

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0137/19-7  
RECORRENTE - MICRO POSTO RIO VERMELHO LTDA  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0004-02/24-VD  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/01/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0485-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Observados ganhos volumétricos registrados pelo Autuado no LMC/Registro 1300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias visando a descaracterização da infração. Demonstrativos foram devidamente entregues ao Autuado e refletem com clareza apuração do imposto devido. Afastadas as nulidades suscitadas. Indeferido os pedidos de diligência e/ou perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/12/2019, em razão da seguinte irregularidade:

**Infração 01 – 04.07.01:** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2017 e 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 287.120,06, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d”, da Lei nº 7.014/96.

A 2ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão JJF nº 0004-02/24-VD (fls. 737 a 777), com base no voto a seguir transcrito:

*“Com suporte nos demonstrativos sintéticos e analíticos de fls. 03-14, em que se mostra, detalhadamente, a memória de cálculo da exação (fl. 03), bem como a apuração periódica das omissões de entradas por excedentes de ganhos – Portaria 445/98 (fls. 04-14), lavrado em 15/12/2019, com ocorrências no período Dezembro 2017 e 2018, o Auto de Infração constitui crédito tributário de R\$ 287.120,06, acusando falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das mercadorias sujeitas ao regime de substituição, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (Infração 04.07.01).*

*Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.*

*Assim, considerando que: a) conforme recibos e documentos de fls. 16, 100, e 662, bem como do que se depreende das manifestações defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis ao esclarecimento dos fatos narrados no seu corpo foram entregues ao contribuinte; b) na sua lavratura foi cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ , 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está clara e exhaustivamente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (impressos e em mídia CD: fls. 03-14 e 661), bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise e que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha*

convicção.

Com fundamento no art. 147, I, “a”, II, “a” e “b” do RPAF, indefiro a diligência/perícia suscitadas.

Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Como exposto no relatório, ainda que confessando ter encaminhado ao Fisco EFD com “inconsistências”, em aparente confusão entre preliminares de nulidade e questões de mérito, a Impugnação ao lançamento em juízo de revisão neste órgão administrativo judicante consiste em: **a) Impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Port. 445/98 como caracterizador de fato gerador, impossibilidade de efeito retroativo; b) Violação ao princípio da legalidade e da busca da verdade material - inoportunidade do fato punível por presunção e apreciação conjunta com o outro AI contendo a Infração relativa ao imposto devido por responsabilidade do próprio sujeito passivo; c) Nulidade do AI por ausência de elementos seguros acerca da infração – EFD com informações equivocadas – Visíveis erros de medição – Sobra e falta em dias subsequentes; d) dever do fisco provar a ocorrência de infração); e) cancelamento de multa por descumprimento de obrigações acessórias**

Passo a apreciá-las.

**a) Impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Port. 445/98 como caracterizador de fato gerador, impossibilidade de efeito retroativo;**

No curso da instrução processual, o tema foi objeto da diligência à PGE-PROFIS, que no Parecer PROCESSO PGE/2021003035-0, opinou pela legalidade do ajuste na Portaria 445/98, bem como sua aplicação retroativa, que abaixo reproduzo na parte que interessa ao caso, com meus destaques:

*“Note-se que, sem dúvida, a norma lustrada na Portaria no 001/2020 possui natureza eminentemente procedimental, traduzindo-se num conjunto ordenado de atos administrativos e termos para a consecução da apuração do efetivo e real fato econômicos, porventura fato gerador do ICMS.*

***São normas internas da Administração Fazendária para o processo de fiscalização, apontando ao Estado-Administração como, quando ou de que maneira deve o ato de levantamento quantitativo de estoques se produzir.***

*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 que possibilitam a aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte, como perdas iminentes ao processo.*

*Desta forma, na mesma toada, a retroação se justifica pela norma esculpida no art. 106, II do CTN.”*  
(grifei)

Deste modo, sendo norma meramente procedimental interpretativa, conforma-se com os artigos 106, I e 144, § 1º, do CTN, tendo plena pertinência e aplicação ao caso concreto.

Com meus destaques, eis as disposições:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*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.*

Ressalte-se que como expressado em seus parâmetros, o Parágrafo único acrescido ao artigo 10 da 445/98 pela Portaria nº 159, oferta maior precisão à exigência fiscal decorrente da omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, quando se constatar que a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no LMC, no Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível de combustível, de modo a fazer exsurgir, indubitavelmente, a verdade material do caso, já que em condições normais de temperatura é

fisicamente impossível variação volumétrica dos combustíveis a que se refere, acima do elástico limite parametrizado.

Destaque-se, também, que a Portaria nº 445/98 dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, consoante o seu art. 1º:

“O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de **procedimento fiscal** destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período”.

Portanto, sem fundamento lógico e jurídico a nulidade suscitada nesse ponto.

b) Violação ao princípio da legalidade e da busca da verdade material - inocorrência do fato punível por presunção e apreciação conjunta com o outro AI contendo a Infração relativa ao imposto devido por responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Com meus destaques, vejamos o enquadramento legal da infração:

#### **LEI 7014/96**

Art. 4º Considera-se **ocorrido o fato gerador do imposto** no momento:

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a **ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto** sempre que se verificar:

IV - **entradas de mercadorias ou bens, não registradas;**

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. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

III - **100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:**

d) **entradas de mercadorias ou bens não registrados.**

#### **PORTARIA 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:

b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);

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).

Pois bem. Da normativa acima, é de se esclarecer, de pronto, que a acusação fiscal é **ocorrência de fato gerador tributável sem pagamento do imposto devido** (caput do art. 4º, da Lei 7014/96), em face de **entradas de mercadorias não registradas** (Inciso IV, do § 4º, da Lei 7014/96), cuja regular norma procedimental para constituição do crédito fiscal na forma prevista no art. 142 do CTN, como feito neste caso, registra-se no



Parágrafo único da Portaria 445/98, tendo em vista que o contribuinte autuado é **posto ou revendedor varejista de combustíveis**, e a penalidade aplicável para entradas de **mercadorias não registradas sem pagamento do imposto incidente e devido é 100% do valor do imposto não recolhido tempestivamente** (Inciso III, “d”, do art. 42, da Lei 7014/96).

É de se ter em conta que há situações em que a apuração da ocorrência de “omissão de entradas” prescinde de auditoria por **LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE** envolvendo, a uma só vez, o exercício fiscal anual, como modo de apuração, ou pode ter o levantamento quantitativo de estoque como instrumento coadjuvante de auditoria, aliado a outro método, a exemplo da situação aqui tratada, por identificação de excesso na variação volumétrica dos combustíveis para além do elástico limite admitido na Bahia.

É que a auditoria fiscal por levantamento de estoque em exercício fechado, é apenas um dos muitos procedimentos de auditoria fiscal capaz de fazer exsurgir a verdade material da movimentação empresarial com repercussão tributária, de modo que, por ser método regular de fiscalização (constatação de estoques de combustíveis em quantidade volumétrica que não se justificaria pela simples dilatação do produto regularmente adquirido, considerando o limite previsto pela ANP e pela Portaria 445/98 – 0,6% -, mas, que no caso excedeu ao elástico limite admitido no território baiano – 1,8387%), o procedimento fiscal entabulado neste caso não pode ser tomado por surpresa com a alegação suscitada,

Deste modo, se vê delineadas, além da hipótese aventada pela defesa, outras possibilidades de se apurar a omissão de entradas de mercadorias.

Quanto à alegada falta de perquirição junto ao contribuinte autuado acerca das irregularidades contatadas no curso da ação fiscal, é de se ter em conta que, diferente da fase processual onde a participação do contribuinte é necessária e indispensável em garantia do devido processo legal com seus corolários de contraditório e ampla defesa, o procedimento fiscal até a lavratura do AI (fase meramente investigativa), é regido pelo princípio inquisitorial. Nesta fase a participação do contribuinte pode ou não ocorrer, mas sempre no interesse do Fisco, pois há caso em que, além de prescindível, a não perquirição ao contribuinte é necessária para que do processo investigativo surja a verdade material do caso, como apregoa o Impugnante.

No que diz respeito à apreciação conjunta dos autos contendo distintas infrações decorrentes da mesma omissão, ainda que possa até ser conveniente, as infrações podem integrar mesmo lançamento tributário ou lançamentos distintos. Nada impede nem lançamento tributário, nem julgamento dos respectivos Autos em separado, pois na legislação baiana não há norma que obrigue a conexão dos casos.

É que, a despeito de se tratar da ocorrência de uma mesma “omissão de entrada de mercadorias não registradas”, ocorrem dois fatos geradores sob diferentes normas de incidência do imposto, a do ICMS NORMAL (de responsabilidade do próprio autuado) e o ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (na condição de sujeito passivo por substituição), ambas por solidariedade, conforme previsão do inciso IV do art. 6º, combinado com a alínea “a” do inciso I do § 4º do art. 8º, todos da 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;

(...)

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:

(...)

§ 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 desembaraço aduaneiro, tratando-se de:

a) **mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;**

b) (...).

Assim, por haver distintas exações, podem ou não integrar mesmo Auto de Infração, respeitando-se, por óbvio, a não cumulatividade do imposto para fugir ao bis in idem, de modo que ao se exigir o ICMS Substituição Tributária por antecipação, o ICMS NORMAL deve ser deduzido. Ademais, nem esse é o caso em concreto, pois, referente à infração principal (04.07.01).

Portanto, o procedimento fiscal está em conformidade com a Portaria 445/98, Parágrafo único do art. 10, independentemente de não se haver adotado o roteiro clássico de auditoria por levantamento quantitativo de estoques, pois a omissão de entradas, está configurada na apuração fiscal por haver volume de mercadorias

registradas na EFD sem que esteja acobertada por aquisição regular através de NF, de modo que também essa nulidade arguida é vazia de sentido lógico-jurídico.

Ainda em preliminar, o Impugnante alega que o lançamento de ofício se ampara na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96), especificamente de “omissão de entradas”, entendendo tratar-se de anterior receita omitida utilizada para pagar as “entradas omitidas” constatadas no procedimento fiscal, o que não é verdade, pois, como retro exposto, o caso não é de presunção, mas de efetiva constatação, extraída dos registros efetuados pelo próprio contribuinte autuado no LMC contido em sua Escrita Fiscal Digital – EFD, única forma de registro/controle da movimentação empresarial com valor jurídico. Portanto, para o caso em apreço, nada mais que sofisma é o argumento defensivo entabulado.

Registre-se que a interpretação contida no argumento defensivo aduzido cabe apenas em caso de “presunção de omissão de saída” por constatação de omissões de entradas de mercadorias, cujo recurso para pagamento da aquisição das mercadorias objeto da omissão de entrada, decorre de anterior omissão de saída presumida. Em outras palavras, nessa situação, apurada omissão de entradas de mercadorias que tem sua tributação pelas saídas, se aplica a presunção de que esta omissão de entradas se deu para ocultar receitas obtidas em momento pretérito a partir de operações de saídas tributadas omitidas e, portanto, sem o pagamento do imposto. Ex vi do art. 7º da Portaria 445/98, combinado com o art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96. Veja-se:

Portaria 445/98:

Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:

I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;

II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art.4º, § 4º, IV).

Portanto, repito, como anteriormente delineado, o caso em tela se refere a ocorrência de fato gerador do imposto em face da constatação de entradas de mercadorias tributáveis não registradas, apurada por regular procedimento de levantamento quantitativo de estoque ajustado para posto ou revendedor varejista de combustíveis, cuja forma de controle de estoque obedece a específica norma do controle/registro diário. Assim, em se tratando de omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como verificado na infração em tela, exige-se o ICMS NORMAL e o ICMS-ST.

Deste modo, ao contrário do alegado, combinando o art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23, § 6º, II, “b”, todos da Lei 7014/98, com o art. 10, Parágrafo único, da Port. 445/98, constato o pleno enquadramento legal da infração por falta de recolhimento de ICMS, por antecipação tributária, na condição de responsável solidário, em se tratando de aquisição de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, desacompanhada de documentação fiscal, que é o tema em apreço.

Assim, afasto a inferência empreendida pelo Impugnante com suposto amparo nos incisos I e II do art. 7º da Portaria 445/98, que trata de “presunção”, pois desfocada do fundamento legal da acusação fiscal. Repito, a infração não se relaciona a presunção de omissão de saídas anteriores. Trata-se de constatação de omissão de entradas de mercadorias que, por si só, constitui o fato gerador condutor da pretensão fiscal contida no Auto de Infração processado.

Em definitivo, o fundamento da exigência fiscal não é saída presumida de mercadoria, e sim a própria omissão de entrada apurada, fato que dispensa qualquer outro meio de auditoria. Sobretudo, porque não seria crível adotar outro meio para comprovar o que já se encontra comprovado por questão fática, ainda que, como em qualquer acusação fiscal, ela possa ser elidida na forma prevista e orientada pelo art. 123, do RPAF.

Registre-se, portanto, mais uma vez, que o ajustamento normativo estabelecido no referido parágrafo, objetivou esclarecer, com base na lei, a exigência fiscal decorrente da omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, caracterizada quando se verificar que a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no LMC, no Registro 1300 da EFD, excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível de combustível.

**c) Nulidade do AI por ausência de elementos seguros acerca da infração – EFD com informações equivocadas – Visíveis erros de medição – Sobre e falta em dias subsequentes.**

Quanto ao procedimento fiscal, observo que se pautou no exame de informações registradas pelo contribuinte em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida e validada no sistema SPED (única forma de escrituração com valor jurídico), notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas e cupons fiscais, além dos registros da movimentação do estoque de combustíveis lançados no Livro de Movimentação de Combustível.

No que diz respeito ao LMC instituído pela Port. DNC 26/1992, Res. ANP 23/2004, é destinado ao registro obrigatório e diário, pelo Posto Revendedor, dos estoques e das movimentações de compra e venda de

combustíveis, devendo ser escriturado diariamente, procedimento também normatizado no Ajuste SINIEF 01/92 e art. 212, V, do RICMS-BA.

Importa fazer saber que na EFD dos postos revendedores de combustíveis se inclui a obrigatoriedade de informar os dados registrados do LMC, Registro 1300, em conformidade com o Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008. Nesse contexto, a variação volumétrica permitida na medição do fluxo diário pela ANP é até 0,6%, do volume disponível, devendo se justificar, caso se ultrapasse tal limite, pois deve decorrer exclusivamente das condições de temperatura e pressão sob as quais estão submetidos os combustíveis. Os dados diários da movimentação possuem três Registros: 1300 (consolidação dos registros), 1310 (perdas e ganhos por tanque) e 1320 (saídas por cada bico de cada bomba), de modo que o controle dos estoques é anotado diariamente, bico por bico de abastecimento, e tanque por tanque, antes de consolidado, a cada dia, no Registro 1300, sendo cada dia independente do anterior e do seguinte.

Nesse contexto, o Impugnante arguiu que a auditoria se fundou em informações “inconsistentes” que confessa ter escriturado equivocadamente nos registros digitais do LMC da EFD, as quais, diz, não constituem fato gerador de ICMS e devem ser resolvidas em conformidade com o LMC físico que foi retificado, mas “o único problema é que a retificação não foi enviada à EFD. Informou, a título de exemplo, que, em média, 40% dos dias apontados pelo autuante foram retificados no LMC físico, conforme os exemplos que indica.

Aduziu que o autuante não intimou o contribuinte para apresentação “dos livros físicos e demais elementos probatórios da efetiva ocorrência da infração tributária”, nem solicitou informações ou esclarecimentos, razões pelas quais pediu que o PAF fosse convertido em diligência, bem como autorização para envio do LMC retificado via EFD. Portanto, o Auto de Infração teria sido lavrado com base em informações equivocadas, sendo que as corretas constam escrituradas nos livros físicos.

Também alegou que a autuação recaiu somente sobre volumes que a autuada lançou “equivocadamente” a título de “ganhos”, matéria objeto da sua discussão de mérito, para a qual pediu “completa revisão” do lançamento fiscal, adotando-se, inclusive, outros roteiros de apuração.

Pois bem. Com relação às “equivocadas” informações que deram azo à exação decorrente da auditoria, de logo observe serem dos exercícios 2015 a 2019 e, além de não configurarem inconsistência nos registros da EFD, pois somente é validada no SPED sem inconsistência, quando ocorre erros/equivocos nos registros, comprovando-se divergência com o fato ocorrido, a forma de correção consta formalizada em específica legislação (Ajuste SINIEF 02/2009, Cláusula décima; RICMS-BA: Art. 251).

Nesse sentido, observe que o termo “consistência” tratado no Ajuste SINIEF nº 02/2009 se relaciona ao leiaute efetuado pelo software de validação dos arquivos da EFD, considerando-se como tal, a “consistência de leiaute do arquivo”, sem a qual não será validado: I - a consonância da estrutura lógica do arquivo gerado pelo contribuinte com as orientações e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD definidas em Ato COTEPE; II - a consistência aritmética e lógica das informações prestadas (Ajuste SINIEF: Cláusula décima, § 2º).

Assim, considerando que: a) não é caso de inconsistência para ter sido objeto de intimação para correção do LMC/EFD; b) o procedimento fiscal é regido pelo princípio inquisitorial, no qual, além de a participação do contribuinte ser prescindível, há casos em que sua não participação é até necessária para que a verdade material exsurja na auditoria; c) a EFD é a única forma com validade jurídica para escriturar a movimentação empresarial com repercussão tributária, pois, espelhando sua realidade comercial, prova a favor e contra o empresário, é de se constatar que a inércia do sujeito passivo para ratificar a EFD nos termos previstos na Cláusula décima do Ajuste SINEF, não se justifica e, por consequência, negativa o argumento defensivo.

Ademais, registre-se, que conforme o art. 123, do RPAF, na oportunidade da Impugnação ao auto de infração, a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez, devidamente acompanhada da prova documental, precluindo o direito de fazê-la em outro momento, salvo: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, o que não é o caso.

Ora, as informações que serviram de base à exação e que não tiveram objetivo protesto acompanhado de prova documental admitida no caso, são as que constam escrituradas pelo autuado na EFD, não se podendo acolher o argumento do Impugnante neste ponto, apenas alegando existirem dados divergentes nos registros da escrita fiscal do contribuinte, se valendo de LMC físico, haja vista que a escrituração fiscal digital “se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos” (art. 247 do RICMS/2012 e Convênio ICMS 143/2006).

Quanto à retificação de EFD que parece ser o objetivo do Impugnante, sua possibilidade é prevista na Ajuste SINIEF, e ao contribuinte interessado cabe a iniciativa.

Ei-la:

**Cláusula décima terceira** O contribuinte poderá retificar a EFD:



*I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;*

*II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;*

*III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de sanear-la por meio de lançamentos corretivos.*

*§ 1º A retificação de que trata esta cláusula será efetuada mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária.*

*§ 2º A geração e envio do arquivo digital para retificação da EFD deverá observar o disposto nas cláusulas oitava a décima primeira deste ajuste, com indicação da finalidade do arquivo.*

*§ 3º Não será permitido o envio de arquivo digital complementar.*

*§ 4º O disposto nos incisos II e III desta cláusula não se aplica quando a apresentação do arquivo de retificação for decorrente de notificação do fisco.*

*§ 5º A autorização para a retificação da EFD não implicará o reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem a homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte.*

*§ 6º O disposto no inciso II do caput não caracteriza dilação do prazo de entrega de que trata a cláusula décima segunda.*

*§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:*

*I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;*

*II - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;*

*III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.*

*Nesse sentido, tem-se que a responsabilidade pelos registros na EFD e sua transmissão ao SPED é de inteira e única responsabilidade do contribuinte. Portanto, bem e corretamente agiu o autuante ao fundamentar a auditoria nos registros da EFD transmitidos e validados pelo contribuinte, via SPED-Fiscal.*

*Também não se permite ajuste de retificação de EFD, considerando registros do LMC físico na fase em que se encontra o caso, especialmente considerando a longevidade dos fatos, pois a verificada e explícita inércia do sujeito passivo em tempestivamente proceder a correção dos dados que diz equivocados/divergentes, de modo espontâneo, possibilita apagar dados já informados em EFD com valor jurídico.*

*Em tal contexto, é de se ter em conta que as provas do cometimento das infrações foram colhidas exatamente dos registros declarados e transmitidos pelo contribuinte na sua EFD. São valores constantes no Registro 1300, onde tidos como sobras, ultrapassaram o limite estabelecido na Portaria nº 445/98, que é 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia mais volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela legislação baiana, valores que acima deste limite não pode contar com outra justificativa, senão a de entrada de combustível nos tanques de armazenamento.*

*Então, desnecessário seria confrontar os dados de ganho com as perdas no caso em tela, pois em situação similar que se daria numa eventual constatação decorrente de contagem física de estoque em que se verificasse mercadorias desacompanhadas de nota fiscal e ainda presente fisicamente, não haveria sentido em que esta fosse confrontada com possíveis perdas por extravios ou roubos. É claro que estes últimos seriam desconsiderados.*

*Quanto à alegação de ser impossível a efetiva ocorrência dos excessivos “ganhos diários” detectados, além de resultarem de expressa declaração do próprio sujeito passivo por registro na sua regular escrita fiscal, nos autos não há elementos que documentam as alegações expressadas no texto da Impugnação. Em outras palavras, a alegação defensiva carrega apenas dedução lógica, desacompanhada de necessária e indispensável elemento probatório na forma indicada no art. 123, do RPAF, de modo a facultar avaliação técnica.*

*Em definitivo, não vejo mérito no argumento relativo à falta de congruência do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 com o método de auditoria aplicado no procedimento fiscal do qual resultou o lançamento em sede de revisão neste órgão administrativo judicante, no sentido de que, se de possível aplicação, somente a partir da data de sua publicação, pois o dispositivo incluído, apenas regulou, em benefício do contribuinte, o método de apuração que já era pertinente e operacional, haja vista que o referido dispositivo estabeleceu o*

*índice mínimo para além do qual se determinaria a conclusão pela omissão de entradas de mercadorias, repita-se, em benefício do contribuinte, até por ser cerca de três vezes maior que limite admitido pela ANP.*

*Tenho, pois, por indubitável, concluir que os “ganhos” de combustíveis escriturados e acima do elástico limite admitido na legislação baiana, sem comprovação documental de sua aquisição, representa omissão de entradas de mercadorias tributáveis independente da Portaria 445/98. Portanto, não se trata de criação de novo fato gerador. A portaria 159/19 apenas regulou forma mais eficiente para quantificar o quantum debeat de fato gerador do ICMS “entradas de mercadorias não registradas”, haja vista ser hipótese de incidência anteriormente prevista à ocorrência do fato impositivo identificado nos autos (Lei 7014/96: Art. 4º, § 4º, IV).*

*Por fim e para colmo, tenho que pelo exposto a relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e o fato narrado resta firmado, pois: a) por constituir-se tributo sujeito a lançamento por homologação, a responsabilidade dos registros do LMC e consequentemente, dos arquivos EFD é unicamente do contribuinte autuado; b) o legislador crê na prévia outorga concedida ao contribuinte para elaboração da EFD como bastante e suficiente para ele gerir e autodeterminar correto controle da movimentação empresarial com repercussão tributária.*

*Ora, os registros foram feitos pelo contribuinte autuado; a fiscalização os examinou; os excessos por variação volumétrica foram identificados; os cálculos dos preços médios unitários foram feitos; o imposto foi distinguido pela sua natureza; as omissões de entradas foram estabelecidas; o auto foi lavrado; os demonstrativos foram apresentados; de tudo foi dada ciência ao contribuinte para que cada causa anterior tivesse o seu efeito posterior, de modo que, em termos de verdade material, tudo foi apresentado.*

*Ademais, como se para corroborar tal entendimento está a inércia do Impugnante para cumprir sua parte no compromisso assumido na assentada de julgamento em que, mediante seu pedido, deferiu-se a diligência no sentido comprovar documentalmente suas justificativas, comportamento com consequência regulada no RPAF-BA:*

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Por não envolver penalidade por descumprimento de obrigação acessória, o pedido formalizado a respeito fica prejudicado.*

*As intimações acerca do PAF devem seguir a rotina regulamentar, incluindo a via DTE, como pede o Impugnante.*

*Neste sentido, observo que ciência da lavratura do Auto de Infração foi processada tacitamente via DTE pelo contribuinte em 30/12/2019 com leitura posterior efetivada em 02/01/2020 (doc. fl. 16), e que a notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário, conforme dita a Súmula 622 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).*

*No presente caso, o Impugnante foi regularmente notificado da lavratura do auto de infração, tanto que se instaurou o processo administrativo fiscal pertinente com a apresentação da defesa da impugnante. Portanto, não há dúvida que a partir da ciência tácita cessou a contagem para a decadência. Observa-se que a conclusão da segunda instância de julgamento tributário administrativo deste estado de que seria necessário entregar os chamados “demonstrativos analíticos” elaborados, com indicativo de concessão de novo prazo de 60 (sessenta) dias para manifestação do sujeito passivo, nada mais são do que as informações do registro 1300 da EFD fornecida pelo próprio contribuinte ao fisco em formato mais adequado à leitura (planilhas do Excel) do que o formato próprio da EFD (arquivos de texto com os dados separados por barras verticais – “|”), não invalidando a notificação feita. Sua consequência prática foi unicamente a concessão de novo prazo para que a defesa examinasse os novos elementos trazidos ao processo de forma que o contraditório e a ampla defesa não fossem prejudicados.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 788 a 807), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, após um breve resumo dos fatos, preliminarmente, suscitou a nulidade do Acórdão recorrido por violação do princípio da ampla defesa, já que foi negada a realização de perícia para provar que os livros físicos do LMC foram escriturados antes da ação fiscal e contavam com as informações reais, sem buscar a verdade material, sendo que tal providência foi efetuada em relação ao Auto de Infração nº 269138.0115/19-3.

Também arguiu a nulidade da autuação em razão dos seguintes argumentos:

- a) por ter sido fundada em Decreto declarado ilegal pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia em decisão transitada em julgado, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, sem ter havido recurso por parte do Estado da Bahia;
- b) por violação do princípio da legalidade em razão da impossibilidade de utilização do Art. 10,



parágrafo único, da Portaria nº 445/98, como caracterizador de fato gerador, sendo inviável a sua retroatividade para o período anterior à sua vigência;

- c) por ter sido efetuada a verificação diária, o que somente seria permitida em um Regime Especial de Fiscalização, o que não é o caso dos autos, tendo em vista que o imposto tem apuração mensal, período em que não ocorreriam grandes distorções por erros de medição.

No mérito, alegou a ausência de omissão de entrada, tendo havido somente erros de medição e de inserção de notas fiscais em datas equivocadas, resultando na insegurança da existência da infração capitulada, ensejando a nulidade do Auto de Infração, com base no Art. 18, IV, “a” do RPAF/99.

Aduziu que o Autuante efetuou uma fiscalização tão simples que chega a gerar mais de cinco vultosos Autos de Infração em um só dia, utilizando um “software” que analisa as informações diárias do LMC e extrai da EFD somente o campo de eventual ganho ao final do dia, com subtração do índice de variação volumétrica, sem considerar outros dados do LMC, tais como entrada de mercadorias e vendas de produtos.

Relatou que o Autuante preferiu dizer não acreditar que tantos erros poderiam ter sido cometidos, o que ocorreu, do que rever a autuação em relação aos diversos dias em que houve perdas e ganhos sucessivos, sendo que em todos os dias em que foi apontada suposta sobra de combustíveis, pode ser percebida falta de combustíveis no mesmo nível no dia anterior ou posterior, fato tratado de forma genérica pela Decisão recorrida.

Defendeu que se fosse realizada uma auditoria clássica não existiria nenhuma omissão de entrada, tendo feito prova de que efetuou vendas em quantidades menores do que as adquiridas no período da fiscalização, o que poderia ser verificado pelo Estado, que detém todas as suas informações, notadamente as entradas e as saídas.

Colacionou excertos dos Acórdãos JJF nº 0160-02/19 e 0345-06/21.

Discorreu sobre a confiscatoriedade das multas aplicadas nos percentuais de 100% e 60%, pleiteando que sejam reduzidas para o patamar de 20%, de forma a respeitar a interpretação do STF acerca do Art. 150, IV da Constituição Federal.

Requeru o acolhimento das preliminares com declaração da nulidade do Auto de Infração ou a anulação do Acórdão recorrido, com a determinação de retorno à 1ª Instância para realização de Diligência, possibilitando a análise do LMC físico juntado aos autos, com autorização de contratação de perito para comprovar que foi elaborado antes da ação fiscal, como maneira de privilegiar a ampla defesa e a busca da verdade material.

Pedi, caso não sejam acatadas as preliminares, que seja dado provimento ao Recurso Voluntário para julgar improcedente a autuação, haja vista a incerteza quanto ao cometimento da infração, ou que seja reduzida a multa aplicada para o percentual de 20%, bem como que todas as intimações sejam efetuadas via DTE.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2017 e 2018.

Ressalto que a análise dos pedidos de diligência e perícia compete aos julgadores, os quais estão vinculados às suas convicções, podendo serem denegados nos termos do Art. 147, I, “a” e II, “b” do RPAF/99, entre outros motivos, quando os julgadores entenderem que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação ou as provas pretendidas são desnecessárias em vista de outras provas produzidas, não cabendo a nulidade da Decisão em caso de indeferimento

do pedido.

Indefiro os pedidos de diligência e perícia pelos motivos expostos acima, já que entendo que o LMC físico não pode desnaturar os dados constantes no Registro 1.300 da EFD, apresentada pelo Autuado, sendo que, nos termos do Art. 215 do RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores, a escrituração dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do Autuado.

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

- a) à desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, de uma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1.300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- b) à alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é, no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diárias, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridicizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- c) à possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/20, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar de um método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata de uma norma procedimental ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (Art. 106, II do CTN).

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

Nos presentes autos, também consta o Parecer PGE nº 2021.003061-0, com anuência do Procurador Chefe da PGE/PROFIS (fls. 644 a 653), no qual referendou que não se trata de uma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1.300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental, e que o parágrafo único do Art. 10 da Portaria nº 445/98 é uma norma procedimental ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º do CTN, que impõe a retroação da norma.

Quanto às preliminares suscitadas no intuito de anular o Auto de Infração, especialmente sob impossibilidade de constatação de fato gerador diário e impropriedade de método, há de esclarecer que a acusação fiscal é cristalina de que a exação ao sujeito passivo é de responsabilidade solidária, em razão da falta do recolhimento do ICMS, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1.300 da EFD).

O Art. 219 do RICMS/12, à época, determinava que o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destinava-se ao **registro diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF nº 1/92), sendo descabida sua alegação relativa à impossibilidade de constatação de fato gerador diário.

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

Sendo assim, diante de tais considerações, reitero que são incapazes à reforma da Decisão recorrida todas as alegações recursais suscitadas pelo Autuado para pretender a nulidade do Auto de Infração (impropriedade do método aplicado, impossibilidade de constatação de fato gerador diário, utilização de dados irreais e ilegalidade das Portarias nº 445/98 e 159/19), por se encontrarem interligadas ou interdependentes.

Em consequência, o Acórdão nº 0160-02/19, citado como paradigma, cuja decisão pela nulidade do lançamento fiscal foi em razão da constatação que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, por cobrar imposto por presunção, não se aplica ao caso em análise.

Saliento desde já que o motivo desta autuação não se confunde com dilatação térmica. A dilatação térmica admitida pela ANP se restringe ao percentual de 0,6% (seis décimos por cento) do volume disponível (estoque no início do dia acrescido do volume recebido no dia), e o Estado da Bahia, exatamente para espantar qualquer dúvida quanto a esta matéria, estabeleceu uma margem de segurança superior a 3 (três) vezes este percentual, ou seja, 1,8387% (um inteiro e oito mil, trezentos e oitenta e sete décimos de milésimo por cento) - parágrafo único do Art. 10 da Portaria nº 445/98.

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

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

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

Contudo, como dito, exige-se imposto por responsabilidade solidária, em razão da falta do recolhimento do ICMS, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (gasolina comum, gasolina aditivada e etanol hidratado comum), apurado mediante registro de “ganho” marginal de combustível da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD.

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

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



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

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

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

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

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

Por fim, o Autuado não comprova a alegada existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repito, se lastreia em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, constatação fática e pretérita de impossível verificação, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo Autuado enviados à esta SEFAZ via SPED/EFD.

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

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

Ou seja, eleito um certo produto, identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do período anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do período seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições

do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades disponíveis (EI + C), as quais, deduzidas das quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final ( $EI + C - Sc/NF = EF$ ).

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do período indicada pelo Autuado (escriturada no LMC) e se:

- i) iguais, conclui-se que o estoque está correto;
- ii) o estoque final apurado na equação **for maior** do que a quantidade física apurada e lançada no livro LMC no final do período fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas e que houve saídas sem notas fiscais, e
- iii) o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro LMC no final do período fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, consequentemente, entradas deste produto sem notas fiscais.

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

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

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

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

#### VOTO DIVERGENTE

Peço licença para divergir do voto do Ilustre Relator, no que concerne ao período autuado **anterior à publicação da Portaria nº 159/19**, ou seja, fatos pretéritos a 25/10/2019.

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 posto 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.

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

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

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

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

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

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

Este é o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0137/19-7, lavrado contra **MICRO POSTO RIO VERMELHO LTDA.**, devendo ser intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 287.120,06**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Gabriel Henrique Lino Mota e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA - VOTO DIVERGENTE

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS