícia para atestar que os livros foram escriturados à sua época, ou seja, não passaram existir após a autuação, tendo diversas datas onde o fiscal teve acesso a um valor, mas que o LMC juntado, correspondente à integralidade do período, trazia informação diversa. Como não houve prova de onde estava a inconsistência, se houve juntada do LMC integral?

Para provar que o livro físico foi anterior à autuação se requereu, em sessão, perícia, sendo que em nenhum momento se pediu para realizar ajustes na EFD, mas somente para se provar que a informação da EFD difere da informação que consta nos livros fiscais, que foram elaborados antes de qualquer ação fiscal. Discorre que os livros anteriores à ação fiscal e contando com as informações reais, a busca da verdade material somente será satisfeita com a aceitação deste material, para a realização da fiscalização.

Informou que somente notou que não havia enviado a retificadora para a EFD quando houve a autuação, pois as fiscalizações dos livros sempre foram realizadas nos livros físicos. Assim, os livros foram impressos com as retificações e armazenados, onde ainda permanecem. No entanto, negar o requerimento é, fatalmente, negar a busca pela verdade material, pois os livros físicos, tem todas as informações corretas, que devem ser analisadas e que, a retificação dos livros enviados digitalmente foi feita antes de qualquer ação fiscal, sendo desnecessária a autorização do Fisco para tal retificação ou a justificativa. O que se comprovou é que antes da ação fiscal os livros físicos foram retificados e impressos. O não envio da retificadora não modifica o fato de que a escrita fiscal física é a correta e que deveria ter sido analisada. Sustentou que não há ônus nenhum para a fazenda em se debruçar, em revisão fiscal, na escrita correta. Deve ser essa a atitude a ser tomada, caso se vise alcançar a verdade material.

Em auto de infração praticamente idêntico, lavrado contra a empresa recorrente também defendido por este advogado, houve o mesmo erro de se corrigir o LMC após o envio à EFD e não se enviar a retificadora para a EFD, sendo que a JJF, compreendendo a situação e visando preservar a ampla defesa e a busca pela verdade material acatou a apresentação dos livros físicos, onde as informações reais estão. Determinou que os livros fossem analisados, para apuração de eventual infração, desde que sejam apresentados com LAUDO PERICIAL (por perita habilitada junto ao Tribunal de Justiça do Estado da Bahia) atestando que foram confeccionados antes da ação fiscal. Infere que a mesma providenciou, sendo-lhe autorizado elaborar laudo pericial para comprovar a escrituração antes da ação fiscal, possibilitando que os livros físicos sejam analisados, em nome da busca da verdade material.

Requer a declaração de nulidade que, ao negar tal diligência, violou a busca pela verdade material. Destaca-se que, com a diligência, haverá a prova de que os livros são anteriores à ação fiscal, sendo equivocado o acórdão ao falar em retificação após a ação fiscal. Afirma que as informações são pretéritas e busca comprovar, mas a Junta negou, de forma genérica, e ainda equivocada, o pleito.

Suscita novamente nulidade do auto de infração devido ao princípio da legalidade e da impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 como caracterizador de fato gerador, o que impossibilita de efeito retroativo.

Colhe-se que a Autoridade Fazendária utilizou o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, que somente veio ao mundo jurídico através da Portaria nº 159 de 24/10/2019. Discorreu que não há como se aceitar que um texto trazido em uma portaria venha a dizer que há caracterização de omissão de registro de entrada com o simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido, não pode se consumar através de previsão trazida em portaria, ao arrepro da lei.

Explica que a JJF acatou a ilegalidade da aplicação da nova norma, que veio a criar fato gerador por portaria. Observa que o acórdão quase nada fala acerca da nulidade lançada na impugnação. A decisão de piso entende que a omissão de entrada ocorre em decorrência de aplicação de regra trazida no art. 10 da Portaria nº 444/98, mas omite, não se sabe por qual razão, que a autuação é pautada, exclusivamente, no parágrafo único, pois inova ilegalmente no ordenamento jurídico criando fato gerador, sendo ele a simples variação volumétrica, ao final do dia, em índice acima do permitido.

Ressalta que rejeitar a nulidade do auto de infração, no ponto aqui atacado, é subverter o regramento tributário, dando à Portaria efeito de Lei, para possibilitar criação de fato gerador. Assim, sustenta ser nulo todo o enquadramento legal, com base no parágrafo único do art. 10, para fatos ocorridos anteriormente ao dia 25/10/2019, pois é inviável a retroatividade da norma de direito material tributário, que é o caso da nula previsão aqui atacado e, para ser considerado válido, deveria constar o enquadramento no parágrafo único do art. 10 somente para os fatos ocorridos após a sua vigência.

Pede pela **nulidade do auto de infração devido à apuração diária, sendo que o imposto fora apurado mensalmente e da inexistência de regime especial de fiscalização**. Esclarece que que a fiscalização tomou como base a verificação diária da variação do estoque do Contribuinte, com base na EFD, porém o imposto (ICMS) é de apuração mensal. Aponta que a apuração diária somente seria permitida em Regime Especial de Fiscalização, que não é o caso dos autos, não tendo nenhuma razoabilidade em se apurar a variação diariamente, pois, com esse corte mínimo, grandes distorções, por erros de medição, ocorrem. Assim, por equívoco no método de fiscalização, realizada contrária à própria lei do ICMS, há que se anular o auto de infração.

Nas questões de mérito, alega **ausência de omissão de entrada, erros de medição e de inserção de notas, comprovação de ausência de venda em volume superior à compra e não certeza do cometimento da infração**. Diz ser patente que a fiscalização realizada, é de uma simplicidade tamanha que um Auditor chega a gerar mais de cinco vultosos autos de infração em um só dia.

Apontou que um software, analisando as informações diárias do LMC, extrai da EFD do contribuinte somente o campo de eventual ganho ao final do dia, com subtração do índice de variação volumétrica, sendo que não há, nem por parte do Software, tampouco do Auditor Autuante, a análise dos outros dados do LMC, tais como entrada de mercadorias e vendas de produtos.

Diz que na análise diária, diversos prejuízos, notadamente por desconsiderar perdas e ganhos existentes em virtude de erros de medição ou inserção de notas fiscais em datas equivocadas. E, confrontando o Fiscal com diversos dias em que houve perdas e ganhos sucessivos, ao invés de rever a autuação, preferiu dizer não acreditar que tantos erros possam ter sido cometidos.

Afirma que foram cometidos erros sim, em todos os dias que o Fiscal apontou suposta sobra de combustíveis pode-se perceber, no dia anterior ou no dia posterior, falta de combustível no mesmo nível. Colaciona decisão do Acórdão da 6ª JJF nº 0345-06/21-VD onde a Junta fez constar quais são os 4 métodos de apuração de suposta omissão de entrada, explicita que existem meios de se apurar se houve omissão de entrada e que, no caso, um dos, o quarto, foi utilizado, com base na Portaria nº 445/98.

Alega nulidade conforme dispõe o art. 18, IV, “a” do RPAF, tendo assim, insegurança para manter a lavratura do auto de infração. Roga para o princípio a ser seguido (e o primordial) a verdade

material devido a não existência de nenhuma omissão de entrada, sendo sustentado que fez tal prova, consta, na EFD, o estoque inicial, as aquisições do período e as vendas. Na defesa, para facilitar, juntou planilhas de estoque, relatórios de vendas e de notas fiscais de aquisição de combustíveis, sendo vendidas, no período, as seguintes quantidades de combustíveis:

- Gasolina Comum — 9.477.697,43 litros
- Gasolina Aditivada — 2.540.782,96
- litros Etanol — 2.671.893,60 litros
- S500 Aditivado - 3.786.707,91 litros
- Diesel S10 - 3.033.439,56 litros

Assinala que as aquisições de combustíveis, no período da fiscalização, todas com notas fiscais também aqui juntadas, no período, foram essas:

- **Gasolina Comum** - 9.480.000,00 litros, com estoque inicial de 29.924,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 9.509.924,00 litros, superior ao comercializado.
- **Gasolina Aditivada** - 2.545.000,00 litros, com estoque inicial de 9.567,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 2.554.567,00 litros, superior ao comercializado.
- **Etanol** - 2.675.000,00 litros, com estoque inicial de litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 2.680.792,00 litros, superior ao comercializado.
- **S500 Aditivado** — 3.787.500,00 litros, com estoque inicial de 16.350,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 3.803.850,00 litros, superior ao comercializado.
- **Diesel S10** — 3.042.500,00 litros, com estoque inicial de 6.349,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 3.048.849,00 litros, superior ao comercializado.

Declara que, durante todo o período de fiscalização o relatório de Notas Fiscais de aquisição de combustíveis aponta relação de 16 folhas, com gasto total de R\$ 21.429.941,50 somente na compra dos produtos vendidos aos consumidores, nunca tendo o posto adquirido combustível desacompanhado de Nota Fiscal. E que, na análise da situação sob o enfoque clássico, qual teria sido a omissão de entrada, se houve menos venda do que aquisição? Onde estaria o combustível que o Fiscal apurou (e a junta concordou) como omissão de entrada, se a venda foi menor do que a aquisição?

Reafirma que a JJF tampouco o Fiscal, quiseram se debruçar sobre os fatos concretos, preferindo ir pela simplicidade trazida pela alteração da Portaria nº 445/1998, em prejuízo ao Contribuinte. Sabe-se que o Estado detém todas as informações do Contribuinte, notadamente as entradas e as saídas. Pergunta-se: *“por qual razão não determinaram ao Autuante a análise de TODO volume adquirido e TODO volume vendido, informações que CONSTAM NA EFD/para sanar qualquer tipo de dúvida sobre a gravosa infração”?*

Defende que está diante de um grande achado do Fisco Baiano ou de um grande erro de fiscalização, pois ao somar o quantitativo de combustíveis adquiridos, supostamente, sem documento fiscal, com aqueles que foram legalmente comprados, verão que nem mesmo a refinaria produziu tanto combustível. E, perguntou: *“Qual seria a explicação para um dia haver uma suposta sobra de 5 mil litros e no dia seguinte uma perda equivalente, senão um erro de prestação de informações? Qual empresário iria ter tal perda diária”?*

Assevera que comprovou que em todos os dias em que havia apontamento de suposta sobra, haveria, no dia anterior ou seguinte, perda equivalente e que o Auditor não analisou todos os elementos constantes nos autos, a exemplo dos estoques, das aquisições, das vendas e das perdas e dos ganhos sucessivos. Juntou decisão do Acórdão nº 0160-02/19 que conduziu à insegurança da

existência da infração capitulada pelo Auditor Fiscal, a ensejar a nulidade do auto de infração, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF.

Sustenta que sempre adquire combustíveis de grandes distribuidoras, com Notas Fiscais, pagando todos os seus impostos (no caso, o tributo foi recolhido pela Distribuidora), é que o PAF sirva para colher as informações reais, estejam elas onde estiver, para que seja feita a verdadeira justiça, evitando-se punir Contribuinte que não comete ilícito tributário.

Pede o provimento do Recurso Voluntário, para julgar improcedente o auto de infração, por inexistir certeza do seu cometimento, face ao caso concreto.

Defende pela **redução das multas devido ao não confisco**, onde juntou precedentes judiciais do STF, sendo que há no auto aplicação de multa de 100% sobre o valor do imposto. Roga sob a ótica do art. 150, IV da Constituição Federal, que crie óbice à utilização do tributo com efeito de confisco. Disse que o STF entende que o limite para as multas é de 20% a 30%. Roga ainda para o princípio da eventualidade, que, caso mantidas as infrações, que as multas sejam reduzidas para o patamar de 20%, para se respeitar a interpretação do STF acerca do art. 150, IV da Constituição Federal.

Concluiu, requerendo que:

- o acolhimento das preliminares, com declaração de nulidade do auto de infração;
- seja anulado o acórdão recorrido, com determinação de retorno à JJF para realização de diligência, possibilitando a análise do LMC físico, elaborado antes da ação fiscal, com autorização de contratação de perito para comprovar que os livros são anteriores à ação fiscal, como maneira de privilegiar a ampla defesa e a busca da verdade material;
- no mérito, seja dado Provimento ao Recurso, para julgar improcedente o auto de infração, haja vista a INEXISTÊNCIA de certeza quanto ao cometimento da infração;
- seja reduzida a multa tributária para o percentual de 20%, na forma da fundamentação;
- toda intimação seja efetuada, na forma do RPAF, pessoalmente, em nome do contribuinte, via DTE.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

O apelo recursal apresentado (art. 169, I, “b” do RPAF/99) que visa modificar a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração no valor de R\$ 268.968,65, sendo lavrada a autuação 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 1300 da EFD*”, para os exercícios de 2015 a 2018. Informo que a peça recursal está tempestiva conforme o regulamento regimental da lei.

A JJF negou todas as nulidades proferidas pelo autuado, além de proceder a autuação em sua totalidade quando ao mérito do Auto de Infração.

O representante da recorrente volta a apelar suas razões, nesta fase administrativa, através das seguintes e reiterativas alegações:

- Suscita preliminar de nulidade da autuação fundada em decreto declarado ilegal pelo TJ-BA, conforme a decisão que, em relação à declaração de ilegalidade, transitou em julgado pela ausência de recurso do Estado da Bahia.
- Nulidade devido à necessidade de diligência para elaboração de novo demonstrativo de débito, tendo em vista prova de notas fiscais não escrituradas no LMC.

- Nulidade por violação do princípio da ampla defesa devido à não compreensão sobre pedido de apresentação dos livros físicos, escriturados antes da ação fiscal, tendo a necessidade de buscar a verdade material.
- **Nulidade do auto de infração devido ao princípio da legalidade e da impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 como caracterizador de fato gerador, o que impossibilita de efeito retroativo.**
- Pede pela nulidade do auto de infração devido à apuração diária, sendo que o imposto fora apurado mensalmente e da inexistência de regime especial de fiscalização. Esclarece que a fiscalização tomou como base a verificação diária da variação do estoque do Contribuinte, com base na EFD, porém o imposto (ICMS) é de apuração mensal. Aponta que a apuração diária somente seria permitida em Regime Especial de Fiscalização, que não é o caso dos autos, não tendo nenhuma razoabilidade em se apurar a variação diariamente, pois, com esse corte mínimo, grandes distorções, por erros de medição, ocorrem. Assim, por equívoco no método de fiscalização, realizada contrária à própria lei do ICMS, há que se anular o auto de infração.
- Nas questões de mérito, alega ausência de omissão de entrada, erros de medição e de inserção de notas, comprovação de ausência de venda em volume superior à compra e não certeza do cometimento da infração. Diz ser patente que a fiscalização realizada, é de uma simplicidade tamanha que um Auditor chega a gerar mais de cinco vultosos autos de infração em um só dia.
- Defende pela redução das multas devido ao não confisco, onde juntou precedentes judiciais do STF, sendo que há no auto aplicação de multa de 100% sobre o valor do imposto. Roga sob a ótica do art. 150, IV da CF, que cria óbice à utilização do tributo com efeito de confisco. Disse que o STF entende que o limite para as multas é de 20% a 30%. Roga ainda para o princípio da eventualidade e que as multas sejam reduzidas para o patamar de 20%.

Passando para as nulidades suscitadas, de logo, informo que o pedido de nulidade devido à necessidade de diligência para elaboração de novo demonstrativo de débito, tendo em vista prova de notas fiscais não escrituradas no LMC, não concordo, pois conforme o relatório consta três oportunidades de diligência proferidas pela decisão de piso, no qual, segundo o autuante não foram satisfatórias para dirimir a autuação. No entanto, acompanho razão ao recorrente tão somente quanto à aplicação da inovação feita em relação a apuração do imposto para a disposição das modificações operadas pela Portaria nº 159/2019 para os períodos anteriores à outubro de 2019, mais precisamente, anteriores à 24/10/2019, que passo a explicar.

A autuação versa sobre a cobrança de “*Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”, referente aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018, todos anteriores a modificação da norma.

Verifico que foram apurados quatro exercícios, de ordem, aponto que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, modificou dispositivo da Portaria nº 445/1998 e não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, já é esse o meu entendimento é quanto ao procedimento adotado para se apurar a contabilização do combustível, pois conforme as Portarias nºs 445/98 e 159/19, nas quais foram alteradas, entendo que este roteiro proferido, só poderia ser aplicado a partir da data de sua publicação (24/10/2019). Assim, concordo com a alegação da nulidade “*do auto de infração devido ao princípio da legalidade e da impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 como caracterizador de fato gerador, o que impossibilita de efeito retroativo*”, o que apontam fragilidade no Auto de Infração (sejam elas questões procedimentais como materiais).

Destaco para o meu entendimento 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 procedural, 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 outubro de 2019, não podem ser cobrados dos seguintes tipos de combustíveis: **a) Gasolina C Comum; b) Gasolina C Aditivada; c) Etanol Hidratado Comum; d) Óleo Diesel B S500 – Comum e; e) Óleo Diesel B S10 – Comum.**

Para as outras nulidades ficam prejudicadas devido ao procedimento errôneo adotado pela fiscalização, no qual deixo de apreciar.

Para questão de mérito alegada pela contribuinte, vejo que fica também prejudicada. No entanto, sobre questão de análise cito a decisão da 2ª CJF (A-0335-12/22-VD), onde a relatora demonstra muito bem o motivo da improcedência da autuação:

“(…)

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

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

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

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

É certo, portanto, afirmar que não há no PAF qualquer elemento que infirme a tese de defesa quando declara não ter ocorrido nenhum ingresso de mercadorias no estabelecimento sem o seu correspondente documento fiscal. Não obstante, mediante aferição presumida, exige-se no presente lançamento de ofício ICMS por suposta omissão de entradas, baseado na apuração de índices de variação volumétrica superiores aos previstos em Lei, ou seja, metodologia até então não validada por ato normativo.

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

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

Quanto a alegação de redução da multa torna-se inválida devido a nulidade acolhida.

Em relação às intimações, 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.

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/NULO 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.

VOTO VENCEDOR

Peço *vênia* para divergir do voto do digníssimo Relator, que deu PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgou IMPROCEDENTE/NULO o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir o imposto, na condição de responsável solidário, em razão da falta do seu recolhimento, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Destaco que o julgador pode concluir, no mérito, pela procedência, procedência parcial ou improcedência do Auto de Infração, ou, preliminarmente, pela sua nulidade, nos termos do Art. 155 do RPAF/99, podendo avançar para a decisão de mérito quando houver esta possibilidade e for favorável ao Autuado, mas não há a possibilidade de efetuar uma decisão mista, como fez o ilustre Relator, ou seja, ou se conclui pela nulidade ou pela improcedência do Auto de Infração.

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.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma comprehensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto apurado conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O Autuante, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, verificou a ocorrência do fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade.

Saliento que a conversão do processo em diligência ou perícia não se constitui em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo administrativo, com vistas a esclarecer fatos cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos, não sendo, portanto, um meio de defesa, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo, e, portanto, o seu indeferimento não caracteriza cerceamento de defesa.

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-VD), julgado por esta 2ª CJF, que, em relação:

- a) à desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese

alguma, de uma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1.300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.

- b) à alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é, no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridicizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- c) à possibilidade de retroação das Portarias nº 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 como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD cujas entradas excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental.**

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

A declaração de ilegalidade de dispositivos normativos pela justiça baiana em um determinado processo não é capaz de vincular este CONSEF em relação a outros processos na fase de julgamento administrativo, salvo se o referido dispositivo for revogado.

Quanto aos livros físicos, após o advento da EFD, os mesmos não possuem validade jurídica para contrapor as informações constantes da EFD, sendo que todas as notas fiscais, mesmo as que não foram escrituradas na EFD, foram incluídas no levantamento, não tendo o Autuado apontado quais notas fiscais estariam nesta situação.

Sendo assim, afasto as nulidades suscitadas.

No mérito, conforme já exposto acima, comungo com o entendimento da PGE no sentido da 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, por se tratar de um método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, se tratando de uma norma procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º do CTN, retroação que se impõe, tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao Autuado, na medida em que possibilitam aceitação de perdas nas suas operações comerciais (Art. 106, II do CTN).

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, inclusive em relação às informações lançadas no LMC/Registro 1300 da EFD, somente podendo ser desconstituídos por prova cabal do equívoco porventura cometido, não tendo validade jurídica para tal objetivo o LMC preenchido manualmente.

Reitero que o motivo desta autuação não se confunde com dilatação térmica. A dilatação térmica admitida pela ANP se restringe ao percentual de 0,6% (seis décimos por cento) do volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), e o Estado da Bahia, exatamente para espantar qualquer dúvida quanto a esta matéria, estabeleceu uma margem de segurança

superior a 3 (três) vezes este percentual, ou seja, 1,8387% (um inteiro e oito mil, trezentos e oitenta e sete décimos de milésimo por cento) - parágrafo único do Art. 10 da Portaria nº 445/98.

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

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.

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, óleo diesel comum e óleo diesel 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.

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

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

Portanto, a exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, configurando-se entradas efetuadas sem documentação fiscal, atribuindo-se a responsabilidade ao adquirente, na condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter estocado combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao Acórdão JJF nº 0118-06/21-VD, trazido como paradigma, informo que foi anulado pelo Acórdão CJF nº 0411-12/21-VD, do qual fui o Relator, e em relação aos demais Acórdãos, as

citações se referem a votos divergentes, caso do Acórdão CJF nº 0106-12/22-VD, ou vencidos, Acórdãos CJF nº 0101-12/22-VD, 0125-12/22-VD, 0157-12/22-VD, 0179-12/22-VD, 0180-12/22-VD, 0199-12/22-VD e 0232-12/22-VD.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0115/19-3, lavrado contra **POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 268.968,65, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d”, do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, João Vicente Costa Neto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Igor Lucas Gouveia Baptista, Camila Magnavita da Fonseca Camargo e Gabriel Henrique Lino Mota.

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

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDEI E SILVA - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS