

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0139/19-0
RECORRENTE - POSTO KALILÂNDIA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0235-03/20-VD
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 04/06/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0107-11/21-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0235-03/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/12/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$401.128,01, em razão de uma única infração, descrita da forma a seguir:

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, nos meses de dezembro de 2015, 2016, 2017 e 2018.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF), apreciou a lide no dia 18/11/2020, (fls. 102 a 125), e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

Preliminarmente, cabe apreciar as questões suscitadas em Memorial pelo defendente. Em sessão de julgamento, realizada no dia 18/11/2020, o patrono da autuada, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026, em sustentação oral, arguiu, reiterando as seguintes questões de ordem, requerendo: (i) que o PAF ficasse sobrestado, até que o julgamento no CONSEF voltasse a ser realizado de forma presencial, sob a alegação de que a sessão virtual, realizada via videoconferência, como está ocorrendo, cerceia seu direito de defesa. Apresentou entendimento, que o referido procedimento somente é cabível, quando o Contribuinte contra ela não se opuser, o que não acontece no presente caso. Pediu a suspensão do julgamento, se a decisão não for pela nulidade ou improcedência da autuação; (ii) diligência a PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer sobre as questões jurídicas suscitadas em sua defesa; (iii) que considerando a retificação de sua SPED/EFD/LMC, tendo juntado ao PAF os correspondentes recibos e arquivos, deveria, a esse respeito, o Autuante se manifestar.

Essas preliminares foram apreciadas pelo Colegiado desta 3ª JJF, que por unanimidade, decidiu pelo indeferimento dos pedidos da defesa, com os seguintes fundamentos: (i) não havendo necessidade manifestada pelos Julgadores, não há previsão legal de oitiva pela PGE, nesta fase processual; (ii) o julgamento das sessões de forma virtual está previsto na legislação baiana, podendo o defendente se manifestar livremente, como o faz no presente caso, não havendo que se falar em cerceamento de defesa. Ademais, a realização dos julgamentos nessas circunstâncias está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o inciso III, do art. 167 do RPAF/99; (iii) no curso da instrução, não se verificou a necessidade de vistas ao Autuado, sobre a informação fiscal, pois nenhum elemento ou fato novo foi apensado ao PAF pelo Autuante. Sendo assim, não se verificou a necessidade da referida diligência e em consonância com o art. 137, do RPAF/99, compete ao Relator, tanto na primeira, como na segunda instância, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento, a salvo de dúvidas ou incorreções.

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

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

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

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

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

No caso em discussão, o defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, e somente ao ser autuado, no ano de 2019, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive realizando alteração de sua EFD.

O defendente destacou ter retificado seu SPED/EFD/LMC, tendo juntado ao PAF os correspondentes recibos e arquivos, sobre os quais, conforme pedido em 07/08/20 (SIPRO 061909/2020-9), deve o Autuante se manifestar.

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. Ademais, o Autuante apreciou todos os pontos arguidos pela defesa, conforme exige o art. 127 do RPAF/99. Como não realizou qualquer ajuste ou não apensou elementos novos ao processo, desnecessário se fez dar vistas ao Autuado.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, observo que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que pela descrição dos fatos, ficou evidente a irregularidade apurada na ação fiscal.

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 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, 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/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Sobre o pedido de revisão a ser realizado por fiscal estranho ao feito, fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b” do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. A informação fiscal foi prestada em conformidade com o art. 127 do RPAF/99, sendo utilizados argumentos respaldados na doutrina e na jurisprudência. Portanto, não se verifica elementos novos acostados aos autos pelo Autuante, que justifiquem reabertura do prazo de defesa como pretende o defendente.

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

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

Observe que o contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 6º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Assim, saliento que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse 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, conseqüentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exibir esta comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

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

O defendente apresentou entendimento de que a constatação de “omissão de saídas”, pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

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

Sobre estas alegações, saliento que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O autuado argumentou, que admitir a aplicação do parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, uma nova e ilegal espécie de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O defendente insistiu, que o Autuante se olvidou de cumprir a Instrução Normativa 56/2002, que orienta que, “caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização”.

Sobre este argumento, me alinho às conclusões do Autuante, visto que, conforme já mencionado neste voto, no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado, trata-se de omissão de recolhimento do imposto devido na

condição de responsável solidário. O fundamento da autuação não é a “presunção”, estampada no art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96. Neste caso, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a responsabilidade tributária ora discutida, não ser fruto de “presunção”, mas enquadrar-se corretamente, no art. 10, I, “a” da Port.445/98.

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

Em relação à multa aplicada, que foi objeto de contestação pelo autuado, observo que não há reparo a fazer, considerando que houve falta de recolhimento tempestivo do imposto apurado mediante levantamento fiscal, existindo absoluta consonância entre a prevista na Lei e a aplicada pela fiscalização, estabelecida no art. 42, inciso III alínea “g”, da Lei nº 7014/96, que reproduzo, in verbis:

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:

(...)

g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.

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

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

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

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 134/191, mediante o qual aduz o seguinte.

Preliminarmente, alega nulidade da decisão de piso, ao argumento de que o acórdão publicado contemplou um percentual de multa (100%) distinto daquele decidido na sessão de julgamento. Nesse sentido, solicita a degravação da sessão como meio de prova de sua alegação. Transcreve julgado anterior da 3ª JJF mediante o qual teria sido consagrado este entendimento.

Alega, também, nulidade da Decisão recorrida em face de cerceamento do seu direito de defesa, pois o colegiado *a quo* teria se omitido no enfrentamento das razões defensivas. Acosta vasta jurisprudência em apoio aos seus argumentos.

Explica que a JJF deixou de analisar a alegação defensiva relativa à impossibilidade de se fazer uma apuração diária do ICMS, imposto que possui a sua lógica de apuração mensal. Argumenta que não se pode conceber a constatação de fatos geradores diariamente.

Ataca ainda a decisão da 3ª JJF naquilo em que recusou a alegação de inconstitucionalidade, pois assevera que jamais suscitou a inconstitucionalidade da Portaria nº 159/19, mas alegou a sua ilegalidade sob o argumento de que teria criado fato gerador sem que existisse lei para tal, matéria em relação à qual não há vedação a que este Conselho de Fazenda venha a apreciar.

Pede, por fim, que a Decisão recorrida seja declarada nula em face das insistentes negativas de regular instrução do processo, negando vistas ao Contribuinte, bem como inadmitindo pedidos de diligência à PGE. Argumenta que se faz necessária a abertura de vistas à parte contrária na medida em que a autuada promoveu a retificação de seus arquivos SPED, tornando-os compatíveis com as informações enviadas através das DMAS.

Ainda em sede preliminar, caso não acolhido o seu pedido de nulificação da decisão de piso, requer a declaração de nulidade do presente Auto de Infração, por cerceamento do seu direito de defesa, em face do fato de que o Sujeito Passivo não teria tido acesso ao PAF, impedido que foi pela

ausência de atendimento presencial. Argumenta que a anexação, por parte da autoridade fiscal, de demonstrativos de débito, bem como de dados da ordem de serviço deveria ensejar a reabertura do prazo de defesa, de forma a permitir o mais amplo exercício do seu direito de defesa.

Ainda em preliminares, o Sujeito Passivo alega nulidade do lançamento por ausência de apreciação dos documentos fiscais e contábeis da empresa autuada. Explica que possui, além do LMC, todos os demais documentos fiscais e contábeis necessários a uma real apuração da movimentação econômica da empresa, elementos esses que sequer foram analisados pelo preposto fiscal, contrariando o quanto estatuído pela Instrução Normativa nº 56/07, a qual prevê que o Fisco deve abster-se de aplicar os roteiros fiscais, quando verificar que as operações habituais da empresa são isentas, não tributadas ou sujeitas à substituição tributária. Nesse sentido, destaca que nenhuma explicação sobre os ganhos foi solicitada ao Contribuinte. Aponta exemplos daquilo que denomina de “*ganhos diários irreais*”.

Ainda explorando o terreno das nulidades, alega vício do PAF por ausência de efetiva demonstração das supostas omissões, pois os demonstrativos ofertados à Autuada não espelham a comparação entre os estoques escritural e de medição, mas tão somente apontam dados dos supostos ganhos e das disponibilidades. Afirma que faltam dados que comprovem os estoques de fechamento, e, por via conexas, as próprias omissões.

Argui, igualmente, nulidade por erro no enquadramento legal da conduta autuada. Aponta a contradição entre o art. 23, citado no lançamento, e a apuração feita com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, questionando se seriam hipóteses de presunção distintas. Após transcrever as normas citadas, conclui que a pretensão fiscal foi no sentido de afirmar que a autuada, anteriormente aos períodos indicados no AI, teria vendido mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, conseqüentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim, omissão de receita. Argumenta, todavia, que para essa constatação, haveria, a fiscalização, de se utilizar do roteiro de auditoria de estoques previsto na Portaria nº 445/98. Afirma, contudo, que as operações anteriores mencionadas no art. 7º, incisos I e II da Portaria não se encaixam no preceito legal de falta de contabilização de entradas. Argumenta que a base de cálculo da operação deveria ser calculada de acordo com o art. 23-A, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, cujo texto transcreve.

Observa que o art. 6º, inciso VI da Lei nº 7.014/96 (também mencionado no Auto de Infração) encontra-se totalmente divorciado das hipóteses de presunção previstas no artigo 4º, o qual não se reporta à responsabilização por solidariedade decorrente de ST, mas hipótese de responsabilidade pela posse de mercadoria sem documentação fiscal ou com documentação inidônea, no trânsito de mercadorias.

Afirma que a Lei baiana não atribui responsabilidade ao distribuidor, e sim ao industrial, o que significa dizer que a atribuição de responsabilidade solidária mediante portaria estaria em contradição com o disposto no art. 128 do CTN, que exige lei para tal. Transcreve julgados em apoio aos seus argumentos.

Alega, ainda, nulidade do lançamento por impropriedade do método aplicado. Explica que a autuação não seguiu roteiro compatível com o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, pois se limitou a retirar do LMC informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades diariamente, por exercício e tipo de combustível. Argumenta que foram selecionados apenas os dias em que houve ganhos, totalizando-se anualmente, para depois deduzir o percentual de 1,8387%, chegando à conclusão de que a diferença representaria “ganhos excessivos” e, portanto, omissão de entradas. Afirma que a Portaria nº 445/98 não prevê a possibilidade de se fazer essa auditoria de forma diferente daquela como se encontra lá disciplinada.

Conclui, assim, que não existe nexo de causa e efeito entre a acusação fiscal e a demonstração realizada, já que é acusada de ter adquirido combustíveis sem documentação fiscal, enquanto que a apuração, por outro lado, foi feita com base em uma parte dos dados encontrados na EFD/LMC.

Pede a decretação da nulidade ao argumento de que é inaplicável a presunção prevista na Lei nº 7.014/96. Explica que ainda que as operações anteriores (omitidas) fossem comprovadas não ensejariam a falta de recolhimento do imposto justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas, as quais já acontecem com o tributo recolhido antecipadamente, pelo industrial ou extrator. Defende que para se aplicar a presunção precisaria comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS, pelo responsável legal. Defende que caberia, no máximo a aplicação do art. 11 da Portaria nº 445/98, conforme já decidiu o CONSEF. Acosta jurisprudência em apoio aos seus argumentos.

Alega do vício por irregularidade na condução da ação fiscal. Afirma que o autuante utilizou métodos outros que não aqueles previstos na Portaria nº 445/98, desconsiderando as perdas do estabelecimento, bem como tratando os fatos geradores como sendo diários, além do que as planilhas entregues não espelham diferenças entre estoques escritural e medido. Acosta julgados e reitera, mais uma vez, a impossibilidade de constatação de fato gerador diário

Argui ilegalidade da Portaria nº 159/19, por ter tratado de matérias reservadas à lei, quais sejam, fato gerador, base de cálculo e alíquota. Explica que a norma complementar referida definiu como fato gerador o montante que ultrapassar a variação volumétrica de 1,8387%. Questiona também a sua aplicabilidade a fatos geradores pretéritos, o que prejudica o Contribuinte.

Alega, ainda, nulidade por utilização de dados irreais. Argumenta que as quantidades pinçadas da EFD da empresa são tão absurdas que não refletem a realidade das suas movimentações realizadas no período. Afirma que erros na EFD não podem caracterizar fato gerador do ICMS. Pede que lhe seja concedido um prazo para retificação das informações inconsistentes. Assevera que o eventual descumprimento se relaciona a normas relativas a obrigações acessórias.

Argui nulidade por ilegitimidade passiva, ao argumento de que a lei atribui responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS ST ao industrial ou ao extrator, mas jamais ao estabelecimento distribuidor. Entende que não existe lastro legal para se exigir imposto da autuada.

Por fim, ainda em sede de preliminares, argui nulidade da autuação em face da ilegalidade perpetrada pela Portaria nº 445/98, ao atribuir responsabilidade solidária sem amparo na lei.

No mérito, após destacar que o norte da autuação (para justificar a exigência de imposto) é a entrada de mercadorias sem contabilização, afirma que o método regular a ser adotado, para tal, é o levantamento quantitativo de estoques, em conformidade com os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98 e Instrução Normativa nº 310/90. Assim, sustenta ser ineficaz o lançamento baseado em apenas uma passagem da portaria citada, notadamente naquela que somente lhe foi inserida em outubro de 2019, após a ocorrência dos fatos geradores em discussão.

Volta a alegar que a Autuada não pode ser responsabilizada pelo recolhimento do tributo, por não se enquadrar como industrial, já que a Lei nº 7.014/96 apenas permitiu a transferência da responsabilidade ao distribuidor, quando o tributo retido for feito a menos, conforme seu art. 6º, inciso XVI. Fora disso, afirma que a única possibilidade existente não diz respeito à substituição tributária, mas aos casos em que se pode responsabilizar qualquer pessoa, física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega, desacompanhadas da documentação fiscal, ou com documentação inidônea. Tal situação, assevera, somente acoberta o lançamento nas operações de trânsito ou de auditoria de estoques em exercício aberto.

Ressalta que o LMC sempre existiu (criado pela Portaria nº 26/92 da ANP), no qual são registradas as perdas e ganhos, informações que são transmitidas no Registro 1300 do SPED. Destaca que, antes da Portaria nº 159/19, a fiscalização nunca lançou mão desses dados para exigir ICMS, seja por responsabilidade própria, seja por responsabilidade solidária. Ensina que o livro fiscal citado possui objetivos relacionados na respectiva portaria, quais sejam, proteção ao consumidor, detectar vazamentos nos tanques, facilitar a fiscalização e arrecadação do ICMS e IVVC, e coibir aquisições irregulares de combustíveis. Não admite, todavia, que desses registros se possa extrair qualquer

revelação relativa a entradas de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, sem documentação fiscal.

Alega que a portaria não poderia retroagir para regular situação jurídica anterior à sua existência, pois se trata de ato normativo complementar que não pode estabelecer o fato gerador nem definir a base de cálculo do imposto. Argumenta que o lançamento deve se reportar à data de ocorrência do fato gerador, regendo-se pela lei então vigente.

Explica que a apuração de estoques por exercício fechado ou aberto requer que sejam computadas todas as variáveis contábeis, quais sejam, estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições, procedimento que, uma vez observado, resultaria em números completamente distintos daqueles apurados pela autoridade fiscal, uma vez que as perdas são sempre muito superiores aos ganhos, o que implicaria em despejar, no meio ambiente, anualmente, centenas de milhares de litros de combustíveis. Outra conclusão, destaca, é no sentido de que não se pode cobrar ICMS sobre vendas sem emissão de documentos fiscais, já que tal fato não gera nova incidência do imposto (já destacado na fonte).

Raciocina que admitir a aplicação isolada do § único, do art. 10 da Portaria nº 159/19 seria criar nova hipótese de fato gerador, consumado ou presumido, sem previsão legal, o que resulta, igualmente, na improcedência da presente exigência fiscal.

Argumenta, por outro lado, que a Portaria 445/98 não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e aquelas sujeitas ao regime normal do imposto, em face do que pleiteia que seja adotada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007 para apuração do quantum debeat. Acosta jurisprudência em apoio aos seus argumentos, especialmente o Resp 1.122.126/RS, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves, em 22/06/2020, que conclui não haver fato gerador em decorrência da variação volumétrica de combustíveis líquidos.

Pede, por fim, a oitiva da PGE/PROFIS.

Neste termos, pede deferimento.

Pautado para julgamento na sessão do dia 19/03/2021, após a leitura do relatório, da sustentação oral por parte do representante do Sujeito Passivo e do parecer da PGE/PROFIS, houve intenso debate acerca da matéria, tendo, o colegiado, deliberado pelo adiamento do processo, com vistas a que o Contribuinte pudesse trazer aos conselheiros os relatórios de medições diárias, de modo a permitir que se venha a fazer uma avaliação do seu efeito probatório perante terceiros.

Na mesa de julgamento, o advogado da empresa deduz uma nova alegação de nulidade, relativa à falta de anexação de planilha excel referida pelo Autuante durante a sessão de julgamento.

VOTO

Noto que o Sujeito Passivo suscita questões preliminares variadas e numerosas, que abordam desde a nulidade do lançamento (Auto de Infração), até a nulidade da decisão de piso. Considerando que os vícios alegados do Auto de Infração representam questão que prejudicam o exame dos demais pontos, inicio a análise por este ponto, conforme adiante.

Quanto à alegação de nulidade por falta de acesso ao PAF em face da inexistência de atendimento presencial, não merece acolhida, pois, diferentemente do que afirma a Recorrente, há sim atendimento presencial dos Contribuintes, com a condição de que seja agendada a visita com antecedência, oportunidade em que poderá, o preposto empresarial, ter vistas aos autos, retirando inclusive as cópias de que precise. Tal informação se encontra veiculada no site da Sefaz/BA (<https://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/cartadeservicos/index.asp>), na aba “CARTA DE SERVIÇOS AO CIDADÃO”, na opção “Auto de Infração ou Notificação Fiscal - Pedido de Vistas ou Cópias”.

Quanto à alegação de nulidade por ausência de apreciação de documentos fiscais e contábeis da empresa, é importante frisar, que a apuração das entradas de combustíveis adquiridos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal decorreu diretamente do exame da EFD da empresa,

mais especificamente, do seu Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC. Nesse sentido, a alegação recursal deixa entrever uma divergência na interpretação dos números lá registrados, conflito para a solução do qual exige que se adentre ao mérito da autuação, o que será feito em momento oportuno. Rejeito também esta alegação de nulidade.

Quanto à alegação de que a fiscalização deveria se abster de aplicar os roteiros fiscais, sob o argumento de que as operações praticadas pela Recorrente são sujeitas à substituição tributária, faz-se importante destacar, que tratando de estabelecimento com operações integralmente sujeitas à substituição tributária, a Instrução Normativa SAT nº 56/07, somente desaconselha a aplicação dos roteiros fiscais relativos às presunções de omissão de saídas, conforme se depreende da leitura do texto do Item “2” da instrução citada, abaixo reproduzido:

*“2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, **deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções** (grifos acrescidos) referidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.”*

Ora, a autuação nada tem a ver com “presunções”, mas com a constatação de entradas de mercadorias sem documentação fiscal respectiva, conforme consta da descrição da conduta autuada, na peça inaugural do lançamento, abaixo transcrita:

*“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, nos meses de dezembro de 2015, 2016, 2017 e 2018.”*

De fato, a presunção referida na lei, tem como pressuposto a existência de operações de saída anteriores, em face das quais a empresa obteve receitas não registradas, fonte para a aquisição dessas mercadorias sem registro. No caso dos autos, a cobrança do imposto decorre da responsabilidade solidária do adquirente, prevista no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, conforme se encontra indicado no Auto de Infração, dispositivo legal esse que reproduzo abaixo:

“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; ...”*

Assim, não merece acolhida a alegação recursal neste ponto.

Quanto à alegação de nulidade por ausência de demonstração das omissões de registro de entradas, não merece igualmente acolhida, pois as diferenças apuradas decorreram diretamente do registro, por parte da empresa, de ganho volumétrico incompatível com as leis da física, incompatível com as margens previstas na Portaria DNC nº 26/92 (0,6%), e incompatível também com as margens de tolerância previstas na legislação tributária estadual (1,8387%). Essa é a materialidade da infração apontada, dispensando a comparação entre o registrado e o medido.

Quanto ao alegado erro no enquadramento legal da conduta autuada (na medida em que o AI faz referência ao art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96), parecem-me despiciendas maiores considerações, pois, como já dito, a autuação não decorreu de presunção, mas de responsabilidade por solidariedade nas aquisições de combustíveis sem nota fiscal.

A referência ao dispositivo legal citado, não invalida, todavia, o lançamento na medida em que resta evidente, pela descrição dos fatos, o enquadramento legal, conforme prevê o art. 19 do RPAF, abaixo reproduzido:

“Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”

Quanto à alegação de que a lei tributária não atribui responsabilidade ao distribuidor, destaque-se

que não se está aqui a tratar da responsabilidade tributária ordinária, mas da responsabilidade solidária, que decorre da lei, e, neste caso, basta que qualquer pessoa física ou jurídica detenha mercadorias para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea, hipótese tratada nos autos.

Quanto à alegação de impropriedade do método adotado para apuração do imposto, tal tema, tangencia o mérito da autuação e como tal será tratado, no momento próprio.

Embora a Recorrente alegue que o imposto já se encontrava pago, na fonte, não desenvolve qualquer atividade probatória nessa direção, o que inviabiliza que se possa acolher a sua alegação. De fato, a ausência de registro do combustível adquirido representa óbice à identificação de sua origem e, conseqüentemente, impede que se possa comprovar o pagamento do tributo pelo industrial/fornecedor.

Quanto à alegação de vício na condução da ação fiscal por indeferimento de diligências solicitadas, é importante ressaltar, que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
...”*

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado, reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

*...
a) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (grifo acrescido);
...”*

Assim, entendo que a Junta fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Quanto à alegação de ilegalidade da Portaria nº 159/19, por tratar de matéria com reserva de lei é importante destacar que a alteração da Portaria nº 445/98, promovida pela portaria citada, não teve o condão de inovar a ordem jurídica, nem passou a prever fato gerador, pois não pode fazê-lo. O que fez foi apenas prever um limite de tolerância, a ser excluído da autuação relativa a levantamento quantitativo de estoques, haja vista os estudos realizados relativos à matéria.

Assim, apenas favoreceu o Sujeito Passivo, orientando no sentido de não ser efetuado o lançamento na hipótese de a diferença apurada se apresentar inferior ao limite lá previsto.

Destaque-se, ademais, que se trata de ato emanado do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, autoridade a que este colegiado deve hierarquia, não sendo possível negar-lhe aplicabilidade, conforme dispõe o art. 167, inciso III do RPAF/99, abaixo reproduzido:

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

...
III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”

Quanto à alegação de nulidade por utilização de dados irreais, o exame de tal matéria também tangencia o mérito, devendo ser abordada quando da análise da pertinência, ou não, da exigência do tributo em foco.

Quanto à alegação de ilegitimidade passiva, não procede, pois como já dito, o raciocínio desenvolvido pela Recorrente, para chegar a tal conclusão, pressupõe que tenha a presente exigência fiscal como uma presunção, elemento que não foi a motivação do presente lançamento. Assim, tendo sido responsabilizada por aquisição de combustível sem prova do pagamento do imposto, deve responder solidariamente pelo seu recolhimento.

Por fim, quanto ao prazo solicitado para retificação da EFD, tal iniciativa não elide a presente autuação, pois se trata de informações que foram veiculadas no seu Livro Fiscal LMC, cujo afastamento não depende de pura e simples retificação do registro, mas de prova efetiva de que o seu conteúdo não corresponde à realidade da movimentação econômica da empresa, ônus processual do qual a empresa Recorrente ainda não se desincumbiu.

Por tudo isso, rejeito as alegações de nulidades do Auto de Infração.

Ainda em sede de preliminares, passo a seguir à análise das alegações de nulidade da Decisão recorrida.

Quanto à alegação de que o acórdão recorrido teria contemplado um percentual de multa (100%), superior àquele objeto de sufrágio na sessão de julgamento da JJF, a consulta à degravação, realizada durante a sessão de julgamento, revela que a deliberação ocorrida no dia da reunião do colegiado de piso está em conformidade com o acórdão publicado. Nota-se, inclusive, que houve no dia da Decisão recorrida, questionamento do advogado da recorrente, o qual teve a oportunidade de esclarecer as dúvidas que ainda possuía, momento em que questionou e obteve resposta nesse sentido. Assim, rejeito tal alegação de nulidade.

Quanto à alegação de omissão no julgado, relativamente à alegação de impossibilidade de se apurar ganhos diários, não merece acolhida, pois o acórdão recorrido é taxativo em asseverar que a apuração dos estoques deve ser feita diariamente, bem como que, no Livro de Movimentação de Combustíveis, devem ser consignadas as quantidades de fechamento diário de estoque, o que, a juízo da Relatora *a quo*, seria elemento suficiente a justificar a apuração diária do imposto, conforme se depreende da leitura de trechos do acórdão recorrido, abaixo destacados:

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

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

Ora, toda a fundamentação desenvolvida pela JJF, foi conduzida no sentido de validar a apuração diária do tributo. Assim, embora o Sujeito Passivo possa discordar do entendimento manifestado pela JJF, fato é que o deciso *a quo* não se omitiu no trato da matéria.

Quanto à alegação de omissão do julgado, em relação à alegação de ilegalidade da Portaria nº 159/19, a despeito de a Relatora não ter afirmado textualmente que tal norma “não é ilegal”, a fundamentação desenvolvida à folha 124 é reveladora de que essa é a ideia que inspirou a deliberação da Junta, pois assevera que a Portaria nº 159/19 teria apenas interpretado o conteúdo do texto legal, sem representar qualquer inovação na ordem jurídica, conforme se lê em trecho abaixo destacado:

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

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

Assim, entendo que a rejeição da alegação impugnatória, relativamente à ilegalidade da Portaria nº 159/19, é decorrência lógica do conjunto discursivo presente no acórdão recorrido. Rejeitada a alegação de nulidade também neste ponto.

Por fim, afasto a alegação (feita em mesa), de nulidade por falta de anexação da planilha excel, pelo Autuante, já que o registro que deu base à autuação é suficiente, por si só, para documentar o fato motivador da autuação, qual seja, o ganho em volume excedente àquele tolerado pela legislação.

Do exposto, afasto as alegações preliminares suscitadas.

Denego o pedido de diligência, por entender que os elementos dos autos são suficientes à formação da minha convicção.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “*falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas 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, ...*”.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando: “*a) ineficácia do lançamento por uso de procedimento fiscal inexistente à época dos fatos geradores; b) uso de metodologia equivocada; c) que não foram computadas todas as variáveis inerentes ao levantamento de estoques, mas apenas apurados os ganhos volumétricos; e d) pede a adoção da proporcionalidade na apuração do tributo*”.

Quanto à alegação de uso de procedimento fiscal inexistente e uso de metodologia equivocada, é relevante destacar que a autuação decorreu da constatação de omissão no registro de entradas de combustíveis, conforme destaca a peça inaugural do lançamento. Tal constatação, somente foi possível porque os ganhos registrados extrapolaram os limites do possível, física e normativamente considerado.

O registro diário dos estoques, é uma especificidade da atividade econômica desenvolvida pela empresa Recorrente, a qual atua como posto revendedor varejista de combustíveis, estabelecimento que se encontra obrigado a inventariar diariamente os estoques, no seu Livro de Movimentação de Combustíveis, conforme exige a Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992,

cujas ementas reproduzo abaixo:

“Institui o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda (grifo acrescido) de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa”

Por força da inclusão de tal registro na EFD da empresa, a fiscalização pode apurar as entradas de mercadorias sem comprovação de sua origem, apuradas a partir do registro de variações volumétricas em desconformidade com as características das mercadorias comercializadas pela empresa. Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional ($Ef + C - S = Ef$), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos.

A despeito da metodologia abreviada, o uso da equação de estoques tradicional revelaria o mesmo resultado. De fato, bastaria somar-se o estoque do dia anterior com as compras de combustíveis (registradas mediante NF), e deduzirem-se as saídas de combustíveis no dia, comparando-se, ao final, o estoque apurado com aquele efetivamente medido. É evidente que seria necessário deduzir, da diferença apurada, um ganho por expansão volumétrica do combustível líquido, na ordem de 1,8387%, sobre o volume disponível. Sobre o montante que sobejasse desse cálculo, deveria ser calculado o imposto devido por solidariedade, já que tal número seria representativo de um ingresso de combustíveis sem documentação fiscal respectiva, número que poderia, inclusive, ser superior àquele apurado pela fiscalização, porque acabaria por refletir outras omissões distintas daquela relativa à variação volumétrica.

Em termos práticos, poder-se-ia obter o mesmo resultado apurando-se a diferença entre o ganho volumétrico registrado e aquele permitido pela legislação, metodologia que foi seguida pela autoridade fiscal. A diferença aqui é que esse método apura, exclusivamente, as diferenças decorrentes da superestimativa da variação volumétrica. Não há, todavia, diferença ontológica nos procedimentos, ambos legitimados pelas normas legais e complementares postas.

Ressalte-se, ademais, que por força do quanto disposto no art. 4º da Portaria DNC citada, o estabelecimento de Posto Revendedor se encontra obrigado a **escriturar corretamente** o LMC, podendo ser autuado para a hipótese de não fazê-lo, conforme abaixo:

“Art. 4º A não apresentação do LMC, ou a sua apresentação, ao DNC, com falta ou irregularidades de escrituração implicará ao PR:

*I - Notificação para apresentação, no prazo de 24 (vinte quatro) horas, do LMC corretamente escriturado;
II - Autuação, no caso de não cumprimento do previsto no inciso anterior, seguida de notificação para que apresente ao DNC, no prazo de 10 (dez) dias úteis, declaração da existência do LMC corretamente escriturado;*

III - Interdição, por ato da Diretoria do DNC, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis, dos equipamentos de abastecimento de combustíveis do PR, se não apresentada a declaração no prazo estabelecido ou se apresentada com inveracidade, observado o disposto nas alíneas a seguir:

a) Quando a notificação prevista no inciso II resultar da não apresentação do LMC, a interdição dar-se-á em todos os equipamentos de abastecimento do PR;

b) No caso de a referida notificação decorrer da falta ou irregularidade de escrituração de combustível(is) no LMC, a interdição ocorrerá no(s) equipamento(s) de abastecimento do(s) produto(s) correspondente(s).

Parágrafo único - A interdição de que trata este artigo será mantida até a constatação, pelo DNC, da existência do LMC corretamente escriturado (grifos acrescidos).”

A leitura do conteúdo do art. 4º, acima transcrito, é revelador do zelo e cuidado que devem permear toda a escrituração das operações no LMC, pois qualquer erro incorrido pelo posto revendedor, expõe o estabelecimento a sanções administrativas.

Assim, ainda que se possa admitir a ocorrência pontual de irregularidade na escrituração dos ganhos, não é crível que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse contaminar todos os meses fiscalizados, sem que disso adviessem as sanções, como consequências previstas

na legislação.

Menos crível ainda, é que o estabelecimento viesse a cometer tantos erros, em sequência, sem empreender esforços com vistas a saná-los, face à possibilidade de vir a ter o seu funcionamento interditado, conforme prevê o inciso III do art. 4º da Portaria DNC citada.

Portanto, não soa verossímil a alegação recursal de que o seu livro LMC estaria eivado de erros, com registros de ganhos equivocados em vários dos dias auditados.

Quanto à alegação de irretroatividade da Portaria nº 159/19, embora o levantamento fiscal tenha se respaldado em procedimento disciplinado na Portaria nº 445/98, a constatação de omissão de entradas foi apurada, simplesmente, a partir do registro excedente de variação volumétrica, conforme prevê o art. 10, parágrafo único do diploma normativo citado, conforme abaixo:

“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):

...

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). (grifos acrescidos)”

Portanto, nenhum sentido faz falar-se em irretroatividade da norma disposta na Portaria 159/19, já que representa, nada mais nada menos, que um procedimento contábil elementar de controle de estoques, cuja expressividade aritmética fala por si só.

Lembre-se, aliás, que a decisão de STJ (Resp nº 1.884.431-PB), somente afastou a cobrança de imposto sobre o montante da variação volumétrica, mas jamais sobre a parcela que excede a esse ganho, que é exatamente o que está sendo cobrado no presente processo.

Por todo o exposto, entendo adequada a metodologia adotada pelo preposto fiscal, não havendo qualquer reparo a ser feito.

Nesse sentido, o Sujeito passivo teve inúmeras oportunidades de fazer prova de que os “ganhos” registrados em seu livro LMC, teriam decorrido de erro, conforme alega. Frise-se, inclusive, que esta 1ª CJF, concedeu um prazo adicional para que a empresa pudesse trazer os seus relatórios de medição aos autos.

O exame dos relatórios de medição entregues revela, todavia, que se trata de documentos de controle interno à empresa, produzidos unilateralmente e desprovidos de qualquer formalidade na sua elaboração. Não se presta, por consequência, como prova que possa vir a ser prestigiada em detrimento do seu livro oficial, o LMC, multicitado.

Quanto ao pedido de adoção do critério da proporcionalidade para apuração do imposto devido, como já dito, tal somente se viabiliza na medida em que a presente exigência tivesse decorrido de presunção de omissão de receitas, conforme prevê o Item “2” da Instrução Normativa SAT nº 56/07, que peço vênha para voltar a transcrever:

*“2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, **deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções** (grifos acrescidos) referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.”*

Como de presunção não se trata, mas de cobrança de ICMS normal por responsabilidade solidária, devido pelas operações de entrada, entendo incabível a aplicação do dispositivo evocado.

Assim, entendo que não merece reparo a decisão de piso.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTOS DIVERGENTE (Quanto à preliminar) e DISCORDANTE (Quanto ao mérito)

Com todo o respeito ao ilustre Conselheiro Relator, a quem desde já parabenizo pelo voto proferido em questão bastante intrincada, para manter a coerência com o posicionamento que até então tenho manifestado quanto às questões procedimentais, sobretudo em se tratando de presunção, e não vejo justificativa para mudar neste caso, divirjo do entendimento apresentado.

Por uma questão didática, para melhor facilitar a compreensão sem a repetição desnecessária de elementos do processo, peço licença para sintetizar as nulidades em discussão da seguinte forma:

1. Nulidade da decisão de primeira instância em razão da fixação do percentual da multa;
2. Nulidade da decisão de primeira instância por não enfrentar alegações da defesa (item 35 da impugnação);
3. Nulidade da autuação por ausência de documentos comprobatórios dos fatos alegados;
4. Nulidade da autuação por falta de apreciação dos documentos fiscais e contábeis da recorrente;
5. Nulidade da autuação por falta de efetiva demonstração das omissões;
6. Nulidade da autuação por erro de enquadramento legal;
7. Nulidade da autuação por inaplicabilidade da presunção permitida;
8. Nulidade da autuação por irregularidades na condução da ação fiscal (método utilizado não previsto);
9. Nulidade da autuação por impossibilidade de constatação de fato gerador diário;
10. Nulidade da autuação por ilegalidade da Portaria 159/19 e pela sua inaplicabilidade a fatos pretéritos;
11. Nulidade da autuação por utilização de dados irreais;
12. Ilegitimidade passiva da recorrente por ausência de responsabilidade tributária;
13. Nulidade da autuação por ilegalidade da Portaria 445 considerando que responsabilidade só pode ser prevista por lei;
14. Nulidade do processo por cerceamento de defesa em razão de não ter sido fornecido à recorrente todas as planilhas utilizadas pelo autuante no levantamento;

Rejeito as preliminares 1, 2, 3, 6 e 8, observando que não há necessidade de pronunciar a nulidade se a decisão de mérito beneficiar a parte a quem aproveita, conforme parágrafo único do art. 155 do RPAF.

Acolho a preliminar nº 14, arguida em sessão de julgamento realizada em 19/04/2021, quando o fiscal autuante apresentou as planilhas utilizadas no levantamento, uma vez que estas não foram fornecidas ao contribuinte para o exercício da ampla defesa, tampouco foram reproduzidas integralmente nos autos.

Em que pese tenham sido confeccionadas a partir da extração dos dados contidos na EFD que o contribuinte tem acesso, a meu ver, os documentos que acompanharam a autuação são insuficientes para identificar, por exemplo, se o autuante considerou a variação volumétrica entre o estoque de fechamento e de abertura dos sistemas de armazenamento subterrâneo do contribuinte o que pode prejudicar a defesa, notadamente porque essa informação também não é fornecida de maneira clara ao longo do processo administrativo.

Quanto às demais preliminares (n^{os} 4, 5, 7, 9, 10, 11, 12 e 13), entendo que se confundem com o mérito do recurso, o qual passo a abordar.

Para começar, penso que é indispensável fixar desde agora que a presente hipótese reproduz uma inequívoca autuação por presunção legal. Tanto é assim que o Auto de Infração indica como um dos seus fundamentos legais o § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que trata de presunção de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto no âmbito estadual.

Do mesmo modo, necessário pontuar não se está cuidando da tributação da variação volumétrica de combustível, cuja qual o STJ já afastou da tributação do ICMS, tanto para fins de crédito pela evaporação (REsp 1.122.126/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 01/07/2010), como para fins de débito pela dilatação (REsp 1.884.431/PB, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 11/09/2020).

A autuação, parte da análise da escrita fiscal do contribuinte para estabelecer operações de entrada desacobertas dos documentos fiscais necessários, presumidamente ocorridas em razão da identificação de uma variação quantitativa de combustível em montante superior àquele que deve ser considerado como mera dilatação e/ou evaporação térmica. Assim, também é preciso reconhecer que não há, como afirma a recorrente, “fato gerador novo” ou “fato gerador diário”.

A Portaria nº 159/19, em tese, vem para estabelecer uma metodologia de levantamento de quantitativo de estoques através de critérios que possibilitariam uma fiscalização mais adequada ao tipo de atividade econômica exercida, considerando as peculiaridades do segmento de revenda de combustível.

Mas o fato gerador é o natural do tributo: operação de circulação de mercadoria. O que se tentou modificar foi apenas o procedimento de fiscalização. Consequentemente, também não é a responsabilidade tributária que constitui o fato gerador. Esta apenas indica quem deve recolher o tributo, a critério da legislação tributária (art. 128 do CTN).

Aliás, se fosse este o fato gerador, conforme sugerido nos autos, teria que se reconhecer a ilegitimidade passiva arguida pela recorrente, pois o art. 6º, inciso IV da Lei nº. 7.014/96, diz respeito a situações de flagrância na posse de mercadoria sem nota, o que não é o caso, senão vejamos:

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; (sublinhamos)

A norma contém previsão expressa de que há, como pressuposto, a detenção (posse), de mercadoria para comercialização ou simples entrega, logo, não me parece aplicável à presente situação, que deriva de autuação realizada com base na escrituração fiscal digital, sem qualquer constatação ou verificação presencial, como esclarece a informação fiscal.

Convém ainda lembrar, que o § 1º, do art. 8º da Lei nº 7.014/96 somente autoriza a atribuição de responsabilidade ao distribuidor, quanto às diferenças de imposto, se retido a menos pelo industrial ou extrator, nas operações com combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, nos termos do regulamento. A recorrente, todavia, não se enquadra em nenhuma dessas atividades.

Assiste razão à recorrente, por outro lado, quando afirma que a responsabilidade somente pode ser atribuída por lei. É o que diz o art. 128 do CTN. E, se não há previsão legal neste sentido na legislação estadual, também está correta em questionar a não aplicação da Instrução Normativa nº 56/2007, do Superintendente de Administração Tributária, da qual se extrai o seguinte dispositivo:

2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização. (sublinhamos)

Embora o seu preâmbulo mencione que sua origem está em decisões proferidas pelo CONSEF,

quando apuradas omissões de saídas presumidas, seu texto veda expressamente a utilização de roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, ou seja, em que pese sua edição tenha, como justificativa, decisões em litígios sobre omissão de saídas, a restrição que veicula atinge todas as hipóteses de presunção contidas no dispositivo legal mencionado.

O problema é que estas hipóteses são o núcleo da Portaria nº 445/1998, do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, que teria como objetivo expresso “[...] esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”. Logo, não cabia a aplicação do § único do seu art. 10, sem, no mínimo, uma justificativa para ignorar o quanto disposto no item 2 da Instrução Normativa SAT nº 56/2007.

Além disso, a recorrente também está certa ao apontar a impossibilidade de aplicação retroativa da Portaria nº 159/2019, do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, responsável pela inclusão do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/1998, com a seguinte redação:

Art. 10. ...

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD 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).

Este dispositivo, embora tenha aparentemente pretendido tratar de “critério de fiscalização”, ao fixar um limite mínimo de variação e a periodicidade diária da apuração, no meu entender, extrapolou a exceção contida no § 1º, do art. 144 do CTN, fazendo incidir o art. 146 do CTN, os quais reproduzo a seguir:

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.

...

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Consta na informação fiscal, que este procedimento de fiscalização não era aplicado anteriormente. E, de fato, não há lei estadual autorizando a utilização de qualquer critério, inclusive da ANP, para aferição de presunção de omissão com base em levantamento quantitativo de estoques por meio de verificação de variação volumétrica.

Por este motivo, inclusive, Autos de Infração lavrados com esta pretensão e tendo como único fundamento levantamento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD, foram corretamente anulados pela 1ª Instância, com decisão mantida pela 2ª CJF deste CONSEF, em recurso de ofício, conforme acórdãos abaixo reproduzidos:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0097-12/20-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Levantamento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Não comprovada a ocorrência de ingresso das mercadorias no estabelecimento sem documento fiscal e sem registro nos Livros Fiscais. É necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva de sua ocorrência. A fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como

*base apenas os registros de ganhos. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração. Recomendada a renovação da ação, a salvo de erros. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.*

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO C/JF Nº 0309-12/20-VD

EMENTA: *ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Levantamento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Não comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal e sem registro nos Livros Fiscais. É necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva de sua ocorrência. A fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração. Recomendada a renovação da ação, a salvo de erros. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.*

Não se trata de cogitar que o novo percentual seja mais benéfico, portanto, uma vez que representa a primeira norma legal a inserir este critério jurídico para o lançamento. Em outras palavras, inexistindo norma estadual anterior autorizando a aplicação deste tipo de fiscalização, à luz do princípio da legalidade dos atos administrativos previsto no art. 37 da CF/88, e segundo o qual, a administração somente pode praticar os atos permitidos pela lei, não há parâmetro prévio na legislação estadual que possa permitir considerar o novo critério adotado como “mais benéfico”. Portanto, o § único, do art. 10 da Portaria nº 445/98, por inovar a legislação estadual, apenas poderia ser aplicar a fatos geradores futuros.

Neste sentido, HELENO TAVEIRA TORRES, ensina os elementos necessários para diferenciar a norma que institui “*novos critérios de apuração ou processos de fiscalização*” (art. 144, § 1º do CTN), daquela que introduz “*modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento*” (art. 146 do CTN):

“[...] É indubitoso que por “novos critérios de apuração” não se pode conceber os procedimentos inerentes à apuração da base de cálculo. Numa interpretação conforme a Constituição, presente a proibição de retroatividade das leis que aumentam tributos, resta defeso admitir que a “apuração” da base de cálculo possa ser objeto de lei retroativa. Nesse caso, somente tem cabimento falar em critérios formais de lançamento para a determinação da matéria tributável, sem qualquer modificação dos elementos de quantificação do tributo. Regras que modificam os critérios de apuração do lucro líquido, a formação das receitas ou da presunção de rendimentos não podem ter efeito retroativo; diversamente, o procedimento de atuação administrativa na formação do lançamento poderá ser objeto de retroatividade, por não significar câmbio de expectativas do contribuinte.

No conceito de processos de fiscalização e de poderes de investigação das autoridades administrativas devem ser considerados apenas aqueles tipicamente administrativos e que não signifiquem inovações de exigências condutas ou de obrigações acessórias retroativas contra o contribuinte. Nesse grupo, por exemplo, não podem ser inseridos os métodos de controle de elusão tributária, métodos de controle de preços de transferência ou introdução de exigências onerosas ou gravosas para o contribuinte, para os fins de aplicação retroativa. Limita-se, assim, aos poderes de acesso a documentos ou dados, como o sigilo bancário e outros. [...]” (Temporalidade e Segurança jurídica – irretroatividade e anterioridade tributárias, Revista da PGFN, Brasília, ano I, nº I, jan/jun, 2011, pp. 60-61)

Convém ainda lembrar, que o acórdão proferido nos autos do Agravo de Instrumento nº 2007509-66.2014.815.0000, julgado pelo Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba, citado pelo autuante em sede de informação fiscal, revela que aquela unidade da federação possui robusta regulamentação desta hipótese de fiscalização em seu Regulamento do ICMS (art. 286 do Decreto Paraibano nº 18.930/1997, com as atualizações posteriores. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/98-regulamentos/icms/1471-ricms-com-historico>)

Outro ponto em que a recorrente tem razão, diz respeito à própria metodologia, sobretudo nesta específica hipótese de presunção, que demanda certa cautela. Ora, ao mesmo passo que o autuante

reconhece que o contribuinte deveria provar suas alegações com documentos externos e internos, recusa validade ao seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) físico sem sequer examiná-lo, ainda que para apontar suas deficiências, motivos que invalidem suas informações ou até mesmo para descartar a necessidade de maiores investigações para sustentar a autuação.

A alegada indivisibilidade da escrituração fiscal (art. 419 do CPC), apontada na informação fiscal, não se aplica ao presente caso, pois, a EFD em verdade é um espelho dos livros físicos e não se está querendo confrontar uma parte sua com a outra. O que se busca é comparar o objeto (LMC físico ou outro documento), e seu reflexo (EFD), até mesmo porque o próprio autuante reconhece a possibilidade de existirem inconsistências na EFD, ocorridas na transposição das informações.

Veja que a previsão de manutenção do LMC físico, contida no parágrafo único, do art. 3º da Portaria DNC nº 26/1992, editada pela Diretoria do extinto Departamento Nacional de Combustíveis, foi ratificada pelo art. 3º da Resolução nº 23/2004 da Agência Nacional do Petróleo (ANP).

Cabia então à fiscalização, analisar os documentos da autuada para justificar sua recusa, ainda mais por se tratar de fatos pretéritos à ação fiscal.

Se não há dúvidas de que as informações contidas na EFD não podem ser tomadas como inequivocamente seguras, como recusar documento, cujo conteúdo ela deveria reproduzir, ao menos considerando-o como primeiro elemento de aferição das inconsistências?

Esta conduta, associada à possibilidade de lançamento retroativo, me parece configurar exigência de prova diabólica, incompatível com o ordenamento jurídico.

A recorrente ainda questiona, com certa razão, a periodicidade diária considerada na autuação, assim como os parâmetros eleitos para análise. Ao autorizar que fossem pinçados apenas os ganhos e com base nas operações diárias, além de provocar distorções no resultado, o § único, do art. 10 da Portaria nº 445/98, também extrapolou sua competência normativa.

Explico.

Em primeiro lugar, criou um regime de apuração não contido no art. 24 da Lei nº 7.014/96 ou no art. 304 do RICMS, os quais reproduzo a seguir:

Lei nº. 7.014/96

...

Art. 24. O ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento.

RICMS/BA vigente até 31/12/2020

...

Art. 304. O ICMS poderá ser apurado pelos seguintes regimes:

I - conta-corrente fiscal;

II - sumário;

III - simples nacional.

A Lei nº 7.014/96, claramente, conferiu ao regulamento a competência para dispor sobre regimes de apuração, de maneira que uma Portaria não poderia inovar neste sentido, dado o seu caráter infra-regulamentar.

Não obstante, ao retirar as perdas da equação, também desconsiderou os ajustes e variações naturais da operação.

Em segundo lugar, ao considerar uma sistemática de apuração diária, o dispositivo contraria ainda a normatização específica do controle de estoque dos sistemas de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC).

A Resolução nº 41/2013 da ANP estabelece:

Art. 2º A atividade de revenda varejista de combustíveis automotivos, considerada de utilidade pública, compreende:

I - a aquisição e o armazenamento de combustíveis automotivos a granel, de óleo lubrificante acabado envasado e a granel, de aditivo envasado para combustíveis líquidos, de aditivo envasado para óleo lubrificante acabado, de graxas lubrificantes envasadas e de querosene iluminante a granel ou envasado;

II - a aquisição, o recebimento, a compressão, a comercialização no próprio estabelecimento e a comercialização a varejo, no caso de GNV;

III - a comercialização a varejo, em seu estabelecimento, de combustíveis automotivos no tanque de consumo dos veículos automotores terrestres, das embarcações marítimas, lacustres e fluviais ou em recipientes que observem o disposto no parágrafo único do art. 17 e o art. 34-A desta Resolução; de óleo lubrificante acabado envasado e a granel; de aditivo envasado para combustíveis líquidos; de aditivo envasado para óleo lubrificante acabado; de graxas lubrificantes envasadas e de querosene iluminante a granel ou envasado; e/ou (Redação dada pela Resolução ANP nº 57/2014)

IV - o controle da qualidade dos combustíveis automotivos, referente aos ensaios para a análise das características descritas no Regulamento Técnico ANP nº 1/2007 da Resolução ANP nº 9/2007, de 7 de março de 2007, ou outra que venha a substituí-la, em permanente adimplência com o Programa de Monitoramento da Qualidade dos Combustíveis (PMQC). (Redação dada pela Resolução ANP nº 790/2019)

Parágrafo único. A atividade de revenda varejista de combustíveis automotivos ocorre em estabelecimento denominado posto revendedor de combustíveis automotivos, posto revendedor exclusivo de GNV, posto revendedor flutuante ou posto revendedor marítimo.

Art. 3º No exercício das atividades mencionadas no art. 2º, deverão ser observadas, além do disposto nesta Resolução e nas legislações vigentes no âmbito federal, estadual e municipal, as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) e as normas do Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (Inmetro). (Sublinhamos)

A Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), por sua vez, editou a Norma Técnica ABNT NBR 13787:2013, com o escopo de estabelecer “o procedimento de controle de estoque e movimentação de combustíveis do sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC), fornecendo subsídios para avaliação de variação de volumes”.

Seu item 5.4 esclarece a fórmula adequada para analisar variações de estoque:

5.4 Variações de estoque

Devem ser feitas análises contínuas das “variações diárias” e “variações acumuladas”, de cada tanque/compartimento ou sistema, sendo:

Memória de cálculo das variações diárias de estoque:

$$E_{cf} = E_c \pm A_j$$
$$\Delta E = E_f - E_{cf}$$

onde

E_{cf} é o estoque calculado final;

E_c é o estoque calculado;

A_j são os ajustes (+ entradas, - saídas, - aferições);

ΔE é a variação diária de estoque (sobras (+) e perdas (-));

E_f é o estoque físico.

Registra ainda, que “a análise das variações acumuladas no mês, se considerada em um período mínimo de três meses, possibilita identificar a inconsistência de estoque [...]”.

Seu item 6, por sua vez, elenca os procedimentos que devem ser seguidos para investigar eventuais variações mensais acumuladas, conforme destaque:

6 Identificação de inconsistências de estoque

Recomenda-se que o controle das variações mensais acumuladas sejam consideradas durante o período do primeiro ao último dia do mês correspondente.

Variações mensais acumuladas de estoque maiores que 0,6 % devem ser investigadas. Caso não seja identificada a causa da inconsistência, proceder como a seguir:

- a) revisar o preenchimento correto do formulário (documento de registro diário);
- b) verificar imperfeições na régua;
- c) verificar a necessidade de calibração do medidor automático de tanque (ATG);
- d) verificar a necessidade de construção de uma nova tabela volumétrica do tanque;
- e) verificar a necessidade de manutenção da unidade abastecedora;
- f) realizar o ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT NBR 13784.

Sabe-se que normas técnicas da ABNT não possuem *status* de lei, contudo, neste caso, além de ser de observação obrigatória pela recorrente, em função da sua atividade ser regulada pela ANP, seu conteúdo conduz à conclusão de que o procedimento adotado pela autuação não oferece a segurança mínima necessária para sustentar o lançamento tributário por presunção, diante das cautelas que esta hipótese excepcional exige, notadamente porque não foram realizadas maiores investigações para destacar situações que corriqueiramente podem afetar o controle de estoques, conforme item 6 acima reproduzido.

Ademais, ainda que não se trate de legislação tributária, inexistindo previsão legal na Lei nº 7.014/96, e no RICMS/BA, a existência de regulamentação de outra natureza pode servir, pelo menos, de sustentação jurídica mínima para um lançamento por presunção.

Destaque-se ainda, que as normas técnicas são de observação obrigatória pela recorrente em razão do disposto no inciso VIII, do art. 39 do CDC e, ainda, porque o Estado da Bahia, por meio do seu Conselho Estadual de Meio Ambiente - CEPRAM, cuja competência normativa é conferida pelo art. 135 da Lei Estadual nº 12.212/2011, editou a Resolução CEPRAM nº 3.656/2006, aprovando a Norma Técnica NT – 002/2006, responsável por dispor sobre “*o licenciamento ambiental de atividades de armazenamento e comércio varejista de combustíveis líquidos derivados de petróleo, biocombustíveis e gás natural veicular e comprimido, bem como óleos lubrificantes, no Estado da Bahia*”.

De acordo com esta Norma Técnica estadual, tanto a Portaria DNC nº 26/92, como a ABNT NBR 13787:2013, constituem a legislação fundamental a ser cumprida para a obtenção do licenciamento ambiental necessário ao exercício da atividade, o que somente reforça o entendimento de que a eventual realização de levantamento quantitativo de estoques do segmento deve observá-las conjuntamente.

Observe-se que a Portaria DNC nº 26/92, em momento algum menciona a periodicidade a ser considerada para apurar eventuais inconsistências. Seu art. 1º, apenas menciona a necessidade de que os registros no LMC devem ocorrer diariamente. Entretanto, isso não conduz à conclusão de que a apuração de inconsistência pode desconsiderar as diferenças de um dia para o outro. Senão vejamos:

Art. 1º Fica instituído o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa. (Sublinhamos)

Registro e apuração não se confundem. Consequentemente, não me parece razoável que o Estado da Bahia exija o controle de estoques com base em sistemáticas de apuração distintas, de acordo

com a finalidade, ou seja, com base na variação obtida no acumulado mensal para fins ambientais, porém, considerando a variação diária para fins tributários, até porque a Portaria DNC nº 26/92, indica o uso do mesmo critério para as duas situações em suas justificativas.

A própria existência desta incoerência nas exigências estaduais, por si só, é capaz de sinalizar a possibilidade de inconsistência nos registros dos contribuintes que, neste cenário, deveriam manter, simultaneamente, dois sistemas de controle de levantamento quantitativo de estoques, um para acompanhar a variação de acordo com o acúmulo mensal, em atenção à ABNT, e outro, como agora exigido, acompanhando a variação diária.

Como se sabe, as presunções são aceitas no Direito Tributário, sobretudo quando não há como provar documentalmente, ou de outro modo direto, fatos que podem ser identificados a partir do exame de indícios. Entretanto, uma simples construção narrativa compatível com os indícios não é suficiente, como ensina Maria Rita Ferragut, pois, estes, quando admitem mais de uma conclusão diferentes entre si, são imprecisos e somente podem justificar a instauração de uma investigação e não o lançamento tributário propriamente dito (*Presunções no direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 141).

Ademais, a presunção de legitimidade dos atos administrativos não afasta o dever jurídico de investigação da verdade material, de forma a demonstrar da maneira mais robusta possível a ocorrência do fato ao qual a lei atribui a incidência do tributo, conforme lição de Sérgio André Rocha (*Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, pp. 224-227).

Final, o art. 142 do CTN, que regula o lançamento tributário, demanda expressamente a verificação da ocorrência do fato gerador pela autoridade administrativa. Logo, indícios, por si só, não bastam para cumprir o dispositivo, em se tratando de presunção. É preciso, a partir deles, reunir elementos que tornem evidente a ocorrência da hipótese de incidência, o que me parece que não está claro no presente caso.

Assim, divirjo do relator e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração, por entender que os roteiros da Portaria nº 445/98 da SEFAZ, não se aplicam em hipótese de substituição tributária, em razão da IN SAT 56/07, e, ainda que fossem aplicáveis, o levantamento quantitativo de estoques previsto no parágrafo único do art. 10, por inovar ao modificar critérios jurídicos do lançamento, somente pode considerar fatos geradores posteriores à sua inclusão, e, ainda, conciliar o disposto na Norma Técnica ABNT NBR 13787:2013.

VOTO EM SEPARADO (Preliminar de nulidade)

O processo em foco, diz respeito à cobrança efetuada pelo Fisco, de ICMS por responsabilidade solidária, ante à constatação da entrada de mercadorias no estabelecimento da autuada, sem a comprovação da legalidade das suas aquisições.

Tal constatação foi efetuada pelo preposto autuante, ao analisar os lançamentos constantes da escrituração fiscal da Recorrente, onde detectou registros de estoques iniciais de produtos com diferenças entre os finais do dia anterior e os iniciais do dia seguinte, registrando quantidades que superam os limites definidos como possíveis pela legislação vigente.

Em seu recurso, a Recorrente afirma haver efetuado correção dos arquivos dos SPED's, onde comprovaria a não existência de tais diferenças, retificações estas não aceitas pelo Fisco em face do que estabelece o RICMS no artigo 251, como abaixo:

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

§ 1º A solicitação do contribuinte para retificação da EFD fora do prazo previsto na cláusula décima-terceira do Ajuste SINIEF 02/09 será encaminhado por meio do sistema informatizado da SEFAZ no endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>.

§ 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.

Muito embora estabeleça a legislação do ICMS a impossibilidade de retificação das EFD, quando esteja o contribuinte submetido à ação fiscal, salvo se autorizado pelo preposto que a esteja executando, não se pode fugir à necessidade da busca da verdade material, como largamente definido na jurisprudência.

Saliente-se, que a Recorrente requereu autorização para efetuar a retificação dos arquivos magnéticos, e, conforme afirmado em mesa pelo autuante, tal solicitação não lhe foi submetida, limitando-se o Fisco a recepcionar as retificações e afirmar da sua não validade jurídica.

Em se tratando de prova que defina a verdade material do que se busca no processo, entendo que, mesmo não recepcionando os arquivos retificadores que excluiriam os anteriormente enviados, peca a ação fiscalizadora, em não buscar a complementação das provas necessárias e indiciárias da ocorrência do que afirma na autuação.

A comprovação, afora a apresentação dos arquivos do LMC – Livro de Movimentação de Combustíveis, dos quais se originam os registros 1300 do SPED, considerando que a escrituração fiscal é auxiliar da escrituração contábil, que as apurações fiscais são efetuadas, quanto a tributos estaduais, em bases mensais e quanto a tributos federais, mensal, trimestral ou anualmente, conforme o regime de tributação escolhido pelo contribuinte, não buscou o preposto autuante tal comprovação.

Da mesma forma, muito embora afirme que os valores contábeis justificariam a nulidade ou improcedência da autuação, não trouxe a Recorrente aos autos, provas do que afirma, o que dá amparo à pretensão do Fisco.

Assim, em face de não haver a Recorrente carreado ao processo provas contábeis que demonstrassem a insegurança dos levantamentos fiscais, baseados em arquivos que não correspondem à realidade, acato a negativa de provimento ao Recurso Voluntário e acompanho o relator.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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** o Auto de Infração nº **269138.0139/19-0**, lavrado contra **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$401.128,01**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

MÉRITO

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, José Rosivaldo Evangelista Rios, Fernando Antonio Brito de Araújo, Laís de Carvalho Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Anderson Ítalo Pereira

PRELIMINAR DE NULIDADE

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO* – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, José Rosivaldo Evangelista Rios*, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira e Laís de Carvalho Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTOS DIVERGENTE
(Preliminar de nulidade) e DISCORDANTE (Mérito)

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO EM SEPARADO

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS