

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0050/20-2  
RECORRENTE - M-55 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0139-03/23-VD  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/02/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0001-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Não comprovado as alegações de regularidade nas aquisições de mercadorias. Infração procedente em parte. Rejeitada as nulidades suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão contida no Acórdão JJF 0139-03/23-VD relativo ao Auto de Infração, lavrado em 12/02/2020, exigindo crédito tributário em decorrência da seguinte infração:

***Infração 01 – 04.07.01** - 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, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (2015, 2016, 2017, 2018 e 2019) - R\$ 214.885,87. Multa de 100%;*

Na decisão proferida (fls. 165 a 183) a 3ª JJF apreciou que:

*Preliminarmente, passo a enfrentar as arguições de nulidade suscitadas pelo Defendente.*

*Em relação à arguição de que “ a DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO ART. 10, PARÁGRAFO ÚNICO DA PORTARIA 445/98 COMO CARACTERIZADOR DE FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE DE EFEITO RETROATIVO. NULIDADE.”, entendo que qualquer elemento probatório que possa evidenciar entradas de mercadorias desacompanhada de documento fiscal já contava com todo o arcabouço legislativo para sua imposição antes do advento da Portaria 159/19, e por isso prescindiria desta, principalmente no caso em tela onde a acusação tem por esqueque a suposta comprovação através da escrituração fiscal da contribuinte de que houve declaração de existência em estoque de volumes não justificáveis através dos documentos fiscais de aquisição.*

*Logo, a única inovação de fato trazida pela referida portaria foi em benefício do contribuinte, haja vista a regulamentação da parcela aceitável de variação volumétrica que deveria ser apartada da acusação de entradas sem documentação fiscal, posto que aceitável pela dilatação natural do volume da mercadoria. Destarte, afasto essa preliminar de nulidade.*

*Quanto ao tópico da defesa que aborda a nulidade “b) DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL - DA INOCORRÊNCIA DO FATO PUNÍVEL” alegou que por não ter sido presencial os trabalhos de auditoria repercutiram em nulidade por não ter sopesado os dados levantados na escrita fiscal digital com os livros físicos mantidos pela contribuinte.*

*Consigno que a auditoria não presencial não justifica a nulidade do feito, bem como a escrituração fiscal digital tem total autonomia para fins tributários e probatórios, de modo que é a única aceitável pela legislação. Portanto, não há falar em nulidade em vista da auditoria que hodiernamente é realizada de forma não presencial. Entretanto, nada impede que a defesa traga quaisquer elementos probatório que possa relativizar a acusação quanto ao mérito em vista do princípio da verdade material, desde que que não seja a simples escrituração física discrepante da EFD como apresentada neste tópico defensivo.*

*No que concerne ao tópico de nulidade “c) NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE*

*ELEMENTOS SEGUROS ACERCA DA SUPOSTA INFRAÇÃO. EFD COM INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS E JÁ RATIFICADAS. VISÍVEIS ERROS DE MEDIÇÃO. SOBRA E FALTA EM DIAS SUBSEQUENTES. COMPROVAÇÃO”, não procede a alegação da defesa disse que a acusação fiscal se trata de uma presunção legal utilizada pelo Auditor Fiscal, pois o que se configura nos autos é a acusação com base em dados concretos retirados da escrituração fiscal da Impugnante de que houve entradas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.*

*O fato é que a presunção autorizada pela lei é de que essas entradas não registradas (dado que deve ser concreto) autoriza presumi-las representar oriundas de operações tributáveis, in verbis:*

*Lei 7.014/96*

*“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.”*

*Sendo assim, para ser nula a acusação fiscal há de se comprovar que o dado concreto em que se fundou “entradas de mercadorias ou bens não registradas” não se confirmou, caso contrário só poderia ser inquinada a acusação fiscal de improcedência, em se comprovando que não representavam operações tributáveis. Afasto a alegação de nulidade, pois a defesa não trouxe aos autos comprovação de que os seus registros na EFD não refletiram a verdade, haja vista que os livros físicos não se prestam a confrontar a escrituração fiscal digital.*

*Cabe ressaltar também que a alegação isolada de que da observação do comportamento dos estoques de combustíveis junto à EFD denotaram também sua “perda” em algumas situações, não desnatura a acusação fiscal, pois seria preciso comprovar a vinculação ou repercussão desta última que pudesse justificar ou infirmar a primeira, demonstração que não se verifica nos autos.*

*O defendente alegou, que está sendo exigido que pague tributo sobre a presunção de omissão de receita, sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem a perquirição da busca da verdade real. 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 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, nos anos de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração.*

*O Defendente destacou ter retificado seu LMC, antes da ação fiscal, porém declarou que não conseguiu alterar esses dados na sua EFD, afirmando juntar à sua defesa, o livro físico da LMC com os ajustes que diz ter realizado, o que cairia por terra as omissões de entradas apontadas pela fiscalização. Solicitou a esta Junta que se realizasse uma revisão fiscal com base nos citados documentos. Não acolho esta solicitação, considerando que não possui legitimidade a realização de ajustes à EFD, após o início da ação fiscal, exceto para atendimento a intimação nesse sentido, feita pelo fiscal responsável pela fiscalização.*

*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.*

*Dessa forma, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi*

*lavrado em consonância com a lei nº 7.014/96 e o RICMS-BA/2012.*

*As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, fls. 04 a 21, 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. No presente caso, 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-BA/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 art. 18, do RPAF-BA/99, para se decretar a nulidade da autuação.*

*O defendente requereu a conversão do feito em diligência, para que o Auditor Fiscal analisasse o caso concreto, com base na sua escrita fiscal e contábil, em confronto com as NF de entradas e o LMC físico que diz ter retificado, e, se for o caso, lavrar novo auto de infração. Pediu também, diligência por estranho ao feito e perícia técnica em seu estabelecimento, que pudesse confirmar que o seu livro de Movimentação de Combustível teria sido retificado antes da ação fiscal.*

*Sobre os retromencionados pedidos, inclusive de perícia técnica fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, "a" e "b", e II, "a" e "b" do RPAF-BA/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que estes elementos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. Verifico que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de entender a perícia fiscal como desnecessária, em vista de outras provas produzidas neste PAF.*

*Esta 3ª JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência à SAT/COPEC, fl. 82, a fim de que o Autuante intimasse o Autuado e fornecesse todos os demonstrativos analíticos, que dão suporte ao Auto de Infração, contra recibo, concedendo prazo para que se manifestasse. Caso o Autuado se manifestasse, o Autuante deveria prestar nova informação fiscal. Intimado via DTE para entrega de uma pasta em Excel contendo todos os demonstrativos analíticos e sintéticos que serviram de base para a autuação.*

*De posse desses documentos o Autuado se manifestou, fls. 97 a 105, repetindo suas alegações expostas na impugnação inicial e não trouxe qualquer elemento com o condão de elidir ou modificar a acusação fiscal que lhe foi imputada, entretanto, apresentou notas fiscais que não foram consideradas no levantamento fiscal.*

*O Autuante apresenta o resultado da diligência, fls. 114, e 115, informando que acolhe a inclusão das notas fiscais de entradas e refaz o demonstrativo de apuração e, em nova diligência é instado a apresentar o demonstrativo de apuração refeito com a exclusão das notas fiscais de entradas não registradas no LMC, acostando aos autos às fls. 126 a 129. Intimado para entrega dos novos demonstrativos, fl. 145, o Autuado não se manifesta nos autos.*

*Consigno que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF-BA/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos. De modo que, sob o aspecto formal delineado, constato não verificar qualquer mácula que possa inquinar o feito de nulidade.*

*Quanto ao mérito, na Infração 01 está sendo cobrado o 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, - Infração 04.07.01.*

*O levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art.10, da Portaria 445/98, que para melhor compreensão transcrevo, in verbis:*

*"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:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV): 1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96; 2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96,*



art.42, III, “g”).

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”

O Autuado alinha diversas considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Entretanto, não traz aos autos elementos capazes de elidir a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital. Saliento que o Autuado não apresentou dados que comprovassem a existência de registro das entradas da mercadoria 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.

O Impugnante apresentou o 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.

Declarou também o Impugnante 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.

Convém salientar 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. Logo, é indubitoso que, 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.

Assim, comungo com o entendimento do Autuante que, 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.

No que diz respeito da alegação defensiva da existência de erros no levantamento fiscal, apontou exemplos de que em determinado dia, o fiscal apurou ganhos e em outros apurou perdas. Apresentou entendimento que esses ganhos e perdas deveriam se compensar, bem como de que o seu LMC físico, que sempre se encontrou disponível ao Fisco no posto revendedor, possui registros diferentes daqueles trazidos no demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal. Sobre estas alegações defensivas, conforme corretamente esclareceu o Autuante, a fiscalização tomou como base seu SPED fiscal, com as informações prestadas pelo próprio contribuinte, em sua EFD, no registro 1300. Esclarecendo o Autuante que, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou a inexistência de qualquer inconsistência nos mesmos.

Esclareço que, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor, se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de Entradas e Saídas e são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas). Ademais, acrescento que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte, pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também, foi conferida na revisão fiscal, sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Consigno que se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD.

Portanto, conforme a legislação de regência, é ilegítimo o ajuste da EFD ou de seus livros fiscais estando sob ação fiscal, não tendo validade jurídica os livros físicos apresentados. Vale lembrar, que conforme detalhadamente explicitado pelo Autuante sobre o procedimento fiscal que resultou no Auto de Infração, o controle de estoques dos postos revendedores de combustíveis, é feito diariamente. Isso significa dizer, que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes.

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 inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Observe, por importante, no que concerne aos acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

Em diligência, fl. 152, solicitada por essa 3ª JJF para atender solicitação do patrono do Autuado, foi o Impugnante intimado para ser informado da concessão de vinte dias adicionais para se manifestar acerca do novo demonstrativo de apuração [sintético e analítico] acostado às fls. 130 a 142 e CD à fl. 143 elaborado pelo Autuante em decorrência da inclusão das notas fiscais de entradas apontadas pela Defesa não incluída no levantamento fiscal por não constarem na EFD.

Consta às fls. 156 a 160, intimação para que o Autuado se manifestasse acerca dos novos demonstrativos apresentados pelo Autuante, no entanto, o Defendente não se manifestou nos autos no prazo regulamentar.

Dessa forma, acolho o novo demonstrativo de débito elaborado pelo Autuante e concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a Infração 01, a acusação fiscal é parcialmente subsistente no valor de R\$ 166.772,46, consoante demonstrativo a seguir.

DEMONSTRATIVO COMPARATIVO				AUTO DE INFRAÇÃO x JULGAMENTO					
31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017		31.12.2018		31.12.2019	
A. I.	Julg.	A. I.	Julg.	A. I.	Julg.	A. I.	Julg.	A. I.	Julg.
36.948,20	26.082,40	93.611,78	47.721,40	132.519,26	86.628,88	192.647,09	146.756,68	206.396,79	158.350,56
30.026,05	12.621,34	7.698,43	7.698,43	31.694,07	31.694,07	2.334,30	2.334,30	3.131,25	3.131,25
9.388,66	3.774,03	5.888,32	5.888,32	19.040,13	19.040,10	5.340,29	3.097,99	881,91	881,91
9.268,28	1.465,91	3.336,16	3.336,16	4.123,23	4.123,23	1.527,98	1.527,98	390,24	390,24
7.980,59	3.777,72	12.495,44	12.495,44	3.834,46	3.834,46	1.480,74	1.535,62	845,22	845,22
93.611,78	47.721,40	9.489,13	9.489,13	1.435,94	1.435,94	3.066,39	3.097,99	1.815,14	1.747,96
<b>T O T A I S</b>		<b>132.519,26</b>		<b>86.628,88</b>		<b>206.396,79</b>		<b>158.350,56</b>	
								<b>214.885,87</b>	
								<b>166.772,46</b>	

Quanto ao pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada, com fulcro no art. 158, do RPAF-BA/99, e § 7º, do art. 42, da Lei 7.014/96, invocando o princípio da boa-fé, registro que os mencionados dispositivos foram revogados, portanto inexistente previsão legal na legislação de regência vigente, para este Órgão Julgador atender ao mencionado pleito.

Por fim, o autuado requer, que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observe que de acordo com o inciso III, do art. 26, RPAF-BA/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto por meio do Advogado Gabriel Amorim Santos Silva, OAB/BA 38.934 (fls. 195 a 216) inicialmente foi ressaltado a sua tempestividade, discorre sobre a infração, razões apresentado na defesa, que nem todas as argumentos foram apreciados na decisão ora recorrida, que entende deva ser reformada conforme passou a expor.

Em síntese, reapresentou os argumentos da impugnação inicial.

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – FUNDADO EM DECRETO DECLARADO ILEGAL PELO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO. TRANSITADO EM JULGADO. AUSÊNCIA DE RECURSO DO ESTADO DA BAHIA.**

Ressalta que a 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador declarou a inconstitucionalidade/ilegalidade do art. 10, § Único da Portaria nº 455/1998 no Processo nº 8057416-34.2021.8.05.001 (TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO CNPJ Nº 42.018.952/0001-82 e FILIAIS), cujo Recurso de Apelação não foi provido. Invoca a aplicação do disposto no art. 168 do RPAF/BA, considerando que a decisão judicial se aplica a todos os contribuintes em mesma situação.

**NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA E VERDADE MATERIAL. LIVROS FÍSICOS RETIFICADOS ANTES DA AÇÃO FISCAL.**

Argumenta que após ter enviado o livro LMC para a EFD percebeu que continha erros, efetuou as correções, tendo sido impresso antes do início da ação fiscal, porém não fez envio da EFD retificada.

Ressalta que o LMC corrigido apresenta diferença em torno de 85% do original, motivo pelo qual solicitou realização de perícia fiscal com base nos princípios da verdade material e da ampla defesa, o que foi negado na decisão recorrida.

Destaca que em situação idêntica no julgamento do Auto de Infração nº 269138.0115/19-3 – POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA, a 1ª JF acatou o LMC corrigido, o que requer ser aplicado também nesse processo.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO ART. 10, § ÚNICO DA PORTARIA Nº 445/98 COMO CARACTERIZADOR DE FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE DE EFEITO RETROATIVO.

Transcreve o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/1998, que somente veio ao mundo jurídico através da Portaria nº 159 de 24/10/2019, que caracteriza omissão de registro de entrada com o simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido, cuja aregra geral é prevista no art. 10 da citada Portaria para apurar omissão de entrada de mercadorias.

Argumenta que a norma ora instituída (§ Único do art. 10) além de ser ilegal por entender que só poderia definir fato gerador previsto em lei, também não poderia ser aplicado no período de 2015 a 2019, visto que somente veio ao mundo jurídico em 25/10/2019. Requerer a declaração de nulidade.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. APURAÇÃO DIÁRIA. IMPOSTO DE APURAÇÃO MENSAL. INEXISTÊNCIA DE REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO.

Afirma que no Auto de Infração os valores das omissões de entradas foram apurados diariamente o que no seu entendimento só poderia ser feita mediante Regime Especial de Fiscalização, visto que o ICMS tem apuração mensal, e a medição diária apresenta erros de medição, o que se aplicado a apuração mensal descaracterizaria a infração. Entende que deve ser declarado nulo o método aplicado.

MÉRITO. Afirmar que caso não seja acatada as nulidades suscitadas, a decisão deve ser reformada tendo em vista que são lavrados em um único dia diversos autos de infração, com base apenas nas informações diárias do LMC da EFD, considerando apenas os ganhos, sem considerar as perdas diárias.

Ressalta que no Acórdão JF nº 0345-06/21-VD foi apontado quatro métodos de apuração de entrada de mercadorias e no caso foi aplicado o previsto na Portaria nº 445/1998, que incorre em ausência de elementos suficientes para caracterizar com segurança a infração e o infrator (art. 18, IV, “a” do RPAF/BA).

Apresenta demonstrativo à fl. 210 no qual indica as quantidades de mercadorias vendidas em litros no período fiscalizado: 16.95.817,40 de Gasolina Comum; 14.762.898,85 de Gasolina Aditivada; 8.246.019,24 de Etanol; 247.351,03 de S500 Comum; 5.461.105,27 de S500 Aditivado e 7.096.547,77 de Diesel S10.

Indica as quantidades dos mesmos produtos comercializados, a exemplo de Gasolina Comum que tinha estoque inicial de 15.543 litros, adquiriu 16.120.000 litros totalizando 16.135.433 litros que é superior ao comercializado. Indicou também a movimentação dos estoques dos outros produtos.

Argumenta que se considerado os estoques (inicial e final), as aquisições e vendas no período fiscalizado, utilizando o parâmetro do art. 10 da Portaria nº 445/1998 não há omissões, visto “adquiriu MAIS do que VENDEU”, tendo a fiscalização apurado apenas a variação volumétrica diária acima do limite estabelecido pela ANP, mas não considerou as perdas.

Ressalta que em situação semelhante, no Acórdão JF nº 0160-02/19 foi apreciado insegurança da existência da infração e julgou nulo o Auto de Infração, nos termos do art. 18, IV do RPAF/BA, cuja ementa transcreveu à fl. 213.



Alega que adquire combustíveis de grandes distribuidoras, acompanhado de notas fiscais, com ICMS retido, não podendo se manter infração com base em erros de escrituração do LMC, inclusive que pode ser comprovado pelas saídas dos bicos das bombas de combustíveis, indo de encontro a decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Requer improcedência do lançamento.

MULTA APLICADA. Afirmo que caso mantida a infração, a multa aplicada com percentual de 100% configura efeito de confisco o que é vedado nos termos do art. 150, IV da Constituição Federal, a exemplo da decisão proferida pelo STF (RE 523471AgR e ARE 886466 AgR/2016), cujas ementas transcreveu (fl. 214/215). Requer que a multa seja reduzida para um patamar de 20%.

Conclui requerendo declaração de nulidade do Auto de Infração, no mérito que seja julgado improcedente, na remota hipótese que a multa seja reduzida para 20% e que seja intimado pelo DTE.

### VOTO

O Auto de Infração acusa falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

No Recurso Voluntário interposto o sujeito passivo suscitou divesas NULIDADES DO LANÇAMENTO.

- I) FUNDADO EM DECRETO DECLARADO ILEGAL PELO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO.*
- II) VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA E VERDADE MATERIAL.*
- III) VIOLAR O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. APLICAÇÃO RETROATIVA DE NORMA;*
- IV) APURAÇÃO DIÁRIA DE IMPOSTO COM APURAÇÃO MENSAL.*

Observe que estas nulidades foram apreciadas na decisão ora recorrida e refutadas.

No que se refere a nulidade suscitada sob o argumento de que o TJ-BA declarou ilegal o art. 10, § Único da Portaria nº 455/1998, observe que o Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001 refere se a empresa TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO, CNPJ 42.018.952/0001-82 e não vincula ao estabelecimento autuado.

Além disso, o TJBA no julgamento da APELAÇÃO CÍVEL nº 8009255-56.2022.8.05.0001, decidiu:

*ACORDÃO 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 (LCM/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 INFRAÇÕES HÍGIDOS. REFORMA DA SENTENÇA. AÇÃO IMPROCEDENTE. INVERSÃO DO ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO (grifo nosso).***

Logo, constata se que diante de decisões diferentes proferidas pelo TJ-BA, não há pacificação quanto a apreciação da matéria (legalidade da Portaria nº 445 com alterações promovidas em 2019), não é cabível a aplicação do disposto no art. 168 e sim do art. 167 do RPAF/BA, por não se incluir na competência dos órgãos julgadores: a declaração de inconstitucionalidade; questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida; a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. Portanto. Fica rejeitada esta nulidade.

No tocante a nulidade suscitada sob o argumento de VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA E VERDADE MATERIAL, observe que o sujeito passivo alegou que inseriu na EFD o LMC preenchido incorretamente, posteriormente fez a retificação do LMC, que foi impresso, mas não retificou a EFD.

O Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) se destina ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF 1/92), nos termos do art. 219 do RICMS/BA, cuja escrituração é de responsabilidade do contribuinte quanto ao *registro diário da movimentação de combustíveis*.

Por sua vez, o art. 247 do RICMS/BA estabelece:

*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 (Convênio ICMS 143/06).*

Por fim, a cláusula segunda do art. 251 do aludido Decreto, determina que:

*Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.*

[...]

*§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.*

Pelo exposto, a escrituração do LMC físico previsto no Art. 212, V do RICMS/BA foi revogado e a escrituração legal do LMC no período fiscalizado é previsto a que está contido na EFD. Não tendo sido retificada a EFD para corrigir possíveis erros de escrituração, o LMC físico não possui validade jurídica. Como não foi indicado correções na EFD, não procede a alegação de NULIDADE para avaliar dados do LMC físico.

Quanto a nulidade suscitada invocando o PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, por não poder. APLICAR RETROATIVAMENTE A NORMA, observo que conforme Parecer Jurídico exarado pela Procuradoria Geral do Estado, PGE 2021074132-0 (PAF nº 269138.0114/19-7), com anuência do Procurador Chefe, a alteração promovida pela Port. nº 159/2019, na Portaria nº 455/1998, normatiza apenas um procedimento fiscal de verificação de variação volumétrica, concluindo que “*não há nenhuma inovação nas normas que alteraram a Portaria nº 445/1998, mas, tão somente uma adequação do procedimento de verificação das informações prestadas diariamente pelo contribuinte*” tomando como parâmetro o já normatizado pela ANP. Portanto, pode ser aplicada para homologação do ICMS dentro do período que o Estado possa constituir o crédito tributário (decadência). Dessa forma, não houve afronta ao Princípio da Legalidade. Fica rejeitada a nulidade suscitada.

No que se refere a NULIDADE suscitada sob o argumento de que foi feita APURAÇÃO DIÁRIA DE IMPOSTO COM APURAÇÃO MENSAL, observo que é válido a apreciação feita no Recurso Voluntário do Acórdão CJF 0019-12/24-VD (JJF 0002-06/23-VD), ou seja:

*“Quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida sob alegação de que não foi levado em consideração o período dia a dia e sim todo o exercício fiscalizado, cerceamento do direito de defesa por não enfrentar alegações defensivas, observo que no Acórdão recorrido foram apreciadas todas alegações pertinentes as infrações que foi objeto do lançamento de ofício, inexistindo a obrigatoriedade de promover saneamento do processo apenas pelos argumentos apresentados pelo contribuinte, mas sim conduzir a busca da verdade material para promover o julgamento com base nos fatos, esclarecimentos e provas carreadas ao processo pelas partes, de modo que propicie o convencimento dos julgadores. Fica indeferido a nulidade suscitada.*

*Quanto ao argumento de que o levantamento fiscal com base no registro 1300 da EFD, deveria todo o período fiscalizado e não o dia a dia, observo que se trata de questão de mérito, que será apreciado a seguir, não configurando causa de nulidade”.*

Assim sendo, fica rejeitado essa nulidade suscitada e passo a apreciação do mérito.

Neste Auto de Infração, a infração 1 exige ICMS devido por responsabilidade solidária do sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de janeiro de 2016 a



dezembro de 2019.

Quanto aos argumentos de que ocorreram erros na escrituração do SPED e que deveria ser analisado no LMC físico, considerando as perdas e ganhos do período, conforme registro no LMC, observo que conforme fundamentado no voto Vencedor contido no Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD no roteiro de auditoria procedido pela fiscalização foi apurado omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019, cujo voto transcrevo parte dos fundamentos:

...

*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 exercício anterior escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do exercício 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 exercício pelo contribuinte (escriturada no Registro de Inventário) 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 Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas, e que houve saídas sem notas fiscais.*
- iii) o estoque final apurado na equação **for 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.*

*Portanto, tais conclusões são óbvias, pois 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.*

...

*Registre-se que o fato narrado na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do excessivo “ganho” de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, cujo livro destina-se ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo insito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura:  $\text{estoque de abertura} + \text{volume recebido no dia} - \text{volume vendido no dia} = \text{estoque escritural}$ , o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se: perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.*

*Contudo, como já dito, a exigência do imposto por antecipação tributária ao recorrente decorre do “ganho” **marginal** de combustível **apurado através de índice superior ao admitido pela ANP para variação volumétrica**, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10), de terceiros desacompanhadas de documento fiscal.*

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

*Assim, da análise do levantamento fiscal, verifica-se que o “ganho” registrado diariamente pelo contribuinte 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), inclusive superior ao índice de 0,6% 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 variação volumétrica, mas sim de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, conforme apurou-se na ação fiscal, sendo inadmissível a conclusão do voto condutor de que “... não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes”.*

Quanto ao argumento de que deve ser levado em consideração os registros efetuados no LMC físico, observo que o levantamento fiscal foi efetuado com base no Registro 1300 da EFD, em conformidade com o disposto no art. 215 RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, cuja previsão contida no artigo 219 do Decreto nº 13.780/12, prevê que “O Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF 1/92)”. Portanto, o levantamento fiscal foi efetuado com base na EFD apresentada pelo próprio contribuinte e não pode ser acatado o pedido de verificação e LMC físico escriturado, sem previsão legal.

Por tudo que foi exposto, não acato as alegações recursais, tendo em vista que não foi apresentado provas capazes de desconstituir o “*demonstrativo analítico elaborado pela fiscalização que apurou “ganho” de combustíveis registrado pelo contribuinte no LMC, através do Registro 1300 da EFD, em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica, cujo livro destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo insito no Ajuste SINIEF 1/92*”.

Ressalte-se na situação em questão, em atendimento a solicitação do contribuinte, por meio de diligência foram computadas no levantamento fiscal, as notas fiscais de entradas não registradas no LMC, que implicou na redução do débito da infração de R\$ 214.885,87 para R\$ 166.772,46 conforme demonstrativo de fl. 183. Mantida a decisão pela procedência em parte da infração 1.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada com percentual de 100% tem natureza confiscatória, observo que a multa aplicada é prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/1996. Portanto é legal e nos termos do art. 167, I do RPAF/BA este órgão julgador não tem competência para apreciar inconstitucionalidade da legislação tributária. No tocante ao pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada, observo que conforme disposto no art. 158, do RPAF-BA não há previsão legal na legislação vigente para atendimento do solicitado.

Por fim, quanto ao pedido para que seja intimado pelo DTE, observo que tal procedimento encontra-se previsto nos arts. 108/109 do RPAF/BA, para que o representante do autuado receba intimações por meio do seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Peço a devida *venia* para discordar do relator em relação à infração imputada “*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, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”, sendo apuradas em 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

Todos deste colegiado, sabe o meu entendimento quanto às questões que foram procedidas para a devida lavratura da autuação, no qual utilizou a Portaria nº 159/2019, que modificou dispositivo da Portaria nº 445/1998, sendo exarado tal procedimento para exercícios anteriores à mudança do dispositivo, que acredito ser um erro, mesmo que esse procedimento favoreça ao contribuinte, sendo a meu ver, ter mais incertezas e situações escusas que não poderíamos aqui saber.

O patrono do recorrente suscitada nulidade sobre o procedimento adotado atualmente que, em meu entender, não poderia ser aplicado para apurações anteriores à data de sua publicação, por

ser prejudicial ao contribuinte e por não ter lei específica para tal situação.

A aplicação da inovação feita em relação a apuração do imposto para a disposição das modificações operadas pela Portaria nº 159/2019 para os períodos anteriores à outubro de 2019, mais precisamente, anteriores à 24/10/2019, não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, já que o procedimento adotado para se apurar a contabilização do combustível, pois conforme as Portarias nºs 445/98 e 159/19, nas quais foram alteradas, entende-se que esse roteiro proferido, só poderia ser aplicado a partir da data de sua publicação (24/10/2019). Assim, tal fato aponta ser frágil no Auto de Infração (sejam elas questões procedimentais como materiais).

A decisão da 2ª CJF (A-0335-12/22-VD), a relatora destacou muito bem o motivo da improcedência da autuação, que reproduzo aqui:

“(…)

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

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

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

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

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

*O método regular até a data da lavratura do presente Auto é o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. A inovação procedimental trazida pela Portaria nº 159/19, no que se reporta ao parágrafo único do art. 10, poderia até validar o presente o 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.”*

Ainda tem o meu entendimento no Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD, que expõe para tornar o Auto de Infração Nulo/Improcedente devido ao roteiro aplicado pela fiscalização na apuração dos levantamentos, pois não consta previsão em nenhum ato normativo legal ou administrativo vigentes até o exercício de 2019 (publicação em 24 de outubro). Além do entendimento do relator da própria casa que explicou que esse método regular até a data da lavratura do presente Auto é o “*levantamento quantitativo por espécie de mercadorias*”. A inovação da fiscalização deve ser considerada ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais, conforme jurisprudência deste Conselho de Fazenda se reportando em relação a este fato (A-0118-06/21-VD) do ilustre relator Paulo Danilo Reis Lopes).

Acrescento ainda entendimentos similares ao que fora descrito, o voto do conselheiro Henrique Silva Oliveira, tendo indo mais além em suas considerações métricas, pois o mesmo ultrapassou a preliminar de nulidade procedimental, votando no mérito a improcedência/nulidade da autuação (parte material), conforme o Acórdão CJF nº 0106-12/22-VD, no qual tem o mesmo procedimento para se encontrar o valor apurado na autuação, tornando ineficaz tal procedimento por não ter norma que regulamentava em datas anteriores à outubro de 2019.

Observo também de que não se pode admitir que a Portaria nº 159/19, que só entrou em vigor a partir da data da sua publicação, surtir efeitos sobre fatos anteriores a sua publicação. Esta questão foi bem exposta pelo relator fazendário Sr. Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão já citado, onde afirmou que a referida Portaria publicada em 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único,



ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual, não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência.

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

Portanto, para minha conclusão, reforço que os valores apurados anteriores à publicação, são improcedentes, pois verifica-se que os exercícios de 2015 até 23/10/2019 são apurações que retroagem à alteração.

Concluo pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, excluo do lançamento tributário os valores cobrados anteriores à outubro de 2019, tornando o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$2.733,03, conforme o demonstrativo abaixo:

MÊS	COMBUSTÍVEL						
	Gas. Comum	Gas. Aditivada	Etanol Comum	Ol.Dies.BS500-C	Ext.Dies.BS500	Ol.Dies.BS500-A	Ol.Dies.BS10
OUT/2019	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	68,01
NOV/2019	140,40	68,72	131,21	572,42	0,00	0,00	285,11
DEZ/2019	375,79	39,74	101,12	506,71	0,00	0,00	443,80
Total	516,19	108,46	232,33	1.079,13	0,00	0,00	796,92
Total Geral							2.733,03

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0050/20-2, lavrado contra **M-55 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 166.772,46** acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d”, do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de janeiro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA - VOTO DISCORDANTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS