

A. I. Nº	- 269138.0030/24-4
AUTUADO	- KADOSHI DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTE	- JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 08/05/2025

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0074-04/25-VD**

EMENTA; ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se entrada mercadoria sem documentação, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada via auditoria de estoque. Ganho no volume, registrado no LMC/Registro 1300 da EFD, bem acima do índice admitido. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE MANIFESTAÇÃO DO DESTINATÁRIO. MULTA. Acusação não elidida. Não comprovada manifestação da operação. Razões de defesa incapazes à reforma do lançamento de ofício. Itens subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 08/09/2024, com ciência ao autuado em 16/09/2024, para exigir R\$ 218.666,46, conforme planilhas e mídia às fls. 7/31 dos autos, sob as acusações de:

Infração 01 - 004.007.001. - Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 191.850,88 e multa de 100%, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de; julho de 2019 a dezembro de 2020 e dezembro de 2022.

Infração 02 - 004.007.002 - Falta de recolhimento do ICMS por antecipação no valor de R\$ 26.174,45 e multa de 60%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC / Registro 1300 da EFD, nos meses de; julho de 2019 a dezembro de 2020.

Infração 03 - 016.016.001 - Multa de R\$ 641,13, correspondente a 1% sobre o valor de cada nota fiscal que o contribuinte deixou de efetuar a “manifestação do destinatário” – Confirmação da Operação – referente a operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos pela legislação, nos meses de julho de 2020 e maio de 2021.

O autuado, apresentou defesa às fls. 38 a 70 dos autos, na qual, inicialmente, sustenta sua condição de substituído tributário, não sendo responsável direto pelo recolhimento do tributo, logo, não podendo ser tributado duplamente por excesso de estoque/ganho volumétrico, decorrente de erro de medição e de lançamento visível a olho nu, como também não pode ser tributado quando a

circulação de mercadoria se der entre empresas de um mesmo grupo econômico, nos termos da Súmula 166 do STJ e ADC-49 do STF, do que destaca que a comercialização de derivados de petróleo é feita diretamente pelas refinarias e distribuidores de petróleo, não havendo possibilidade de saída de produto sem a documentação fiscal, cujo recolhimento de tributo é realizado na fonte, via substituição tributária, com incidência única.

No mérito, inerente à infração 01, reitera ser impertinente a acusação de responsável solidário por ter adquirido produtos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, pois se trata de combustível e como tal sujeita-se ao regime monofásico e somente é comercializado pelas refinarias e distribuidoras que atuam como substituto tributário, as quais não realizam vendas sem a documentação fiscal, figurando o autuado como substituído tributário.

Assim, nessa ordem, não há como imputar responsabilidade solidária ao autuado, até porque, em nenhum momento, adquiriu combustível de terceiros sem documentação fiscal, pois, o que houve na realidade e que levou o fisco a esta equivocada ilação foram erros de medição e de lançamentos ao se apurar os ganhos e sem considerar as perdas extraídas do LMC/Registro 1300 da EFD, bem como vários outros fatores, a exemplo de;

1. Lançamento da nota fiscal no LMC em função da data de emissão, mas o produto somente foi descarregado nos tanques posteriormente e lançado novamente no estoque, o que leva a um ganho fictício em um dia, lançado como ganho, e perda noutro dia para equalizar a operação;
2. Os valores ínfimos de ganhos que não justificam a aquisição de combustíveis, como os apurados pelo fisco, eis que não existe a hipótese de aquisição de combustíveis nos volumes de; 10, 20, 30, 100, 200, 1.000 e até de 5.000 litros, como refletido nas planilhas anexas ao Auto de Infração. Até porque, as refinarias e distribuidoras não comercializam combustível com esses volumes, que inclusive não justificam sequer o custo do frete no transporte e a impossibilidade de aquisição que não sejam das distribuidoras e refinarias;
3. Na situação presente não foi apurado o ICMS com base no levantamento quantitativo do estoque a partir do estoque inicial, mais aquisições e menos as saídas com notas fiscais, que deverá ser igual ao estoque final, o que poderia hipoteticamente resultar em uma omissão de entrada ou saída de combustível. Todavia, esta situação não é objeto da autuação e sim da suposta aquisição de combustível de terceiros sem a documentação fiscal e a imputação de suposta responsabilidade solidária da autuada por este fato inexistente;
4. Observa-se, também, que a exigência fiscal não foi apurada com base em roteiro de movimentação dos estoques, situação em que seriam computadas as quantidades dos estoques registradas e consignadas nas notas fiscais de entradas e saídas dos combustíveis, mas somente em face de hipotéticos ganhos;

Aduz que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019 modificou dispositivo da Portaria nº 445/98 (art. 10, parágrafo único), e não pode ser tomada como modificativa de todo o contexto que envolve a própria fiscalização, que só poderia adotar como roteiro de fiscalização somente a partir da data de sua publicação (24.10.2019), razão para reconhecer nulo o roteiro aplicado pelo fisco.

Diz ser inconcebível que um único registro (Registro 1300) da EFD, em face das circunstâncias enumeradas, possibilite a acusação de se ter ICMS a pagar, ou seja, a ocorrência de fato gerador, sem trazer a reboque outros meios probantes, pois o LMC por si só não garante convencimento, devendo prevalecer de forma inequívoca a verdade material, pois, em caso de dúvida, deve se adotar o quanto estabelece o art. 112 do CTN, ou seja, a interpretação mais benéfica ao contribuinte.

Em seguida, passa a apresentar exemplos das situações a respeito dos itens anteriormente alegados, tipo; impossibilidade de aquisição nos volumes apurados; considerar apenas os ganhos volumétricos de combustível lançados no LMC 1300 da EFD, sem considerar as perdas e outros fatores a exemplo das aferições realizadas pela ANP, INMETRO e pela manutenção, além de erros

nas medições, como também não foi levada em considerações as retificações implementadas no LMC 1300 da EFD, antes do início da fiscalização, tipo; “43 NF-es cujas entradas foram registradas em apenas um tanque e que ocorreram de fato em mais de um (Planilha “NFe_E_Parcial”).

Em outro momento, o defensor alega que;

“As omissões de entradas no montante de 300.700,57 litros, apurados pela fiscalização com base no campo “VAL_AJ_GANHO” (Planilha “M_GNH”), do registro 1300 das EFDs.

É decorrência dos lançamentos das medições com datas erradas lançadas no registro LMC-1300 volumes de entradas (ganhos) e volumes de saídas (perdas). Mas, ao corrigir os lançamentos das medições, essa informação de entradas sem volumes não procede, pois, todos os combustíveis constam notas de entrada que foram retificadas no arquivo substituto, porquanto não existe entrada ou saída de produtos no LMC sem a devida nota fiscal.

De igual modo, que não foi observado a transferência de produtos para o mesmo grupo econômico da mesma rede de postos, que não enseja a cobrança de tributo, a luz do entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça – Súmula nº 166 e da ADC-49/STF ao declarar inconstitucional diversos dispositivos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, mas todas essas operações foram devidamente acompanhadas de documentos fiscais e escrituradas.

De sorte que se trata de erros de lançamentos e não de sonegação, sendo incabível a cobrança do tributo nos moldes posto.

[...]

No que tange ao saldo de estoque positivo se fosse possível desconsiderar os erros de lançamento e a natureza do produto (combustíveis), a tributação sobre ganhos de estoque positivo somente será possível quando inexistir a figura do substituto tributário, pois, implicaria em bis in idem e enriquecimento sem causa do erário.”

Quanto à infração 2, o defensor alega que a situação é idêntica eis que a imputação decorre da primeira infração, do que passa a reiterar suas alegações de ganho sem considerar que houve erros na escrituração, pois seria impossível a aquisição desses produtos nos volumes apontados, como também que a antecipação tributária só seria possível quando não houvesse a figura do substituto tributário, citando legislação a respeito, assim como repetindo a alegação acerca de transferência de produtos entre estabelecimentos do mesmo grupo econômico, do que transcreve jurisprudência. Ao final, sustenta que a infração 2 não se aplica ao autuado, não só porque decorrente da infração 1, mas também em função do já exposto.

Inerente à infração 3, diz que se verifica na base da SEFAZ que não foi feito o manifesto do destinatário (confirmação da operação) pela empresa, o que pode ser entendido como uma omissão e passível de correção. Nessa ordem, observa que as duas notas fiscais apontadas pelo fisco foram devidamente escrituradas, o que viria à atender aos ditames da legislação, eis que o objetivo da norma é exatamente o de confirmar a veracidade da operação, o que leva a insubsistência da autuação.

Em seguida, o apelante passa a discorrer sobre “DO QUANTITATIVO DE BOMBAS E CAPACIDADE DE ARMAZENAMENTO”, do que diz que possui 14 bicos (bombas) e 03 tanques com capacidades de; 15.000 litros para gasolina comum; 60.000 litros para diesel S10 e 30.000 litros para diesel B500, razão para invocar princípios constitucionais da legalidade e da capacidade contributiva e critério da razoabilidade, como também alegar a imposição de tributo com nítido e ostensivo caráter de confisco, com ofensa ao art. 150, IV, da Constituição Federal.

Por fim, requer perícia fiscal, a juntada de novos documentos e a nulidade ou improcedência da autuação.

O autuante, apresentou informação fiscal, às fls. 78 a 80 (v) dos autos, na qual, em relação à alegação do autuado de que;

1. “A comercialização de derivados de petróleo é feita diretamente pelas refinarias e distribuidoras de petróleo, não havendo possibilidade de saída do produto sem documentação fiscal e o recolhimento de tributo é realizado na fonte”, afirma (o autuante) que a autuação trata de omissões de entradas apuradas pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas. Portanto, prova não há, de

que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

2. Houve “erros de medição e de lançamentos ao se apurar os ganhos e sem se considerar as perdas extraído do LMC/Registro 1300 da EFD”, o autuante sustenta que;
 - i) O contribuinte está sujeito ao registro de sua movimentação de combustíveis no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para apresentação à ANP e, assim, é obrigado a justificar ganhos ou perdas superiores a 0,6% - conforme a Port. DNC 26/92. Então, quando há erros de medição, esses são imediatamente detectados e corrigidos no momento que se detecta essa divergência de 0,6% - do que ressalta que o limite da SEFAZ/BA é de 1,8387%, mais de três vezes o limite da ANP, e, portanto, com mais segurança ainda pode-se afirmar que, nas operações consideradas na autuação, não houve erros de escrituração.
 - ii) Sobre os erros de lançamento, eles são facilmente provados com os comprovantes de medição dos tanques, documentos que são registrados no LMC e na EFD e que devem ser guardados pelo prazo de cinco anos para a apresentação ao fisco, sendo que nenhum documento foi trazido ao processo para fazer essa prova.
 - iii) O controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Assim, havendo um erro no registro do FECH_FISICO do dia “d” com um acréscimo indevido de 50 litros, esse erro, sendo maior que o limite imposto pela ANP de 0,6% do VOL_DISP, deveria chamar a atenção do posto. Na necessária justificativa, certamente o posto revendedor faria novamente a medição e encontraria o erro. Mas, se ele não procurasse investigar esse valor de ganho, como é obrigado a fazer, seguindo o procedimento correto e medindo o ESTQ_ABERT na abertura do dia seguinte (“d+1”), seria registrado o valor correto, e, no final do dia “d+1”, com a leitura correta, não haveria perda ou ganho. Portanto, não há a propagação de erros de um dia para o outro.
3. “o produto em tela é combustível e como tal sujeita-se ao regime monofásico”, o autuante aduz que esse regime só foi implantado em 2022 e, como se vê nos demonstrativos anexos, houve apenas a cobrança de omissões de óleo diesel S 10 em 12/2022, do que destaca que o valor de R\$ 4,3442 utilizado na cobrança é aquele determinado no Ato COTEPE/ICMS nº 106/22.
4. “as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019 (...) só poderia adotar como roteiro de fiscalização somente a partir da data de sua publicação (24.10.2019)”, o autuante aduz que a introdução do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 permitiu descortinar inúmeros fatos geradores que estavam ocultos, e, como a norma não cria fatos geradores, apenas os revela pelo aperfeiçoamento dos procedimentos da fiscalização, fica patente que se deve observar que o art. 144, § 1º do CTN, aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais.
5. “é inconcebível que um único registro (“Registro 1300”) da EFD da autuada (...) possibilite a acusação de se ter ICMS a pagar”, tendo o autuante esclarecido que o livro de movimentação de combustível (LMC e registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360 e 1370 da escrituração fiscal digital - EFD) é preenchido pelo próprio posto revendedor e envolve inúmeras medições e anotações. Logo, é o posto que consolida essas entradas e saídas por combustível, bico por bico e tanque por tanque, encontrando os ganhos e perdas anotados no registro 1300 da EFD, cujo trabalho é repetido a cada dia, garantindo que haja total independência dos levantamentos, sem que se tenha que levar em consideração qualquer valor medido ou calculado de dias anteriores ou seguintes. Ressalta que esse trabalho é feito e totalmente baseado em valores medidos pelo próprio contribuinte. Destaca que, no procedimento de fiscalização, verificou que não havia qualquer inconsistência ou erro na escrituração fiscal do contribuinte e, somente então utilizou essas informações para o cálculo de valores de ICMS devidos. Assim, não é correto afirmar que, na revisão fiscal, nada além do campo 10 do registro 1300 foi analisado.
6. “não foi levado em consideração as retificações implementadas no LMC1300 da EFD antes do

início da fiscalização” e que “é provável que essas retificações dos últimos 5 anos ocorreram no período de março a julho de 2024, portanto, pode ter ocorrido que o levantamento do fiscal tenha sido feito antes do processamento das retificações”, assevera (o autuante) que essa afirmação é falsa, pois todos os arquivos retificadores apresentados antes da fiscalização foram utilizados na fiscalização (EFDs retificadas de; 03 e 09 de 2020, 01 até 12 de 2021, 01 até 07 de 2022 e 02 de 2023). Contudo, não foi utilizada a retificadora de 10 de 2022, pois ela foi apresentada em 02/08/2024 (10:01:56), quando a autuada já havia sido informada que estava sob fiscalização (08/07/2024 às 09:32). Ressalta que todas as medições anotadas no campo FECH_FISICO do registro 1300 da EFD estão completamente diferentes dos originais e, em momento algum, foi apresentado à fiscalização qualquer comprovante de medição que justificasse esses supostos erros de registro, a exemplo do dia 18/10/2022, o FECH_FISICO do óleo diesel S 500 foi alterado de 12.240,978 litros para 41.173,160 litros, valores completamente diferentes e medidos com precisão de mililitros.

7. Se trataram de “transferência de produtos para o mesmo grupo econômico da mesma rede de postos”, mas, segundo o autuante, se esse foi o caso, a operação foi realizada sem a devida emissão de nota fiscal, pois o fisco tem todas as NF-es eletrônicas emitidas e todas foram levadas em consideração (vide planilha “E_NF-e”).
8. Quanto à exação 3, o autuado confessa que não foi realizado o evento obrigatório “confirmação da operação”, mas argumenta que as notas objeto da autuação foram devidamente escrituradas. O autuante aduz que a realização do evento confirmação da operação não se supre pelo registro da nota fiscal na EFD, pois, se assim fosse, toda vez que a distribuidora pedisse o ressarcimento ICMS devido por operações destinadas à contribuintes fora do estado, o fisco teria que verificar se essas operações ocorreram e foram registradas na EFD desse contribuinte de outro estado, o que inviabilizaria esse controle. Esses resarcimentos somam milhões de reais e não são algo sem importância para as finanças do estado. Fora esse fundamento de fato, a escrituração das NF-es nas EFDs não se confunde com a realização do evento de NF-e confirmação da operação; são realizadas em ambientes diferentes e têm prazos diferentes, logo, não há como admitir o cumprimento de um ser alternativo ao cumprimento da outra.

Diante de tais considerações, opina que a defesa não ilide o lançamento de ofício.

Em nova manifestação, às fls. 90 a 98 dos autos, o sujeito passivo reitera sua alegação de o Auto de Infração não constitui crédito tributário por presunção aferível somente pela variação volumétrica do combustível, outros fatores devem ser levados em consideração, mormente o comparativo do LMC com os encerrantes das bombas e outros elementos contábeis, bem como, da capacidade de armazenamento de combustível da empresa.

Destaca que, no período da autuação, as medições eram feitas através de sistema de vara métrica, onde eram aplicados um produto sobre a régua, que em contato com o combustível, ele altera de cor e fornece o nível do volume contido nos tanques. Sistema esse que por vezes oferta erros, pois, ao transferir essa medição para uma tabela de conversão, ela irá refletir o volume de combustível contido no tanque, que será objeto de lançamento no LMC e na EFD. Assim, diante das dificuldades e confiabilidade desse sistema de medição, no ano de 2022, implantou o sistema VEEDER-ROOT, sistema automatizado que prescinde do sistema de medição física e muito mais confiável, o qual permite a guarda de dados por mais de cinco anos, diferentemente do efetuado manualmente, razão para não anexar os documentos de medição mencionado pelo autuante.

Aduz que o regime monofásico de substituição tributária de combustíveis se encontra implantado na Bahia há mais de 10 anos e a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos recai sobre o substituto tributário (Refinarias e Distribuidoras de combustíveis), sendo o autuado apenas o substituído tributário, não podendo recair sobre si a responsabilidade solidária em decorrência de suposta aquisição de combustíveis sem a respectiva documentação fiscal.

Reprisa suas razões de defesa, dentre as quais a irretroatividade da Portaria nº 159/2019, como

também que sua escrituração é passível de erros, diante de sua complexidade, mas, em momento algum, adquiriu combustível de terceiros sem documentação fiscal, pois, o que houve na realidade foram erros de medição e de lançamento ao se apurar os ganhos, inclusive sem considerar as perdas extraídos do LMC/Registro 1300 da EFD, bem como vários outros fatores, a exemplo de lançamento de nota fiscal no LMC na data da emissão, sem considerar a efetiva data que foi descarregado nos tanques; impossibilidade de aquisição nos volumes apurados; registros de NF-e em apenas um tanque em que pese de fato ter ocorrido em mais de um tanque, etc., para, ao final requerer a análise dos documentos acostados com as retificações procedidas e a declaração de nulidade ou insubsistência da autuação.

É o relatório.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal substabelecido do autuado, Dr. Pedro Marcos Cardoso Ferreira, OAB/BA nº 7.606, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito, no valor de R\$ 218.666,46, em razão da constatação de três infrações, conforme documentos às fls. 7 a 29 dos autos, diante das acusações;

1. Por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ensejando as exigências por falta de recolhimento do ICMS no valor de;

- 1.1 Infração 004.007.001 – de R\$ 191.850,88 e multa de 100%, na condição de responsável solidário, nos meses de; nos meses de; julho de 2019 a dezembro de 2020 e dezembro de 2022;
- 1.2 Infração 004.007.002 – de R\$ 26.174,45 e multa 60%, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, nos meses de; julho de 2019 a dezembro de 2020;
2. Infração 03 – 016.016.001 – Multa de R\$ 641,13, correspondente a 1% sobre o valor de cada nota fiscal que o contribuinte deixou de efetuar a “manifestação do destinatário” – Confirmação da Operação – referente a operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos pela legislação, nos meses de julho de 2020 e maio de 2021.

De início, devo ressaltar que o Auto de Infração se fundamenta em demonstrativos inteligíveis, didáticos e analíticos, nos quais constam suficientemente os elementos para determinar a infração, cujos dados foram extraídos da própria EFD convalidada pela SEFAZ e enviada pelo contribuinte.

Válido registrar que a fundamentação das duas primeiras acusações fiscais decorreu da constatação de diferenças de entradas sem documentação fiscal apuradas através de auditoria de estoque diário por tipo de combustível e, em consequência, não se trata de exigência do imposto sobre a variação volumétrica decorrente da temperatura, mas das quantidades em estoque além desta dilatação.

Registre-se que a PGE, às fls. 216 e 224 do PAF tombado sob nº 269138.0114/19-7, através do Parecer Jurídico PGE nº 2021074132-0, de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, com anuência do Procurador Chefe PGE/PROFIS, consignou que se trata duma norma procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no art. 144, § 1º do CTN, consoante excertos a seguir;

- 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, duma presunção, pois o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio

contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300), que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.

- A alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridicizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- Possibilidade de retroação das Portarias nº 159/19 e 001/2020, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, opina que, por se tratar dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (art. 106, II do CTN).

Por fim, a PGE concluiu que não se trata de consideração de variação volumétrica como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica, sem qualquer lastro documental, o que vem corroborar ser falsa a premissa que se lastreia a tese de defesa.

Saliente-se que a exação está embasada em demonstrativos, cujos dados foram obtidos da própria Escrituração Fiscal Digital (EFD), Registros 1300, 1310 e 1320, enviada pelo contribuinte à SEFAZ/BA, que, nos termos do art. 247 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), 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 (Conv. ICMS 143/06), logo, única escrita válida e de exclusiva responsabilidade do contribuinte, conforme art. 215 do RICMS, não devendo ser afrontada por escrituração paralela de livros físicos de LMC, com supostos dados diversos, porém, sem valor legal.

No caso presente, trata-se de levantamento quantitativo do estoque a partir do Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (S c/ NF), que deverá ser igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa; “EI + C – Sc/NF = EF”.

Esta quantidade remanescente (EF) será confrontada com a quantidade física apurada no final do período de referência pelo contribuinte (escriturada no Registro de Inventário/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 Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado ou no LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis) no final do dia, conclui-se que faltam quantidades físicas e que houve saídas sem notas fiscais, e se
- iii) o estoque final apurado na equação for menor do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário ou no LMC, no final do período, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, consequentemente, entradas deste produto sem notas fiscais.

Portanto, tais conclusões são obvias, exatas e científicas, pois, se 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.

Registre-se, ainda, 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 ínsito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual, por produto, se apura;

ESTOQUE DE ABERTURA + VOLUME RECEBIDO NO DIA - VOLUME VENDIDO NO DIA = ESTOQUE ESCRITURAL

Do referido estoque escritural (resultado de uma apuração aritmética) é confrontado com o estoque de fechamento (resultado de uma apuração física pelo próprio contribuinte, no final do dia), aferindo-se; perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte. Até porque se trata de uma contagem física e pretérita, logo, impossível de ser reavaliada, não podendo, neste momento, se atribuir à justificativa de “erro” ou “falhas técnicas e humanas”, por falta de qualquer meio de comprovação do quanto medido e apurado à época.

Esclareça-se, ainda, que por se tratar de levantamentos diários a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio contribuinte no início de cada dia, como também de mercadorias com fase de tributação encerrada, há de convir que no dia que se constatam “perdas” (em índice superior ao admitido pela ANP) não acarreta exigência do ICMS e muito menos compensação com supostos “ganhos” do dia posterior, pois, repita-se, tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, a partir do inofismável estoque físico de abertura apurado pelo próprio contribuinte, o qual é acrescido do volume recebido no dia, menos o volume vendido no dia, que é igual ao estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque físico de fechamento, a cada dia.

Ademais, o contribuinte sequer prova existência de escrituração de nota fiscal de aquisição de combustíveis em datas equivocadas, como alega, de modo a justificar sobras apuradas acima do limite legal em qualquer data do período fiscalizado, restringindo-se apenas a meras ilações.

No caso presente, exige ao autuado o imposto devido pelo fornecedor, na condição de responsável solidário, e por antecipação tributária, de sua responsabilidade, por ter adquirido combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhados de documento fiscal, pois, por conclusão óbvia, o excedente, diante de tais montas, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas, sim, de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal.

Enfatizo que a exação decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas (por vezes de 196,20% em 07/04/2020 e 68,86% em 21/12/2022 para Diesel BS10; fl. 16), mesmo já deduzidas do ganho volumétrico legal permitido de 1,8387%, configurando-se entradas sem documentação fiscal, exigindo-se ao adquirente, na condição de responsável solidário, o imposto devido pelo fornecedor, como também o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, nos termos dos artigos 6º, IV, e 8º, II, da Lei nº 7.014/96.

Portanto, detectadas entradas de mercadorias sem documentação fiscal, apuradas através da auditoria de estoques, simultaneamente, permite concluir, através do mesmo fato existencial (entradas sem documentação fiscal), os seguintes fatos geradores de ICMS:

- O primeiro, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, as quais sequer se tem conhecimento de quais mercadorias se tratam, porém, por determinação legal, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto.

Portanto, nesta hipótese, os fatos geradores decorrem da presunção legal de operação anterior

do próprio sujeito passivo, não oferecida à tributação, cuja receita serviu de aporte às compras não registradas, independentemente de tratarem de mercadorias tributadas ou não, pois o que se exige, por presunção legal, é o imposto em decorrência do suporte financeiro utilizado para tais aquisições não registradas. Tal exação não é objeto do Auto de Infração.

- O segundo fato gerador do mesmo fato existencial (entradas sem documentação fiscal), decorre da condição de responsável solidário do autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que o art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96 estabelece que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que *detiver* para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Portanto, diferente do fato gerador anterior, de responsabilidade do próprio autuado, esta exação decorre do imposto devido pelo fornecedor das mercadorias (origem incerta), exigido ao autuado na condição de contribuinte solidário, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais, cuja exação é o objeto deste Auto de Infração.

- O terceiro fato gerador (mesmo fato existencial), decorre da constatação de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária (origem incerta), na condição de sujeito passivo por substituição, apurado em função do valor acrescido, de acordo os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, objeto do item anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, como previsto no art. 8º, da Lei nº 7.014/96.

Assim, diferente dos fatos geradores anteriores, esta exação decorre do encerramento da fase de tributação de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, quanto às operações subsequentes, cuja exação também é o objeto deste Auto de Infração.

Diante de tais considerações, apesar da existência de único evento (entradas de mercadorias sem documentação fiscal), tal constatação repercute em fatos geradores diversos e independentes.

Contudo, no caso em análise, não exige ICMS por presunção e muito menos por presunção legal de saídas anteriores, até porque tal presunção só é válida às atividades comerciais que comercializem mercadorias tributadas pelo regime normal do imposto, o que **não** é caso do contribuinte varejista de combustíveis, razão de se exigir apenas o ICMS por solidariedade e por antecipação tributária.

Significativo ressaltar que o deficiente não comprova a existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repita, 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 contribuinte enviados à SEFAZ via SPED/EFD, sendo as razões de defesa incapazes à reforma do lançamento de ofício, tanto por se tratar de operações de entradas sem origens, diante da ausência de documentos fiscais, quanto por não ter as alegações de defesa qualquer respaldo documental, sendo impertinentes aduzir tratarem de transferência; de erros nas medições; de distribuições de combustíveis entre diversos tanques; de não se considerar as retificações no LMC 1300 da EFD (após o início da fiscalização), se não existem documentos comprobatórios de tais circunstâncias pretéritas e de impossíveis comprovações, de modo a destituir escrita válida e de exclusiva responsabilidade do contribuinte, enviada à SEFAZ.

Ademais, registre-se que, quando devidamente comprovado, foram consideradas no levantamento fiscal as exceções à regra, a exemplo de; “Correção das entradas sem NF-e”; “Notas com entradas em mais de um tanque” e efetivadas as “Correções das entradas em mais de um tanque”, conforme documentos às fls. 27 a 28 (v) dos autos.

Quanto à infração 3, relativa às Notas Fiscais 811995 e 162751, ínsitas no demonstrativo à fl. 29 (v), o fato de o autuado as ter registrados na EFD não o exime da penalidade pela falta de informação

dos eventos da NF-e denominados “confirmação da operação”, “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, no prazo previsto em regulamento, conforme estipulada no art. 42, X-A, da Lei nº 7.014/96, sendo subsistente a exação.

Diante de tais considerações, vislumbro que as razões de defesa são incapazes à reforma do lançamento de ofício e muito menos a pretensão para extinção do crédito tributário por afrontar aos princípios da legalidade e da irretroatividade, sendo as multas aplicadas previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, falecendo competência a este colegiado a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos previsto no art. 125, III, do COTEB (Lei nº 3.956/81).

Do exposto, voto PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0030/24-4, lavrado contra **KADOSHI DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 218.025,33**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 191.850,88 e de 60% sobre R\$ 26.174,45, previstas no art. 42, III, “d” e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 641,13**, prevista no inciso X-A, alterada pela Lei nº 12.824 de 04/07/2013, com a redação dada pela Lei nº 13.461, de 10/12/2015, do mesmo diploma legal acima citado, e dos acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2025.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA