

PROCESSO - A. I. N° 269138.0032/22-0
RECORRENTE - POSTO E CHURRASCARIA BORGES REIS LTDA. - EPP
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0138-04/23-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/10/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0376-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. Exigido o imposto na condição de sujeito passivo por substituição tributária, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada, inseridos a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte no Registro 1300 da EFD, espelho dos dados contidos no LMC. O sujeito passivo não consegue justificar as diferenças apuradas, sequer a variação injustificada constatada no estoque, a partir de dados fornecidos pelo mesmo, à vista dos valores apurados que se apresentam incompatíveis pela ocorrência de simples dilatação da mercadoria. Adequação do percentual da multa aplicada em relação a infração 02. Infrações 01 e 02 mantidas. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTAS. Acusações mantidas. Não acolhida a arguição de decadência parcial. Infrações 3, 4 e 5 subsistentes. Não acolhidas as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto às infrações 1 e 2. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 04/08/2022 para exigir o crédito tributário no valor de R\$ 1.891.843,25, sendo composto por cinco acusações, pela constatação das irregularidades elencadas nas infrações a seguir descritas:

Infração 01 – 004.007.001: “Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”. Valor lançado R\$ 1.629.457,93. Multa de 100%, com previsão no Art. 42, Inciso III, alínea “d”, da Lei 7.014/96. 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.

Infração 02 – 004.007.002: “Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida 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 1300 da EFD". Valor lançado R\$ 202.709,06. Multa de 100%, com previsão no Art. 42, Inciso II, alínea "d", da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, Inciso IV; art. 23, § 6º, inciso II, alínea "b", da Lei 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98.

Infração 03 – 016.001.001: "Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal". Multa aplicada no valor de R\$ 564,94, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Infração 04 – 016.001.002: "Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal". Multa aplicada no valor de R\$ 41.807,31, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Infração 05 – 016.001.006: "Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal". Multa aplicada no valor de R\$ 17.304,01, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

A autuada através de seus advogados **impugnou** o lançamento. O Autuante presta **informação fiscal** nas páginas 749 a 752 (frente e verso).

A JJF proferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

Das cinco acusações que compõem o presente Auto de Infração, expedido em 04/08/2022, objetivando exigir crédito tributário no montante de R\$ 1.891.843,25, mais multas, as duas primeiras se referem a exigência de imposto por descumprimento de obrigação principal e as três últimas se referem a penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, e estão assim postas:

- **Infração 01 – 004.007.001:** "Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD". Valor lançado R\$ 1.629.457,93. Multa de 100%, com previsão no Art. 42, Inciso III, alínea "d", da Lei 7.014/96. 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.

- **Infração 02 – 004.007.002:** "Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida 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 1300 da EFD". Valor lançado R\$ 202.709,06. Multa de 100%, com previsão no Art. 42, Inciso II, alínea "d", da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, Inciso IV; art. 23, § 6º, inciso II, alínea "b", da Lei 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98.

- **Infração 03 – 016.001.001:** "Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal". Multa aplicada no valor de R\$ 564,94, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

- **Infração 04 – 016.001.002:** "Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal". Multa aplicada no valor de R\$ 41.807,31, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

- **Infração 05 – 016.001.006:** "Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal". Multa aplicada no valor de R\$ 17.304,01, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

O autuado, em sua peça defensiva, de forma preliminar, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, requereu que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos seus Patronos e encaminhadas para o endereço do rodapé da presente petição, tudo em razão da celeridade processual.

A este respeito esclareço que as intimações/notificações relacionadas a processos administrativos fiscais obedecem ao quanto previsto pelo Art. 108 do RPAF/BA, entretanto, nada obsta que o pedido do autuado também possa ser atendido, porém, caso isso não ocorra não será motivo para nulidade do ato processual.

Nas argumentações defensivas trazidas pelo autuado em preliminar, foram suscitadas nulidade do Auto de Infração que passo a enfrentá-las.

Foi argumentado pelo autuado que a autuação em relação às infrações 01 e 02 decorreu de presunção pelo autuante de que a variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada em seu LMC/Registro 1300 da EFD, foi originada de entrada de combustíveis sem nota fiscal, e que essa presunção não pode ser oponível no caso de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, uma vez que não está autorizada por lei. Foi dito, também, que a Portaria 145/2019 fixou a variação volumétrica dos combustíveis ensejada como variação da temperatura como fato gerador do ICMS, instituindo novos parâmetros para a base de cálculo do ICMS-ST de tais produtos, na medida em que determina que será caracterizada omissão de entrada de combustível a apuração de ganho da dilatação térmica do produto.

Com isso, aprofundou-se que resta evidenciada a ilegalidade e inconstitucionalidade da Portaria 145/2019, que acrescentou o Parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98 e, conseqüentemente, ilegalidade das referidas exigências fiscais uma vez que se trata de fato gerador não previsto em lei.

Trata-se de um argumento que não pode ser acolhido na medida em que, em primeiro lugar, à luz do quanto previsto pelo Art. 167, incisos I e III do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade e nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. Ademais, a Portaria nº 159/19, que alterou a Port. 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, a PGE/PROFIS, através do Parecer nº 20210697714-0, emitido no bojo de outro processo já tramitado neste CONSEF, assim se posicionou, cujo excerto extraído, fica aqui inserido, ante a concordância de minha parte com o mesmo:

“Tendo sido o lançamento realizado com base nas informações colhidas no LMC do contribuinte, informações estas devidamente espelhadas no Registro 1300 do EFD, não há nenhuma inovação nas normas que alteram a Portaria 445/98, mas, tão-somente, uma adequação do procedimento de verificação das informações prestadas diariamente pelo contribuinte”.

Também concordo com o autuante quando este cita que “não há que se falar ainda em violação ao procedimento regular pela fiscalização, haja vista, ter sido esse procedimento alterado e o procedimento de fiscalização ter sido feito em conformidade com essa alteração, tampouco, foram criados “novos parâmetros para a base de cálculo do ICMS ST”, como acredita o autuado, apenas modificou-se o procedimento de fiscalização”, não se podendo perder de vista ainda, que pelo texto literal do art. 141 do CTN, permite sua aplicabilidade imediata, retroagindo à data da ocorrência do fato gerador, à luz do constante no art. 144, § 1º do CTN”.

Destaco, também, que a autuação está pautada na atribuição ao autuado de responsabilidade solidária, a qual decorre de lei, sendo que, no caso do imposto devido nessa condição não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária instituída pela Lei 7.014/96:

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

(...)

IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

No que concerne ao argumento de que o STJ pacificou o entendimento de ser indevida a exigência de ICMS-ST sobre o ganho operacional oriundo de variação volumétrica de combustíveis ensejada pela elevação da temperatura, vejo que no caso presente, a autuação recaiu sobre “a cobrança de valores de ganhos volumétricos calculados, anotados e informados pela própria impugnante, que, fora dos limites possíveis de variações naturais, necessariamente são decorrentes de entradas omitidas”, porém, o próprio STJ, ao tratar caso semelhante (STJ, REsp Nº 1.833.748), já decidiu que, com a cobrança do ICMS sobre os volumes de ganhos registrados além desses limites fixados pela legislação vigente, “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”, sendo, então, “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”, e que, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”.

Nesse sentido, está esclarecido nos autos que não foi feita cobrança de ICMS sobre volumes decorrentes de variação térmica, ao contrário, o índice de 1,8387% estabelecido pela legislação baiana, afasta qualquer possibilidade de que os ganhos anotados pelo autuado no seu controle de movimentação de combustíveis sejam decorrentes de variações térmicas, dadas as características climáticas baianas e físico-químicas dos combustíveis, consoante bem assinalado pelo autuante.

Deve ser ainda destacado que realmente a autuação não decorreu de qualquer presunção, haja visto que, consoante fartamente demonstrado, toda a auditoria foi baseada nos fatos registrados pelo próprio autuado na sua EFD, portanto, fatos conhecidos e não presumidos, como esclarecido no referido Parecer 20210697714-0

da PGE/PROFIS, ao dirimir questionamentos formulados pela 3ª JJF:

(...) não há nenhum fato desconhecido a ser descortinado por um fato conhecido. A Escrita Fiscal Digital declarada pelo contribuinte (...) aponta a existência de combustível sem qualquer amparo documental é fato conhecido, não se demandando da ilação lógica da presunção ...”

Quanto ao argumento de falta de segurança e de liquidez nas imputações das infrações, tendo em vista que o autuante não apresentou prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo tomado apenas como base os registros de ganhos, vejo que se trata de outro argumento que não se sustenta, na medida em que considero esses ganhos registrados pelo autuado em sua LMC/EFD Registro 1300, a prova do ingresso de combustíveis sem documentos fiscais, uma vez que o autuado deveria atestar a que se referem esses excessivos ganhos registrados por ele próprio, seguidamente, e por longos períodos, com as devidas explicações e demonstrados, documentalmente, sua origem, o que, infelizmente não ocorreu. Poderia, ainda o autuado, em momento antecedente a fiscalização, ter providenciado a retificação da EFD, acaso tivesse detectado possíveis erros, o que não o fez.

Naquilo que se relaciona ao argumento defensivo de que os cálculos foram efetuados diariamente pelo autuante, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do combustível do dia, abrangendo apenas os dias em que foram detectados os ganhos, vejo que apesar dos fatos geradores terem sido diários, a apuração foi feita de forma mensal, consoante a regra do ICMS, não se podendo perder de vista que como o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores, não sendo correto afirmar que quando há um ganho gerado por suposto erro, deveria também haver uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, como pode parecer à primeira vista.

Ademais, como a cada dia são feitos levantamento dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos, garantindo, com isso, que a cada dia as medições registradas sejam independentes dos dias anteriores e subsequentes, não tendo fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas do outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoque autônomo. Com isso, não vejo sustentação nos levantamentos apresentados pelo autuado, de forma anual, já que, dessa maneira, ultrapassa o período de rotação do estoque, que é de curto período, sendo que, por isso, o levantamento dos estoques nos postos de combustíveis são efetuados diariamente e anotados no LMC.

Dito isto, deixo de acolher todos os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração.

Ao adentrar ao exame do mérito da autuação, considero que os argumentos apresentados pela defesa foram devidamente enfrentados e afastados pelo autuante quando de sua manifestação, com o concordo.

Antes, porém, analiso a preliminar de mérito apresentada pela defesa em relação às infrações 03 e 04, sob a alegação de que foi cientificado da autuação em 05 de agosto de 2022, deixando de ser observado que decaiu o direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício referente a estas infrações no período de janeiro a agosto de 2017, pelo fato de já ter sido ultrapassado o prazo de 05 (cinco) anos previsto pelo Art. 150, § 4º do CTN, para que o Estado pudesse efetuar o lançamento.

A este respeito, arguição de decadência parcial do lançamento, em relação ao período de janeiro/17 a agosto/17 suscitada pelo autuado, observo que a notificação do lançamento se processou no dia 05/08/2022, que se reveste no marco pontual para contagem do prazo decadencial.

*O CTN define dois critérios distintos para efeito de contagem do prazo decadencial: o primeiro com base no art. 150, § 4º, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, porém efetua o pagamento em montante inferior aquele que foi declarado; o segundo, com fundamento no art. 173, inciso I, com a contagem se iniciando a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nas situações em que **a)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido mas não efetua o respectivo pagamento; **b)** o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, omitindo a realização da operação ou prestação tributável e **c)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.*

Isto posto observo que na situação sob análise, não há que se cogitar que se trata de lançamento por homologação, através do qual o sujeito passivo antecipa o recolhimento do tributo para posterior homologação pelo Fisco, inexistindo a alegada extinção do crédito tributário por força do transcurso do prazo disposto no § 4º do art. 150 do CTN, tampouco se reporta a pagamentos efetuados pontuando, ainda, que os pagamentos efetuados ocorreram em valor inferior ao devido, os quais restaram homologados tacitamente por força do decurso do prazo, levando à extinção do crédito tributário.

O que aqui se verificou foi a ausência de escrituração de notas fiscais de aquisições, entradas a qualquer título,

situação esta que se enquadra no rol das denominadas obrigações instrumentais ou acessórias (obrigação de fazer), enquanto que o não cumprimento dessa obrigação pelo sujeito passivo enseja a aplicação de penalidades pecuniárias previstos na legislação. Tratando-se, pois, de obrigação de fazer, mediante a escrituração de documento fiscal específico, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I, do CTN, cujo prazo “a quo” ou inicial tem contagem a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Portanto, nessa linha de entendimento, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 05/08/2022, com ciência pelo autuado em 05/08/2022, o prazo de decadência em relação aos fatos geradores verificados no exercício de 2017 tiveram início em 01/01/2018, encerrando-se em 31/12/22, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais aplicadas neste Auto de Infração em relação ao mencionado período (janeiro/17 a agosto/17).

Do exposto concluo que as penalidades aplicadas em relação aos períodos questionados no presente Auto de Infração não estão alcançadas pela decadência, razão pela qual não acolho a decadência arguida.

Prosseguindo, vejo que o argumento defensivo de que não foi considerada a proporcionalidade prevista pela IN 56/07, entendo que, de fato, não há tal aplicabilidade neste caso haja vista que tal responsabilidade não se enquadra como fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96, consoante acima destacado, enquanto que o ICMS devido por responsabilidade própria, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos, ressaltando que 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, não cabendo, assim, a aplicação do cálculo de proporcionalidade disposto na IN 56/07, pois o objeto do lançamento não trata de presunção de omissão de saídas, mas de omissão de entradas de mercadorias tributadas nesse momento.

Quanto aos exemplos inseridos pelo autuado em sua peça defensiva, vejo que, ao contrário dos indicados pelo autuante nas planilhas elaboradas e juntadas aos autos, todos foram feitos de forma anual, situação esta que não se amolda a presente condição, na medida que a rotatividade das operações com combustíveis é aferida diariamente, enquanto que no levantamento anual, apresentado pelo autuado, não demonstrar omissões no patamar apurado pela fiscalização, na medida em que, efetivamente, ao longo do exercício, as omissões de entradas indicadas pelos ganhos são superadas pelas numerosas perdas, também superiores ao limite de 0,6% da ANP e para as quais o autuado também não apresentou qualquer justificativa.

Naquilo que se relaciona ao argumento de que o autuante deixou “de considerar diversas notas fiscais de entradas, que são justamente as que aparecem em seus demonstrativos de estoque, sob o título de “omissão de entradas”, foi juntado aos autos pelo autuante, uma mídia (CD) que contém uma planilha vinculando as entradas registradas nos tanques com as respectivas notas fiscais de aquisições, as quais, de acordo com o autuante, “são as notas relevantes para o controle da movimentação dos combustíveis nos tanques”, não ficando evidenciado pelo autuado que as notas fiscais que foram objeto da aplicação de penalidade por falta de registro repercutiram nos levantamentos do estoque.

De maneira que, analisando os argumentos apresentados pelo autuado, relacionados ao mérito da autuação, sintetizados no relatório que antecede este voto, verifiquei que combatem situações já enfrentadas por este CONSEF em diversos julgados já realizados envolvendo a mesma questão, onde já participei nesta mesma Junta de Julgamento, inclusive como relator, razão pela qual, por uma questão de coerência, mantenho o mesmo entendimento anteriormente externado e, tal como procedi nas demais situações que participei, valho-me, como subsídio, por envolver a mesma matéria, o entendimento firmado pela 3ª JFJ através do Acórdão nº 0191-03/20, cuja relatora foi a I. Julgadora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, que manteve o lançamento, com exclusão apenas de parcela que já havia sido incluída em Auto de Infração anterior, abarcando a mesma exigência, nos mesmos períodos contidos naquele Auto de Infração, situação esta que, se mantida, naquele caso, configuraria bis in idem, sendo mantido incólume a exigência relacionada aos demais períodos, razão pela qual, com a **devida vênia**, por comungar e concordar totalmente com a fundamentação constante do aludido Voto proferido na 3ª JFJ, peço permissão para incorporar e integrar ao presente voto excerto extraído do mesmo, ante à similaridade dos fatos existentes entre ambos os processos:

“(…)

Cabe acrescentar, por fim, que o impugnante no Memorial apresentado, invocou decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Da leitura do Acórdão referido, depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se aplica a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Neste processo, a discussão é exatamente o contrário. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.

O defendente apresentou o entendimento, de que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, "f" da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, desde o ano de 2015 e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando autorização para alteração de sua EFD.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS em razão da 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, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, 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 irregularidade apurada na ação fiscal.

Sendo assim, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, demonstrativos fls. 05/24, CD e comprovante entrega fls. 26/27, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Dessa forma, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

(...)

Quanto ao mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado a responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, (combustíveis: óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. (Infração 04.07.01).

A defesa sustenta respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Não obstante, não traz à luz deste processo, elementos robustos, com o condão de elidir integralmente a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro

em sua escrituração fiscal digital.

Observo que 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. 6º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, 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.

Neste caso, saliento que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas das mercadorias objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exibir esta comprovação, 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.

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, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

O defendente apresentou entendimento de que a constatação de “omissão de saídas” pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, 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.

O defendente também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais, e muitas vezes superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade dos tanques. Afirmou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas, equivocadamente lançadas nos LMCs. Disse que o Autuante registrou “ganhos” como lançamentos a título de omissão e não teria registrado as “perdas”, que foram desprezadas. Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC.

Sobre estas alegações, saliento 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.

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

Cumprindo observar, que a fiscalização nesse tipo de levantamento, leva em consideração, as aferições registradas no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Nesse caso, o Autuante corretamente destacou que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois teria constatado em ação fiscal as irregularidades apontadas nos estoques da empresa, durante anos a fio, sem que fossem tomadas as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alegou.

Assim, verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendente, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal. A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no

estoque, sem a respectiva documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Dessa forma, não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição”, sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que a respalde. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Importante registrar, que a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, 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, in verbis:

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

Observo que esse artigo encontra-se na Seção III da Port. 445/98, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias, pois os ganhos em temos escriturais equivalem à uma omissão de entrada. Entendo que esta regra de natureza interpretativa, não inova na ordem jurídica, e me coaduna com as conclusões do Autuante, no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Assim, saliento que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC, acima do percentual permitido pela legislação.

O autuado argumentou 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, uma nova e ilegal espécie de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O defendente disse também, que a presente autuação colide, causando bis in idem, com o Auto de Infração nº 298576.0011/19-0, lavrado em 16/12/2019, pelo Auditor, Luís Carlos Moura Matos, no que tange aos exercícios de 2017 a 2019, que se encontra tramitando no CONSEF.

Sobre esta alegação, verifico que assiste razão ao Autuado. Constatado que o citado Auto de Infração, nesta data, já foi inclusive julgado por este CONSEF, conforme Acórdão JJF Nº 0083- 01/20-VD. Verifico que o referido PAF possui três infrações à legislação tributária, com a mesma natureza, metodologia de apuração e iguais mercadorias (óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), do presente processo. Entretanto, naquela ação fiscal, o Autuante limitou-se aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, que por esse motivo, os valores inerentes a tais exercícios serão excluídos do presente lançamento. Dessa forma, as ocorrências referentes aos anos de 2015 e 2016, subsistem incólumes e são procedentes.

Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

Em relação à multa que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuado de que o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado de ofício, o mencionado percentual.

O defendente requereu ainda, que sob pena de nulidade, todas as intimações relativas ao feito, sejam encaminhadas ao seu representante legal. Saliento que nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo ao endereço indicado.

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

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

Convém aqui registrar, que o julgamento supra foi objeto de reanálise pela 2ª Instância deste CONSEF, em sede de apreciação dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados em relação a decisão recorrida, consoante Acórdão nº 0058-11/21-VD, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que manteve inalterada, por unanimidade, a decisão recorrida em relação a parcela julgada procedente em primeira instância, e, conseqüentemente, confirmando a exigência tributária na forma decidida pela Junta de Julgamento, cuja matéria envolvida, é absolutamente idêntica à que ora se aprecia.

O fato concreto e relevante é que, apesar da grande quantidade de documentos carreados aos autos pelo autuado, nada foi comprovado e nem justificado os ditos “ganhos” apurados pelo autuante na EFD do autuado, Registro 1300, dados estes que foram declarados e registrados pelo próprio.

Em relação às infrações 03, 04 e 05 que tratam de penalidades por descumprimento de obrigações de natureza acessória, decorrente de falta de registro de notas fiscais de aquisições diversas, vejo que em relação ao mérito propriamente dito das acusações não houve comprovação por parte do autuado de que as notas fiscais foram efetivamente escrituradas pelo autuado em sua EFD, razão pela qual mantenho as penalidades aplicadas em relação as referidas infrações.

Vejo, por fim, que a penalidade aplicada em relação a infração 02 no percentual de 100%, não é o aplicável para este caso, razão pela qual faço a adequação para o percentual correto de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Em conclusão voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 1.891.843,25, tendo em vista a adequação da penalidade aplicada em relação à infração 02, do percentual de 100% para o efetivo de 60%.

O recorrente, através do seu patrono, apresenta Recurso Voluntário às fls. 801 a 850, onde tece o seguinte:

Preliminarmente, com fulcro no art. 272, § 5º do CPC, requer que todas as intimações referentes ao presente auto de infração sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos da Autuada.

No tópico denominado “DAS PROVAS DOS AUTOS” alega o não cometimento da infração, conforme se verifica nos livros de movimentação de combustíveis. Adiciona que:

*“No exercício de 2018, a fiscalização em seu demonstrativo “omissão de entrada de combustíveis” aponta a entrada de 7.196,516 litros de **gasolina comum**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de março de 2018 (Doc. 06), o estoque inicial de abertura dos bicos 001 e 002, totalizavam 548.153,200 litros de gasolina comum, foi adquirido mediante notas fiscais de entrada n°s 51527, 51452, 51509, 51551, 51577, 51493, 51444, 123045, 123251, 122911, 51773, 51744, 122267, 51659, 122560, 124824, 124643, 124510, 124343, 124092, 123469, 51894, 51944, 51948, 52252, 52234, 52196, 52112, 52135, 52175, 125680, 52398, 52381, 52362, 52341, 52331, 52297, 52282, 52430, 52444, 53168, 53153, 53120, 53106, 53073, 53040, 53008, 52963 53649, 53630, 53622, 53601, 53580, 53563, 53550, 53523, 53491, 53458, 53291, 53363, 53396, 53438, 52743, 52773, 53680, 53688, 53724, 53741, 53753, 53764, 53840, 53817, 53993, 53974, 53944, 53936, 53910, 53899, 134212, 53857, 53263, 53211, durante o exercício de 2018 (Doc. 07), o total de 579.000,000 litros de gasolina comum. Ocorre que o LMC do dia 31 de dezembro de 2018, apresentou estoque de fechamento dos bicos 001 e 002, no total de 1.113.550,800 (Doc. 06), resultando na saída de 565.397,600 (1.113.550,800 - 548.153,200) litros de gasolina comum nos bicos 001 e 002. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 7.196,516 litros de gasolina comum, uma vez que o total de entrada de gasolina comum foi de 579.000,000 litros, superior ao total de saída de 565.397,600 litros.*

*No exercício de 2019 referente a gasolina comum, a fiscalização em seu demonstrativo “omissão de entrada de combustíveis” aponta a entrada de 233.441,655 litros de **GASOLINA COMUM**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2019 (Doc. 08), o estoque inicial de abertura dos bicos 001 e 002, totalizavam 1.113.550,800 litros de **GASOLINA COMUM**, foi adquirido mediante notas fiscais de entrada de n°s Nº5410, 54019, 54038, 54065, 54076, 54142, 54103, 54046, 54157, 54174, 54191, 54209, 54227, 54246, 54257, 54276, 54290, 54294, 54315, 54363, 54382, 54387, 54432, 54451, 54471, 54490, 54506, 54540, 54543, 54551, 54591, 5493, 54607, 54707, 54680, 54657, 54627, 54620, 54716, 54732, 54749, 54780, 54793, 54816, 54841, 54860, 54975, 55005, 55032, 55067, 55109, 55359, 55397, 55428, 55481, 55157, 55183, 55204, 55237, 55259, 55294, 55309, 55333, 55528, 55555, 55578, 55613, 55657, 55664, 55333, 55707, 55157, 55183, 55204, 55294, 55309, 55259, 55237, 55973, 55945, 55991, 56008, 56044, 56074, 56049, 56078, durante o exercício de 2019 (Doc. 09), o total de 703.000,000 litros de **GASOLINA COMUM**. Ocorre que o LMC do dia 31 de dezembro de 2019, apresentou estoque de fechamento dos bicos 001 e 002, no total de 1.816.431,400 de litros (Doc. 08), resultando na saída de 702.880,600 (1.816.431,400 - 1.113.550,800) litros de gasolina comum nos bicos 001 e 002. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 7.196,516 litros de gasolina comum, uma vez que o total de entrada de gasolina comum de 703.000,00litros, foi superior ao total de saída de 702.880,600.*

*No exercício de 2020, a fiscalização aponta em seu demonstrativo fiscal, a entrada de 570.081,823 litros de **GASOLINA COMUM**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2020 (Doc. 10), o estoque inicial de abertura dos bicos 001 e 002, totalizavam 1.816.431,400 litros de **GASOLINA COMUM**, foi adquirido mediante notas fiscais de entrada de nºs: 056.100, nº056.123, nº056.159, 056.180, 056.231, 056.250, 056.287, 056.335, 056.362, 056.372, 056.399, 056.414, 056.439, 056.450, 056.474, 056.502, 056.531, 056.559, 056.585, 056.605, 056.628, 056.665, 056.680, 056.702, 056.718, 056.748, 056.787, 056.832, 056.846, 056.883, 056.911, 056.948, 056.965, 056.983, 057.016, 057.044, 057.058, 057.084, 057.117, 057.151, 057.177, 057.231, 057.25, 057.285, 057.288, 057.306, 057.322, 057.346, 057.355, 057.386, 057.416, 057.428, 057.452, 057.491, 057.531, 057.562, 057.586, 057.603, 057.626, 057.663, 057.691, 057.708, 057.753, 057.781, 057.797, 057.811, durante o exercício de 2020 (Doc. 11), o total de 582.000,000 litros de **GASOLINA COMUM**. Ocorre que o LMC do dia 31 de dezembro de 2020 (Doc. 10), apresentou estoque de fechamento dos bicos 001 e 002, no total de 2.396.789,900, resultando na saída de 580.358,500 (2.396.789,900 - 1.816.431,400) litros de **GASOLINA COMUM** nos bicos 001 e 002. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 570.081,823 litros de **GASOLINA COMUM**, uma vez que o total de entrada de 582.000,000 litros de **GASOLINA COMUM** foi superior ao total de saída de 580.358,500 litros de gasolina comum.*

*No exercício de 2021, a fiscalização aponta em seu demonstrativo fiscal, a entrada de 261.281.143 litros de **GASOLINA COMUM**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2021 (Doc. 12), o estoque inicial de abertura dos bicos 001 e 002, totalizavam 2.396.789,900 litros de **GASOLINA COMUM**, foi adquirido mediante notas fiscais de entrada de nºs: 057.842, 057.875, 057.915, 057.917, 057.955, 057.979, 058.008, 058.059, 058.090, 058.115, 058.117, 058.164, 058.184, 058.197, 058.236, 058.254, 058.282, 058.304, 058.330, 058.350, 058.374, 058.415, 058.415, 058.425, 058.435, 058.465, 058.742, 058.494, 058.500, 058.522, 058.546, 058.561, 058.573, 058.588, 058.597, 058.612, 058.624, 058.645, 058.666, 058.680, 058.696, 058.704, 058.723, 058.737, 058.747, 058.760, 058.769, 058.777, 058.794, 058.812, 058.820, 058.832, 058.852, 058.860, 058.897, 058.919, 058.940, 058.956, 058.971, 058.990, 059.008, 059.032, 059.050, 059.058, 436.321, 436.461, 436.462, 436.463, 437.024, 437.025, 437.846, 059.081, 059.122, 059.142, 439.201, 439.847, 059.176, 059.197, 059.222, 059.259, 059.281, durante o exercício de 2021 (Doc. 13), o total de 572.000,000 litros de **GASOLINA COMUM**. Ocorre que o LMC do dia 31 de dezembro de 2021 (Doc. 12), apresentou estoque de fechamento dos bicos 001 e 002, no total de 1.051.998,200, resultando na saída de 570.845,000 (1.051.998,200 - 481.153,200) litros de gasolina comum nos bicos 001 e 002. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 261.281.143 litros de **GASOLINA COMUM**, uma vez que o total de entrada de 572.000,000 litros de **GASOLINA COMUM** foi superior ao total de saída de 570.845,000 litros de **GASOLINA COMUM**.*

*No exercício de 2021, a fiscalização aponta em seu demonstrativo fiscal, a entrada de 21.888,299 litros de **GASOLINA ADITIVADA**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2021 (Doc. 12), o estoque inicial de abertura do bico 001, totalizavam 0 litros de **GASOLINA ADITIVADA**, foi adquirido mediante notas fiscais de entrada de nºs: 057.955, 058.008, 058.254, 058.435, 058.561, 058.704, 058.812, 058.908, 059.050, 059.142, 059.281, durante o exercício de 2021 (Doc. 13), o total de 25.000,000 litros de **GASOLINA ADITIVADA**. Ocorre que o LMC do dia 31 de dezembro de 2021 (Doc. 12), apresentou estoque de fechamento do bico 001, no total de 24.001,101, resultando na saída de R\$ 24.001,101 (0 - 24.001,101) litros de **GASOLINA ADITIVADA** no bico 001. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 21.888,299 litros de **GASOLINA ADITIVADA**, uma vez que o total de entrada de **GASOLINA ADITIVADA** foi superior ao total de saída.*

*No exercício de 2021, a fiscalização aponta em seu demonstrativo fiscal, a entrada de 53.748,976 litros de **ETANOL**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2021 (Doc. 12), o estoque inicial de abertura do bico 003, totalizavam 0 litros de **ETANOL**, foi adquirido mediante notas fiscais de entrada de nºs: 057.956, 058.009, 058.091, 058.116, 058.157, 058.186, 058.255, 058.305, 058.351, 058.375, 058.464, 058.547, 058.562, 058.587, 058.644, 058.697, 058.724, 058.748, 058.778, 058.833, 058.861, 058.939, 059.009, 059.097, 439.846, 059.177, durante o exercício de 2021 (Doc. 13), o total de 72.000,000 litros de **ETANOL**. Ocorre que o LMC do dia 31 de dezembro de 2021 (Doc. 12), apresentou estoque de fechamento do bico 003, no total de 71.132,583, resultando na saída de 71.132,583 (71.132,583) litros de gasolina comum no bico 003. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 53.748,976 litros de **ETANOL**, uma vez que o total de entrada de 72.000,000 litros de **ETANOL** foi superior ao total de saída de 71.132,583 litros.*

*No exercício de 2018, a fiscalização aponta a entrada de 13.103,722 litros de **DIESEL BS 500**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de abril de 2018 (Doc. 06), o estoque inicial de abertura dos bicos 004 e 005, totalizavam 1.815.242,100 litros de **DIESEL BS 500**, foi adquirido mediante notas fiscais de entrada nºs: 52140, 52091, 51660, 53153, 51527, 51452, 51509, 51551, 51577, 51493, 51444, 123045, 123251, 122911, 51773, 51744, 122267, 51659, 122560, 124824, 124643, 124510, 124343, 124092, 123469, 51894, 51944, 51948, 52252, 52234, 52196, 52112, 52135, 52175, 125680, 52398, 52381, 52362, 52341, 52331, 52297, 52282, 52430, 52444, 53168, 53153, 53120, 53106, 53073, 53040, 53008, 52963, 53649, 53630, 53622, 53601, 53580, 53563, 53550, 53523, 53491, 53458, 53291, 53363, 53396, 53438, 52743, 52773, 53680, 53688, 53724, 53741, 53753, 53764, 53840, 53817, 53993, 53974, 53944, 53936, 53910, 53899, 134212, 53857, 53263, 53211,*

durante o exercício de 2018 (Doc. 07), o total de 346.000,000 litros de **DIESEL BS 500**. Ocorre que LMC do dia 31 de dezembro de 2018 (Doc. 06), apresentou estoque de fechamento dos bicos 004 e 005, no total de 2.071.742,300, resultando na saída de 256.500,200 (2.071.742,300 - 1.815.242,100) litros de **DIESEL BS 500** nos bicos 004 e 005. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 13.103,722 litros de **DIESEL BS 500**, uma vez que o total de entrada de 346.000,000 litros **DIESEL BS 500** foi superior ao total de saída de 256.500,200 litros **DIESEL BS 500**.

No exercício de 2019, a fiscalização aponta a entrada de 48.328,514 litros de **DIESEL BS 500**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2019 (Doc. 08), o estoque inicial de abertura dos bicos 004 e 005, totalizavam 2.071.742,300 litros de **DIESEL BS 500**, foi adquirido mediante notas fiscais de entrada de nºs: 5410, 54019, 54065, 54076, 54157, 54174, 54191, 54209, 54227, 54246, 54257, 54294, 54363, 54382, 54387, 54432, 54451, 54471, 54490, 54540, 54551, 54591, 54607, 54707, 54691, 54680, 54671, 54657, 54653, 54627, 54620, 54749, 54793, 54841, 55005, 55032, 55067, 55109, 55359, 55397, 55428, 55481, 55157, 55183, 55204, 55237, 55259, 55294, 55309, 55333, 55528, 55578, 55613, 55333, 55157, 55183, 55204, 55294, 55309, 55259, 55237, 55991, 56049, 56078, 54506, durante o exercício de 2019 (Doc. 09), o total de 255.000,000 litros de **DIESEL BS 500**. Ocorre que o LMC do dia 31 de dezembro de 2019 (Doc. 08), apresentou estoque de fechamento dos bicos 004 e 005, no total de 2.321.412,000, resultando na saída de 249.669,700 (2.321.412,000 - 2.071.742,300) litros de **DIESEL BS 500** nos bicos 004 e 005. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 48.328,514 litros de **DIESEL BS 500**, uma vez que o total de entrada de 255.000,000 litros de **DIESEL BS 500** foi superior ao total de saída de 249.669,700 litros de **DIESEL BS 500**.

No exercício de 2020, a fiscalização aponta a entrada de 134.639,571 litros de **DIESEL BS 500**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2020 (Doc. 10), o estoque inicial de abertura dos bicos 004 e 005, totalizavam 2.321.412,000 litros de **DIESEL BS 500**, foi adquirido mediante notas fiscais de entrada de nºs: 056.123, 056.180, 056.231, 056.250, 056.297, 056.372, 056.414, 056.439, 056.474, 056.559, 056.605, 056.702, 056.787, 056.883, 056.911, 056.948, 056.983, 057.016, 057.044, 057.058, 057.084, 057.117, 057.177, 057.231, 057.25, 057.288, 057.322, 057.346, 057.355, 057.386, 057.416, 057.452, 057.491, 057.562, 057.603, 057.663, 057.753, 057.781, 057.811 durante o exercício de 2020 (Doc. 11), o total de 108.000,000 litros de **DIESEL BS 500**. Ocorre que o LMC do dia 31 de dezembro de 2020 (Doc. 10), apresentou estoque de fechamento dos bicos 004 e 005, no total de 2.428.318,300, resultando na saída de 106.906,300 (2.428.318,300 - 2.321.412,000) litros de **DIESEL BS 500** nos bicos 004 e 005. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 134.639,571 litros de **DIESEL BS 500**, uma vez que o total de entrada de 108.000,000 litros de **DIESEL BS 500** foi superior ao total de saída de 106.906,300 litros de **DIESEL BS 500**.

No exercício de 2021, a fiscalização aponta a entrada de 75.055,037 litros de **DIESEL BS 500**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC:

O Bico 004, no dia 01 de janeiro de 2021, apresentava o estoque inicial de abertura no total de 1.204.291,800 litros de **DIESEL BS 500**, e no dia 11 de janeiro de 2021, foi encerrado apresentando o fechamento de 1.206.231,990 litros de **DIESEL BS 500**, ou seja, resultando em uma saída de 1.940,19 litros de **DIESEL BS 500**. No dia seguinte, 12 de janeiro de 2021, teve como abertura, o estoque inicial de 205.250,100 litros e seu estoque de fechamento, em 31 de janeiro de 2021, com registro de 209.499,100, resultando na saída de 4.249,000 litros de **DIESEL BS 500**. Em síntese, o total de saída durante o exercício de 2021 do bico 004 foi de 6.143,190 litros de **DIESEL BS 500**.

O Bico 005, no dia 01 de janeiro de 2021, apresentava o estoque inicial de abertura no total de 1.224.064,300 litros de **DIESEL BS 500**, e no dia 11 de janeiro de 2021, foi encerrado apresentando o fechamento de 1.225.730,100 litros de **DIESEL BS 500**, ou seja, resultando em uma saída de 1.665,800 litros de **DIESEL BS 500**. No dia seguinte, 12 de janeiro de 2021, teve como abertura, o estoque inicial de 225.730,200 litros e seu estoque de fechamento, em 31 de janeiro de 2021, com registro de 226.944,500, resultando na saída de 1.214,300 litros de **DIESEL BS 500**. No dia 04 de fevereiro de 2021, apresentou como abertura 117,748 litros de **DIESEL BS 500** e fechou o ano em 31 de dezembro de 2021, com 9.924,567. Em síntese, o total de saída durante o exercício de 2021 do bico 005 foi de 12.686,919 litros de **DIESEL BS 500**.

O Bico 007, no dia 04 de fevereiro de 2021, apresentava o estoque inicial de abertura no total de 179,909 litros de **DIESEL BS 500** e seu estoque de fechamento, em 31 de dezembro de 2021, com registro de 78.927,240, resultando na saída de 78.747,331 litros de **DIESEL BS 500**.

Em síntese, o total de saída para o exercício de 2021 para os bicos 004, 005 e 007 foi de 91.440,393, conforme laudo de intervenção em anexo (Doc. 14).

No exercício de 2018, a fiscalização aponta a entrada de 6.308,620 litros de **DIESEL BS 10**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de março de 2018 (Doc. 06), o estoque inicial de abertura do bico 003, totalizavam 756.118,400 litros de **DIESEL BS 10**, foi adquirido mediante notas fiscais de entrada de nº 52140, 52091, 51660, 53153, 51527, 51452, 51509, 51551, 51577, 51493, 51444, 123045, 123251, 122911, 51773, 51744, 122267, 51659, 122560, 124824, 124643, 124510, 124343, 124092, 123469, 51894, 51944, 51948, 52252, 52234, 52196, 52112, 52135, 52175, 125680, 52398, 52381, 52362, 52341, 52331, 52297, 52282,

52430, 52444, 53168, 53153, 53120, 53106, 53073, 53040, 53008, 52963 53649, 53630, 53622, 53601, 53580, 53563, 53550, 53523, 53491, 53458, 53291, 53363, 53396, 53438, 52743, 52773, 53680, 53688, 53724, 53741, 53753, 53764, 53840, 53817, 53993, 53974, 53944, 53936, 53910, 53899, 134212, 53857, 53263, 53211 durante o exercício de 2018 (Doc. 07), o total de 346.000,000 litros de **DIESEL BS 10**. Ocorre que o LMC do dia 31 de dezembro de 2018 (Doc. 06), apresentou estoque de fechamento do bico 003, no total de 917.124,936, resultando na saída de 161.006,536 (917.124,936 - 756.118,400) litros de **DIESEL BS 10** no bico 003. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 13.103,722 litros de **DIESEL BS 10**, uma vez que o total de entrada de 346.000,000 litros de **DIESEL BS 10** foi superior ao total de saída de 161.006,536 litros de **DIESEL BS 10**.

No exercício de 2019, a fiscalização aponta a entrada de 48.328,514 litros de **DIESEL BS 10**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2019 (Doc. 08), o estoque inicial de abertura do bico 003, totalizava 917.124,936 litros de **DIESEL BS 10**, foi adquirido mediante notas fiscais de entrada de nºs 5410, 54019, 54065, 54157, 54174, 54191, 54209, 54227, 54246, 54257, 54276, 54294, 54363, 54382, 54387, 54432, 54451, 54471, 54490, 54540, 54551, 5493, 54607, 54691, 54671, 54657, 54653, 54627, 54620, 54716, 54732, 54780, 54841, 54975, 55005, 55032, 55066, 55125, 55359, 55397, 55428, 55481, 55157, 55183, 55204, 55237, 55259, 55294, 55309, 55333, 55578, 55657, 55333, 55157, 55183, 55204, 55294, 55309, 55259, 55237, 55973, 56049, 56078, 54506, durante o exercício de 2019 (Doc. 09), o total de 245.000,000 litros de **DIESEL BS 10**. Ocorre que o LMC do dia 31 de dezembro de 2019 (Doc. 08), apresentou estoque de fechamento do bico 003, no total de 1.110.280,700, resultando na saída de R\$ 193.155,764 (1.110.280,700 - 917.124,936) litros de **DIESEL BS 10** nos bicos 001 e 002. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 48.328,514 litros de **DIESEL BS 10**, uma vez que o total de entrada foi 245.000,000 litros de **DIESEL BS 10**, superior ao total de saída 193.155,764.

No exercício de 2020, a fiscalização aponta a entrada de 134.639,571 litros de **DIESEL BS 10**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2020 (Doc. 10), o estoque inicial de abertura do bico 003, totalizavam 1.110.280,700 litros de **DIESEL BS 10**, foi adquirido mediante notas fiscais de entrada nºs: 056.180, 056.297, 056.372, 056.399, 056.414, 056.439, 056.559, 056.665, 056.787, 056.832, 056.911, 056.983, 057.016, 057.058, 057.084, 057.117, 057.151, 057.231, 057.25, 057.288, 057.322, 057.346, 057.355, 057.416, 057.531, 057.562, 057.626, 057.663, 057.753, 057.797, 057.811 durante o exercício de 2020 (Doc. 11), o total de 108.000,000 litros de **DIESEL BS 10**. Ocorre que o LMC do dia 31 de dezembro de 2020 (Doc. 10), apresentou estoque de fechamento do bico 003, no total de 1.188.132,850, resultando na saída de 77.852,15 (2.428.318,300 - 1.110.280,700) litros de **DIESEL BS 10** nos bicos 001 e 002. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 134.639,571 litros de **DIESEL BS 10**, uma vez que o total de entrada de **DIESEL BS 10** foi 108.000,000 litros, superior ao total de saída de 77.852,15 litros.

No exercício de 2021, a fiscalização aponta a entrada de 75.055,037 litros de **DIESEL BS 10**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC:

O bico 003, no dia 01 de janeiro de 2021, o estoque inicial de abertura do bico 003, no total de 1.188.132,850 litros de **DIESEL BS 10**, e no dia 11 de janeiro de 2021, foi encerrada a bomba 003 apresentando o fechamento de 1.188.439,020 litros de **DIESEL BS 10**, ou seja, resultando em uma saída de 306,17 litros de **DIESEL BS 10**. No dia seguinte, 12 de janeiro de 2021, teve como abertura, o estoque inicial de 7.173,000 litros e seu estoque de fechamento, em 31 de janeiro de 2021, com registro de 8.910,000, resultando na saída de 1.737,000 litros de **DIESEL BS 10**.

No dia 03 de fevereiro de 2021, apresentou como fechamento 8.910,000 litros de **DIESEL BS 10**. **Em síntese, o total de saída durante o exercício de 2021 do bico 003 foi de 2.043,17 litros de DIESEL BS 10.**

O bico 006, no dia 04 de fevereiro de 2021, o estoque inicial de abertura do bico 006, no total de 144,657 litros de **DIESEL BS 10**, e no dia 31 de dezembro de 2021, foi encerrada a bomba 006 apresentando o fechamento de 58.061,288 litros de **DIESEL BS 10**, ou seja, resultando em uma saída de 57.916,631 litros de **DIESEL BS 10**.

O bico 008, no dia 04 de fevereiro de 2021, o estoque inicial de abertura do bico 008, no total de 134,025 litros de **DIESEL BS 10** e seu estoque de fechamento, em 31 de dezembro de 2021, com registro de 164.040,116, resultando na saída de 163.906,091 litros de **DIESEL BS 10**.

Em síntese, o total de entrada foi de 230.000,000 litros de DIESEL BS 10, quanto o total de saída para o exercício de 2021 para os bicos 003, 006 e 008 é de 223.865,892 litros de DIESEL BS 10, conforme laudo de intervenção em anexo (Doc. 14).

Desse modo, fica comprovado nos exemplos acima citados e nos livros de movimentação de combustíveis – LMC, que não ocorreu a presunção do autuante de que a autuada deu entrada de combustíveis sem notas fiscais.

Finaliza afirmando que a presunção deve estar fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva. Entende que neste caso não pode a fiscalização, com base apenas nos registros de ganhos, acusar a autuada conforme as imputações descritas no auto de infração.

Por isso, conclui o recorrente que a acusação carece de elementos que lhe concedam a segurança necessária para sustentação da exigência em comento. Neste sentido, transcreve trechos de Acórdãos desde CONSEF, tais como nºs 0156-04/08, 0085-11/08, 0188-03/16, 0079-11/08, dentre outros.

Aduz sobre a contradição das imputações de infração 01 e 02 constantes no Auto de infração nº 269138.0032/22-0 (em apreço) e a imputação constante no Auto de Infração nº 269138.0031/22-4. Acerca do auto de infração em lide, diz que o autuante presume que a autuada cometeu a infração por deixar de recolher ICMS por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais. Já no Auto de Infração nº 269138.0031/22-4, também lavrado pelo mesmo autuante, referente ao mesmo período (03/2018 a 12/2021), acusa o recorrente de não ter escriturado as mesmas mercadorias adquiridas.

Menciona não haver dúvidas quanto à ilegitimidade do tratamento tributário, de modo que falta motivo para a exigência fiscal em questão.

No tocante ao que afirma o recorrente, sobre a inobservância ao princípio da verdade material diante das notas fiscais registradas, quanto a infração 05, afirma que todas elas encontram-se registradas. Fato este facilmente constatado no livro de registro de entradas de mercadorias (doc. 05).

Ainda sobre a *“prova de ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos”* afirma que o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não consta previsto em nenhum normativo legal ou administrativo da Secretaria da Fazenda. Assim, entende o autuado, que a autuação não encontra suporte em fatos que comprovadamente ocorreram. Importando o trabalho fiscal em visível violação aos princípios básicos do processo administrativo fiscal.

Neste sentido, transcreve o trecho do voto do i. conselheiro Valtércio Serpa Júnior, no acórdão JJF nº 0214-04/15.

Acrescenta ainda que:

“Em síntese, constata-se que a infração imputada ao sujeito passivo não está caracterizada, pois não há prova das ocorrências aduzidas pelo autuante que possa concluir que efetivamente ocorreu a entrada de mercadorias no estabelecimento, muito menos, que tenham ocorrido fraudes ou adulterações.

Desse modo, não há como negar que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, pois ao cobrar o imposto por presunção, não ficou comprovado nos autos os fatos que poderiam sustentar a presunção, contaminando todo o processo por vício insanável, levando a autuação para o terreno de insegurança quanto ao valor a ser cobrado, caracterizando, pois, hipótese de nulidade contemplada no RPAF/99 no art. 18, inc. IV, alínea “a”. ”

Complementa sobre a não ocorrência do fato gerador do ICMS, conforme atestam as decisões do TJ-BA, TJ-PE, TJ-PB e do STJ.

Destaca que o fenômeno da dilatação volumétrica do combustível não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS. Isso porque a Portaria nº 445/2019 fixou a variação volumétrica dos combustíveis, ensejada pela variação da temperatura, como fato gerador do imposto. Afirma que tal portaria é um ato infralegal, não podendo alterar ou instituir qualquer elemento da regra-matriz de incidência tributária.

Finaliza concluindo que *“Deste modo, não se pode falar, portanto, em novo fato gerador ocorrido com a variação volumétrica de combustíveis líquidos, uma vez que não se está diante de uma nova operação tributável, ou seja, de nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de mera expansão natural de uma mercadoria volátil por natureza, e por via de consequência, ao cobrar o imposto por presunção, não fica comprovado nos autos os fatos que poderiam sustentar a presunção, contaminando todo o processo por vício insanável, levando a autuação para o terreno de insegurança quanto ao valor a ser cobrado, caracterizando, pois, hipótese de nulidade contemplada no RPAF/99 no art. 18, inc. IV, alínea “a”. ”*

Suscita nulidade do auto de infração ou, se assim não entender, requer a improcedência da ação

fiscal.

O conselheiro João Vicente Costa Neto declarou impedimento sendo substituído pelo conselheiro Valtércio Serpa Júnior.

Registrada a presença do advogado Dra. Neila de Almeida Lima na sessão de videoconferência no qual exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO (Vencido quanto às infrações 1 e 2)

As razões recursais apresentadas têm o sentido de modificar a Decisão recorrida que julgou pela Procedência em Parte devido à redução da multa de 100% para 60% em relação à infração 2, sendo lavrado o valor de R\$ 1.891.843,25, referente as seguintes imputações:

Infração 01 – 004.007.001: “Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”. Valor lançado R\$ 1.629.457,93. Multa de 100%, com previsão no Art. 42, Inciso III, alínea “d”, da Lei 7.014/96. 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.

Infração 02 – 004.007.002: “Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida 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 1300 da EFD”. Valor lançado R\$ 202.709,06. Multa de 100%, com previsão no Art. 42, Inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, Inciso IV; art. 23, § 6º, inciso II, alínea “b”, da Lei 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98.

Infração 03 – 016.001.001: “Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal”. Multa aplicada no valor de R\$ 564,94, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Infração 04 – 016.001.002: “Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal”. Multa aplicada no valor de R\$ 41.807,31, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Infração 05 – 016.001.006: “Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal”. Multa aplicada no valor de R\$ 17.304,01, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

A JJF julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, após rejeitarem todas as nulidades suscitadas e no mérito, modificou a multa da infração 02, sendo reduzida de 100% para 60% por entenderem que “Vejo, por fim, que a penalidade aplicada em relação a infração 02 no percentual de 100%, não é o aplicável para este caso, razão pela qual faço a adequação para o percentual correto de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96”.

Passando a analisar, de forma sintética, as alegações do contribuinte em relação à apuração das infrações:

1. Da comprovação do não cometimento da infração, conforme se verifica nos livros de movimentação de combustíveis;
2. Da contradição das imputações de infração 01 e 02 constantes do Auto de Infração nº 2691380032/22-0, em apreço e a imputação da infração 02, constante no Auto de Infração nº 2691380031/22-4;
3. Da inobservância do princípio da verdade material diante das notas fiscais registradas;
4. Das decisões do CONSEF;
5. Não ocorrência do fato gerador do ICMS, conforme atestam as decisões do TJ-BA, TJ-PE, TJ-PB

e do STJ;

Vejo razão ao contribuinte quanto às nulidades suscitadas devido à falta do detalhamento da metodologia usada para a quantificação das diferenças apuradas, tendo, portanto, fragilidade por insegurança na apuração das quantidades (questões meritórias). E, por isso, me solidarizo pelos entendimentos expostos dos conselheiros: **Leila Barreto Nogueira Vilas Boas** quando esta relatora/conselheira votou pela nulidade do Auto de Infração pontuando que *“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”*; já o conselheiro **Henrique Silva Oliveira** teve o entendimento um pouco mais longe, pois o mesmo ultrapassou a preliminar de nulidade procedimental, votando pela nulidade sobre a questão do mérito, dizendo que *“Não se vê elementos (e, com a devida vênia, os arquivos anexados na mídia (...) são absolutamente inconclusivos, nada claros, resumem-se à reprodução em XML da EFD e das NFE), de cotejo de outros registros realizados pelo Sujeito Passivo, para demonstração da omissão de entrada. Não se vê o debate da EFD retificadora, que ainda que não seja um vício a inquinar de nulidade a ação fiscal ..., na situação em tela, seria essencial para afastar as dúvidas levantadas pela Recorrente”*.

Para o melhor conhecimento dos fatos ocorrido dos referidos votos, no qual concordo, reproduzo parte do Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD, da relatora Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, no sentido que sigo em relação à preliminar de nulidade suscitada, conforme segue abaixo:

“(…)

A autuada tentou mostrar, que sendo o ICMS de apuração mensal, não poderia ser aplicada a constatação de “fato gerador” diário, o que somente é cabível quando o contribuinte, mediante ato formal da autoridade competente, é colocado em regime especial de fiscalização. Ademais contesta que a Portaria nº 159/19 não poderia ser aplicada de forma retroativa e que não foi atendido o art. 251, § 2º.

O relator de piso abordou os temas, assim se manifestando:

[...]

Na EFD, o “Registro 1300” se refere à movimentação diária de combustíveis tanto dos estoques, quanto das movimentações de compra e venda. Os dados devem ser informados pelos contribuintes do ramo varejista de combustíveis, observando o que determina a lei, ou seja, não pode haver mais de um registro com o mesmo código de combustível e mesma data de fechamento.

Além da EFD, esses contribuintes devem usar o Livro de Movimentação de Combustível (LMC) para escriturar as movimentações, conforme exigência da Agência Nacional de Petróleo (ANP). Portanto, os postos revendedores de combustíveis continuam com a obrigatoriedade do LMC, em função da ANP, e possuem a obrigatoriedade de prestar as informações fiscais por meio da EFD.

Ocorre que o roteiro aplicado possui autorização legal para ser realizado mediante levantamento quantitativo, em conformidade com as Portarias nos 445/98 e 159/19, por exercícios fechados ou abertos. Neste sentido, o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não consta previsto em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes.

Sinaliza ainda a recorrente, que a Doutra JJF, de acordo com o voto do Sr. Relator, ou seja, com a fundamentação da decisão, não apreciou a alegação de “ilegalidade” do art. 10, § único da Portaria nº 159/19. Acrescenta que a decisão de piso tratou com fundamento no art. 167, I do RPAF.

Contesta, afirmando que em momento algum a Autuada suscitou a “inconstitucionalidade” da norma, e sim que o pedido formulado foi de ilegalidade da Portaria nº 159/19, no que se reporta ao parágrafo único do art. 10.

Assim, o cerne da questão é validar o roteiro fiscal com base em normativa vigente posterior aos fatos geradores, e a data de lavratura da infração em comento.

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.

Vejamos o método aplicado:

- extraiu 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%. O referido percentual representa a margem de segurança em razão do fenômeno natural de dilatação do combustível diante da variação de temperatura.
- Os valores que excedem o limite acima mencionado foram considerados, de forma presumida, “entrada sem documento fiscal”.

Ainda que a decisão de piso tenha afastado a aplicação da proporcionalidade, é certo que não restou comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal. Com base nos ganhos declarados junto ao Registro 1300, a fiscalização concluiu que foram realizados ingressos de mercadorias sem documentos fiscais, o que de fato nos faz concluir que há, de certa forma, uma aferição presumida.

Não convence, portanto, neste ponto afastar a aplicação da proporcionalidade. A norma legal que autoriza o roteiro para aplicação da presunção é a Portaria nº 445/98, de acordo com o art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96.

Neste sentido, contestou ainda a recorrente para as quantidades extraídas da sua EFD. Sinaliza que são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações realizadas, concluindo que referidas inconsistências são motivadas por erros na elaboração da sua EFD.

A Junta de Julgamento assim se manifestou:

[...]

Apesar da recorrente não trazer provas inequívocas de que os cálculos ali realizados não representam de forma fidedigna os lançamentos efetuados em sua escrita fiscal, não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes.

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 considerado ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais.

Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de na data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos. Este, inclusive, foi o posicionamento do Ilustre Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JF nº 0118-06/21, conforme trecho abaixo:

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

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

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

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

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

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

Sinalizo, inclusive, para recente Decisão da “4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 805741634.2021.8.05.0001”. Trago trecho do voto: “Assim é que se figura 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”.

Voto, portanto, pela NULIDADE do presente Lançamento Fiscal, dando PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário apresentado. ”

Tal entendimento já vinha sendo manifestado em meus votos, seja como Relator ou em Voto

Divergente. No entanto, em inúmeras situações que me deparo com estas imputações, sempre me debruço sobre as legislações e jurisprudências deste Conselho.

Desta vez, além do entendimento esposado acima, me coaduno com o posicionamento do Conselheiro Henrique Silva Oliveira, nos Acórdãos CJF nºs 0106-12/22-VD e 0089-12/23-VD, onde ultrapassa as preliminares de nulidade, votando, no mérito, pela nulidade, de forma que *“Quero com isso desde logo afastar a ideia de que este voto decidiu “questão preliminar” (art. 154, parágrafo único do RPAF/99). Decidiu-se o mérito, questão principal, isto é, a higidez do motivo do Ato Administrativo de lançamento. Conter o ato administrativo de lançamento todos os seus elementos é MÉRITO. Determinar a matéria tributável é o objeto do ato administrativo de lançamento (art. 142 do CTN), portanto integra o seu MÉRITO. Aferir a matéria tributável com segurança é um mandamento da legislação baiana (art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99), portanto é MÉRITO, com a respeitosa licença de entendimentos contrários”*.

Ainda no entendimento do referido Acórdão (0089-12/23-VD), destaco novo trecho:

“Como muitas vezes agitado ao longo dos debates processuais, o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) não é novidade alguma. A sua origem regulatória (em disposições do antigo DNC - Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992 -, antecessor da ANP); a absorção da sua escrituração pela legislação do ICMS como obrigação tributária acessória (Convênio ICMS 57, de 28/06/1995); a sua inclusão entre os campos da EFD ICMS/IPI, nada disso é novidade. Do mesmo modo, auditar e lançar o ICMS por inconsistências do LMC não é uma novidade no âmbito da SEFAZ/BA. Muitos lançamentos foram mantidos, e muitos foram desconstituídos.

[...]

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” como as que surgem das auditorias de estoque geralmente redundam em incerteza muito longe da Matemática, com cálculos diversos realizados pelos mesmos calculistas.

*Certo é que uma série de inferências (apurou no LMC ganhos superiores ao permitido; **logo** omitiu entrada de mercadorias, que ingressaram desacobertas de nota fiscal; **logo** assume-se que não foi recolhido ICMS-ST nas operações antecedente E incide o dever de antecipar o ICMS nas operações próprias subsequentes) **não pode validamente 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).”*

Tanto existe presunção em constatar que *“houve falta de recolhimento do imposto mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/registo 1300 da EFD”* que o próprio fiscal autuante, em sua informação fiscal (fl. 750) afirma *“A EFD preparada, assinada e entregue pela impugnante é a prova do ingresso dos combustíveis sem documentação fiscal nos seus tanques. Por exemplo, foi a própria impugnante quem informou ao fisco que, no dia 25/09/2019, o seu estoque inicial de gasolina comum que ela mesma mediu foi de 2.545,00 litros, que não houve entradas documentadas nesse dia, que as saídas foram de 1.282,60 litros e que, ao final do dia, ao medir seus estoques, havia 12.983,00 litros de gasolina. Ela mesma calculou o valor do ganho de 11.720,60 litros. Contudo, é fisicamente impossível que os 1.262,40 litros disponíveis para comercialização nessa data tenham “dilatado” para 12.983,00 litros, daí a cobrança”*.

Ora, não se combateu a possibilidade de retificação da referida escrituração para possíveis ajustes com o LMC físico e, ainda que tal diferença possa ensejar conclusões óbvias, não está prevista em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96. Ainda sobre o método de fiscalização aplicado acima, temos o conhecimento que 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 diante da variação de temperatura; os valores que excedem o limite acima mencionado foram considerados, de forma presumida, “entrada de mercadoria não registrada”.

Em conclusão, ainda citando parte do brilhante voto do Conselheiro Henrique Silva Oliveira, entendo que:

“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.

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.”

No tocante a infração 05, que trata da multa percentual de 1%, o recorrente diz que as notas fiscais foram escrituradas e anexadas ao processo no “doc 05”. No entanto, analisando os arquivos do “doc. 05”, observo que se trata de livros fiscais de entrada. Porém, são livros fiscais não oficiais, emitidos pelo sistema do próprio contribuinte e/ou contabilidade. Para que seja possível elidir tal infração, o sujeito passivo deveria apresentar as Escriturações Fiscais Digitais contendo tais documentos fiscais, o que não aconteceu. Por isso, entendo como subsistente tal infração.

Pelo exposto, voto pela NULIDADE do auto de infração em lide, dando PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, referente às infrações 1 e 2, sendo mantida as demais e valorada conforme descrita, tornando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2)

Em que pese a qualidade do voto do ilustre relator, peço a devida vênia para divergir do parcialmente do mesmo, no tocante às infrações 01 e 02, pelas razões que passo a expor.

A discussão, como visto, gira em torno da exigência de imposto por antecipação tributária, de responsabilidade solidária (**infração 01**) e responsabilidade do próprio sujeito passivo (**infração 02**), diante da aquisição de mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (combustíveis), apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela Agência Nacional do Petróleo, registrada no Livro de Movimentação de Combustíveis, transposta para o Registro 1300 da EFD, no período autuado.

Ressalte-se que a autuação foi pautada em levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria, em exercício fechado, que, como bem sabido, se trata de metodologia.

Quanto ao argumento de se tratar de presunção, e quanto a impossibilidade de se retroagir a aplicação da regra inserida na Portaria nº 445/98, importante se invocar o posicionamento externado por aquele órgão já sobejamente conhecido, através do Parecer Jurídico PGE 2021074132-0, de lavra do ilustre Procurador do Estado Dr. José Augusto Martins Junior, em 15/02/2021, com a devida e necessária anuência do Procurador Chefe, do qual destaco os seguintes trechos:

“Pois bem, se observa que da dicção do artigo 10 da Portaria 445/98, norma interna orientadora dos agentes da Administração Tributária na realização do levantamento quantitativo de estoques, que a infração objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, de presunção.”

O que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300), que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.

A presunção prescinde do concurso de três circunstâncias: um fato conhecido, um fato desconhecido e uma relação de causalidade.

(...)

Assim, entendemos que não existe no caso em epígrafe nenhuma presunção, mas isto sim, um fato conhecido declarado pelo próprio contribuinte em seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), conforme norma definida na Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992.

(...)

*A Portaria 445/98 regulamenta o alcance dos **procedimentos** de fiscalização na metodologia dos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.*

(...)

Neste ponto, tendo como certo se tratar o levantamento quantitativo de estoques dum método de fiscalização, ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental ou adjetiva.

Assim sendo, tratando-se de método de apuração ou fiscalização, entendemos aplicável o quanto disposto no art. 144, § 2º, do CTN, cuja redação cabe transcrever:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, **tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização**, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

(...)

Doutro giro, acresça-se aos fundamentos acima expendidos, que a retroação da norma se impõe, tendo em vista que as novas orientações internas objeto da presente discussão são benéficas ao contribuinte, na medida em que possibilitam a aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte, como perdas iminentes ao processo.

Desta forma, na mesma toada, a retroação se justificaria pela norma esculpida no art. 106, II, do CTN”.

Ao final, se vê claramente ter a PGE concluído não se tratar de consideração de variação volumétrica como fato gerador para o lançamento, mas sim, combustíveis informados na EFD que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica, sem qualquer documento fiscal que amparasse tais variações, inexistindo, pois, qualquer razão para se reputar nulo as infrações 01 e 02 do Auto de Infração, tal como considerado pelo eminente relator.

Ou seja: o órgão responsável pela defesa do Estado da Bahia junto ao Poder Judiciário reconhece, sustenta e defende a possibilidade de retroação da norma, ao mesmo tempo em que afasta a tese de ser a presente autuação uma presunção tributária, sendo desnecessário qualquer outro comentário adicional.

Assim, não acolho as arguições preliminares, adentrando na análise do mérito da autuação.

Antes de qualquer outra consideração, entendo pertinente e oportuno mencionar que o artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) em vigor estabelece a incumbência das partes com relação ao ônus da prova, cabendo ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito (inciso I); e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (inciso II).

Ônus da prova seria, pois, responsabilidade que alguém possui em provar suas alegações em juízo, ou seja, comprovar que determinado fato ocorreu, correspondendo ao encargo atribuído pela lei para que as partes comprovem suas alegações, de um lado ao autor cabe comprovação do fato que constitui o seu direito, e do outro a existência de fato impeditivo extintivo do que alega o autor, regra definida no artigo 373 do CPC, visto acima.

Na doutrina, posso invocar o ensinamento de Manuel Maria Antunes Melo (*Manual de Direito Processual Civil. 2ª edição, São Paulo: CL Edijur, 2016, página 216*), para quem “O ônus da prova consiste na conduta processual exigida da parte para que a verdade dos fatos por ela aduzidos seja reconhecida pelo magistrado”.

Adentrando no processo administrativo tributário, se observa que os atos administrativos têm como uma de suas características a presunção de validade, ou seja, a indicação de que surgiram

em conformidade com as devidas normas legais. De igual forma, tendo em vista sua natureza jurídica, afirma-se que o lançamento goza dessa mesma presunção, a qual, entretanto, não se apresenta como absoluta, como, aliás, já vista quando da apreciação do princípio da motivação.

A hipótese é de presunção relativa, podendo ceder à prova em contrário, no sentido de que o ato não nasceu em conformidade com as regras, daí podendo se concluir, então, que a presunção de validade do ato administrativo tem como efeito a inversão do ônus da prova, cabendo a quem alegar não ser o ato legítimo a comprovação da ilegalidade.

Considerando que a presunção de validade do ato administrativo traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de validade é somente aquele que permite que o administrado tenha condições de se defender, ou seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas, sem qualquer limite ou restrição, o que, diga-se de passagem, ocorreu no presente caso.

De acordo como Raquel Cavalcanti Ramos Machado, (*A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 96, p. 77-88, set. 2003*), “*Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer ‘se existe uma exigência tributária, existe uma exigência válida’. Na verdade, para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras*”.

Da mesma maneira, para Paulo Celso Bonilha (*Da Prova no Processo Administrativo Tributário. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75*), “*a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão*”.

Já Fabiana Del Padre Tomé, em trabalho publicado em *Derecho Tributário – Tópicos Contemporâneos*. Tradución de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010, assenta entendimento de que “*O direito tributário rege-se, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária, de modo que a obrigação tributária tem nascimento tão-somente se verificado o fato descrito conotativamente no antecedente da regra-matriz de incidência. A figura da prova é de extrema relevância nesse contexto, pois sem ela não existe fundamento para a aplicação normativa e consequente constituição do fato jurídico tributário e do respectivo laço obrigacional*”.

E prossegue: “*O objeto da prova consiste no fato que se pretende provar, representado pela alegação da parte. O conteúdo nada mais é que o fato provado, entendido como enunciado linguístico veiculado, independentemente da apreciação do julgador: é o fato jurídico em sentido amplo. A forma, modo pelo qual se exterioriza a prova, há de apresentar-se sempre escrita ou susceptível de ser vertida em linguagem escrita. Sua função é persuasiva, voltada ao convencimento do julgador, enquanto a finalidade, objetivo último da prova, direciona-se à constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito*”.

Convém registrar que a atividade probatória das partes tende à constituição dos fatos, mediante convencimento do julgador”.

Assim, se percebe ser a dilação probatória um ônus, posto que quem não prova, não ganha, e tendo havido o lançamento na forma prevista em lei, com a devida comprovação nos autos, passa a ser do contribuinte o ônus de trazer a contraprova, sendo a hipótese caso este não apresente tal contraprova, estará sujeito ao ato de lançamento e a consequente aplicação de penalidades.

Por seu turno o Poder Judiciário tem se inclinado no mesmo sentido, a ser ver pela decisão

contida no RESP 48516/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma do STJ, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997, nos seguintes termos: *“TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido”*.

Daí se percebe que o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária cabe ao Fisco, e assim, a prova da acusação fiscal deve ser não somente robusta, como o é no caso em comento, e de igual modo acessível ao julgador, que verificará a sua consistência e coerência com os termos da acusação fiscal, independentemente, inclusive, de argumentação defensiva, podendo agir de ofício.

Marco Aurélio Greco em Do lançamento. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 170/171, assevera que o ônus do contribuinte: *“não é o de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado a prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo*.

(...)

Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência”.

Da análise dos fólios processuais, constato que os elementos de prova a sustentar a acusação foram juntados aos autos, estando, pois, presente a necessária prova do cometimento das infrações atribuídas, não havendo que se aventar qualquer dúvida quanto a certeza e segurança no que tange aos roteiros, critérios e cálculos adotados pelo autuante para apurar os valores lançados.

No presente caso, o resultado apurado pelo autuante, atende a equação que engloba os seguintes elementos: $\text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Saídas com Notas Fiscais} = \text{Estoque Final}$.

Ou seja, eleito um certo produto identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do exercício seguinte do período fiscalizado, somam-se as aquisições do próprio produto realizadas no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades disponíveis, 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.

Tal apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do exercício pelo contribuinte e escriturada no Registro de Inventário, daí podendo serem constatadas as seguintes situação:

1. Se “zero” o estoque está correto;
2. Sendo o estoque final apurado na equação maior do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas, e que houve saídas sem notas fiscais (omissão de saídas).
3. Acaso estoque final apurado seja menor do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas, e consequentemente entradas deste produto sem notas fiscais (omissão nas entradas).

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

Na condição de cálculo matemático, somente se admite qualquer contestação quanto aos valores

envolvidos nos cálculos realizados, ou documentos fiscais não considerados pelo autuante, quer de entradas, quer de saídas, o que não se constata nos autos.

E mais: os dados apurados que serviram de base para a autuação tomaram os números indicados no Registro 1300 da EFD, o qual se refere à movimentação diária de combustíveis (Portaria DNC nº 26/1992, que instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo (ANP), havendo apenas único registro por tipo de combustível e por data do fechamento da movimentação (campo "COD_ITEM" e campo "DT_FECH"), independente de ocorrerem intervenções, não podendo haver mais de um registro com o mesmo código de combustível e mesma data de fechamento.

Os campos a serem preenchidos em tal Registro 1300 são:

- Campo 01 (REG): Valor Válido: [1300].
- Campo 02 (COD_ITEM): Validação: o valor informado no campo deve existir no campo "COD_ITEM" do Registro 0200.
- Campo 03 (DT_FECH): Preenchimento: informar a data da movimentação no formato "ddmmaaaa", sem separadores de formatação. Validação: o valor informado no campo deve ser uma data válida. A data informada deve ser maior ou igual ao campo "DT_INI" do Registro 0000 e menor ou igual ao valor no campo "DT_FIN" do Registro 0000.
- Campo 04 (ESTQ_ABERT): Preenchimento: informar o estoque do início do dia, mesmo que tenha ocorrido intervenção posterior.
- Campo 05 (VOL_ENTR): Preenchimento: informar o volume de combustível recebido no dia da movimentação (Registro C171).
- Campo 06 (VOL_DISP): Preenchimento: informar o volume disponível, que corresponde à soma dos campos "ESTQ_ABERT" e "VOL_ENTR".
- Campo 07 (VOL_SAIDAS): Preenchimento: informar o volume (em litros) total das saídas, que corresponde à soma dos registros de volume de vendas.
- Campo 08 (ESTQ_ESCR): Preenchimento: informar o estoque escritural, que corresponde ao valor constante no campo "VOL_DISP" menos o valor constante no campo "VOL_SAIDAS".
- Campo 11 (FECH_FISICO): Preenchimento: informar o estoque do fim do dia.

Lembrando que os dados ali apresentados foram capturados e escriturados pelo contribuinte, a saber, o posto de combustível, a quem cabe coletar, indicar e registrar os dados relativos às medições diárias realizadas dos combustíveis existentes em seus tanques, através de seus funcionários, transportando os dados apurados para o livro LMC, espelhado em seus dados pelo Registro 1300 da EFD.

A apuração do débito lançado ocorreu, pois, reitero, com base nos registros realizados pela empresa em seu Livro Fiscal de Movimentação de Combustíveis (LMC), cuja escrituração é exigida desde 1992 por imposição do AJUSTE SINIEF 01/92, publicado no Diário Oficial da União de 17/12/92, e que dispõe sobre a adoção do Livro de Movimentação de Combustíveis:

"Cláusula primeira Fica adotado como livro fiscal, para registro diário pelo Posto Revendedor, o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis - DNC, conforme modelo por ele fixado.

Cláusula segunda Este Ajuste entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União".

A escrituração fiscal do LMC impõe a atividade exercida pelos postos de combustíveis uma apuração diária dos seus estoques, dos seguintes dados fiscais: "Produto; Data; Estoque de Abertura (Medição no início do dia); Volume Recebido no dia (em litros); Volume Vendido no dia (em litros); Estoque Escritural; Estoque de Fechamento; Perdas + Ganhos, e Fechamento físico",

sendo que este último, bem como o do campo Estoque de Abertura (Medição no início do dia), são alimentados pela constatação direta da medição nos tanques dos volumes apurados em tempo real, realizadas pelo contribuinte.

Sendo combustíveis substâncias que podem apresentar variação volumétrica em função da temperatura do meio ambiente, aumentando o volume ou diminuindo caso a temperatura aumente ou diminua respectivamente, para se evitar que se chegassem a conclusões erradas acerca da constatação de resultado de estoque acima da apuração aritmética esperada na aferição diária dos estoques, a ANP estabeleceu que como possível e aceitável, variação volumétrica até 0,06% para mais ou para menos sem que implicassem em qualquer irregularidade por parte do estabelecimento.

Nesse ponto, destaque-se que o demonstrativo elaborado pelo autuante, não deixa qualquer dúvida de que a exigência do imposto decorre do excessivo e injustificável “ganho” de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, em índice superior àquele admitido pela ANP como variação volumétrica, e que se destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo ínsito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por cada produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se: perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do artigo 215 do RICMS/12, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, reitero.

A apuração do estoque inicial é medida 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 dia através de cada bico, 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 mencionado LMC.

No caso em tela, o autuante realizou o lançamento lastreado no artigo 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98:

“Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:
(...)

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

Em relação aos dias nos quais teriam sido apuradas “perdas” de combustíveis, há de entender que por se tratar de levantamento diário, realizado 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, uma vez que se tratam de levantamentos autônomos e independentes, realizados diariamente, a partir dos números apontados e anotados pelo próprio sujeito passivo como estoque físico de abertura, 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, nunca é demais lembrar.

Assim, da análise do minucioso levantamento fiscal, verifica-se que o “ganho” registrado diariamente pelo contribuinte excedeu ao índice expansão admitido como normal na legislação estadual de 1,8387% sobre o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), muito superior ao índice de 0,6% admitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Daí se conclui que o excedente, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas, sim, de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal, conforme apurado e demonstrado.

E ainda que se tratassem de erros de medição, a intensidade e repetição dos mesmos causam grande estranheza, até pelo fato de não terem sido corrigidos em momento anterior ao da fiscalização, apesar de lapso de tempo haja decorrido para tal.

Dessa forma a acusação fiscal tem origem na 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 constatou a existência de sobras em grande quantidade, ainda que tenham sido deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, o que caracteriza, sem dúvidas, entradas efetuadas sem documentação fiscal, atribuindo-se ao adquirente, além da 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 artigo 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, a responsabilidade do próprio sujeito passivo pelo recolhimento da antecipação tributária, de acordo com o artigo 8º, inciso II e § 4º, inciso I da mesma Lei, na seguinte dicção:

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

(...)

IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea”.

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

(...)

§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de: a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária”.

Como visto, as variações positivas ocorridas e não comprovadas superaram em muito a previsão normativa, denotando entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a respectiva documentação fiscal, o que corresponde a ocorrência de fato gerador do ICMS, e frente a não comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Esclareça-se que a aplicação de percentual indicado na norma para tolerância para perdas verificadas, não vem a ser norma material, mas, como inclusive entendido pela PGE/PROFIS alhures, norma procedimental que a fiscalização deve seguir, com o intuito de ter margem de segurança, de forma a ficar claramente demonstrado que a exigência não advém de simples dilatação térmica, e sim de aquisições de produtos sem documentos fiscais, não fazendo qualquer sentido a alegação de ilegalidade das Portaria nº 445/98, com a alteração procedida pela Portaria nº 159/19, ambas apenas com instruções procedimentais em seu corpo.

Como a origem e o fornecedor do combustível não são conhecidos nem determinados, correto o procedimento de entender ser a empresa autuada a responsável solidária pelo pagamento do imposto nas suas aquisições, não havendo que se falar em qualquer ilegitimidade, inclusive, passiva.

A resolução da lide, em tal situação, pois, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal.

Odete Medauar (*A Processualidade do Direito Administrativo*, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

José dos Santos Carvalho Filho (*Manual de direito administrativo*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 891) sustenta que tal princípio “autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram”.

Para Paulo de Barros Carvalho (*A prova no procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 34, 1998. p. 105.), o fato de o direito tributário ser regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, implica que a obrigação tributária tem nascimento, tão somente, se verificado o fato descrito na regra-matriz de incidência. A prova, pois, assume, relevância no tocante ao processo administrativo fiscal, vez que, sem ela, resta infirmada a aplicação normativa e a constituição do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, por via de consequência.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Como já observado, não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: **a)** verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; **b)** verdade descrita na impugnação do contribuinte; **c)** verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da

sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como no caso presente, diante do fato de, na informação fiscal, o autuante ter revisado o lançamento em sua inteireza, em relação às infrações contestadas, o que prejudica o pedido feito.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, os levantamentos elaborados foram entregues para a empresa autuada, estando em conformidade e obediência à disposição da Portaria nº 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê tal metodologia, respeitando seu direito à ampla defesa e ao exercício do contraditório.

No mesmo sentido, apesar do respeito a arguição quanto a decisões judiciais, tem sido observado que julgamentos que dão guarida ao entendimento de que não se constitui fato gerador do ICMS variações advindas de expansão volumétrica, a exemplo do julgamento do Processo Tombado sob o nº 8024453-36.2022.8.05.0001, no qual o juízo de primeiro grau assim concluiu:

*“Feitas tais considerações, JULGO PROCEDENTE a ação, para declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo Réu, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis Autores descritos no contrato social juntado aos autos, 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 art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98.”* (Grifo do relator).

Entretanto, este não vem a ser o caso presente, vez que em momento algum se falou em variação por aumento de temperatura, mas sim, pelo ingresso de quantidades significativas de combustíveis, em seus tanques de armazenamento, sem o respectivo registro fiscal, a se perceber pelos dados do LMC que a defesa e o voto do ilustre relator procuram menosprezar.

Ademais, no próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, temos recentes decisões como a contida na Apelação Cível nº 8009255-56.2022.8.05.0001, na qual o Estado da Bahia figura como Apelante, pela qual a tese esposada pelo Fisco foi acolhida por aquele órgão, através de sua 5ª Câmara Cível, na forma da seguinte Ementa, em consonância com o voto do Desembargador Geder Luiz Rocha Gomes:

“EMENTA. RECURSO DE APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DECLARATÓRIA E DESCONSTITUTIVA DE DÉBITO FISCAL DE ICMS – COMBUSTÍVEIS ST. POSTOS REVENDEDORES DE COMBUSTÍVEIS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS. VALORES DE VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA ACIMA DO LIMITE PREVISTO PELA ANP PARA DILAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEIS EM RAZÃO DA TEMPERATURA, APURADO NO LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DIÁRIA DE COMBUSTÍVEL (LMC /REGISTRO 1300 DA EFD). OMISSÃO DE ENTRADA DE MERCADORIAS, CONSTATADA. FATO GERADOR DO IMPOSTO PREVISTO EM LEI FORMAL. RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUÍDO /CONTRIBUINTE. CONSTATADA. PORTARIA 445/2019. LEGALIDADE. MULTA REGULARMENTE APLICADA. AUTOS DE INFRAÇÃO HÍGIDOS. REFORMA DA SENTENÇA. AÇÃO IMPROCEDENTE. INVERSÃO DO ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO”. (Mantidos os termos originais).

Assim, pelo expostos motivos, as infrações 01 e 02 estão, pois, devidamente comprovadas, a partir dos próprios dados medidos, levantados e fornecidos pelo autuado, descabendo qualquer arguição em sentido contrário.

Diante do fato de os valores levantados pelo autuante serem aqueles medidos, apurados e indicados na escrituração fiscal pelo contribuinte, inseridos no Registro 1300 da EFD, sendo a única forma legal e válida de escrituração fiscal, e ante a ausência de elementos de prova em sentido contrário ao da acusação, tenho as infrações 01 e 02 como subsistentes, devendo serem mantidas na autuação em seus valores originais.

É como entendo.

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 EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0032/22-0 lavrado contra **POSTO E CHURRASCARIA BORGES REIS LTDA. - EPP**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.832.166,99**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 1.629.457,93 e de 60% sobre R\$ 202.709,06, previstas no Art. 42, incisos III, alínea “d” e II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das penalidades por descumprimento de obrigação de natureza acessória no valor total de **R\$ 59.676,26**, prevista no inciso IX do mesmo dispositivo legal citado, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.83705.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2) – Conselheiros: Valtércio Serpa Júnior, Fernando Antonio Brito de Araújo e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO (Infrações 1 e 2) – Conselheiros: Gabriel Henrique Lino Mota, Henrique Silva de Oliveira e João Felipe Fonseca de Oliveira Menezes.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infrações 1 e 2)

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - VOTO VENCEDOR
(Infrações 1 e 2)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS