

A. I. Nº - 269138.0132/20-9
AUTUADO - AUTO POSTO J. RIBEIRO LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 20/04/2021

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0036-01/21-VD

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Efetuada correção no cálculo do imposto devido. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Indeferido pedido de diligência/perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 21/07/2020, refere-se à exigência de R\$1.737.874,46 de ICMS, acrescido da multa de 100%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade:

Infração 01 – 04.07.01: Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros, desacompanhados de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Enquadramento legal: art. 4º, §4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Multa prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 29/07/20 (DTE à fl. 22) e ingressou com defesa administrativa às fls. 24 a 57. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por sua advogada, conforme Instrumento de Procuração à fl. 58.

O Impugnante inicia sua peça ressaltando a tempestividade da mesma, diante do teor dos Decretos nºs 19.838/2020 e 19.886/2020. Em seguida protesta pelo envio das intimações emitidas no presente processo para a advogada subscritora no endereço da Avenida João Durval Carneiro, 3.665, Edf. Multiplace, 8º andar, sala 813, Boulevard Shopping – Feira de Santana/BA, CEP 44.051900 e/ou para o email jaciane@jmlaw.adv.br.

Após transcrever a infração que lhe foi imputada, bem como valor e enquadramento legal, apresenta um resumo das suas razões defensivas nos termos a seguir.

Nega que tenha havido entradas de combustível no estabelecimento da autuada sem a documentação fiscal nem ganhos de combustíveis. Diz ser evidente, pelos próprios arquivos transmitidos, que durante o período de 2015 a 2019 as saídas são plenamente condizentes com as entradas e também com os volumes disponíveis nos tanques diariamente. Alega que tais informações foram totalmente ignoradas pelo autuante.

Argumenta que os supostos ganhos de combustível são fruto de um levantamento quantitativo de estoques feito de forma parcial, sem examinar os estoques iniciais e finais de todos os períodos, sem considerar as perdas e os volumes disponíveis, resultando num lançamento totalmente

comprometido, vez que é fruto de informações equivocadas e de um roteiro de auditoria diverso daquele instituído na Portaria 445/98 e nas normas técnicas vigentes na atividade de revenda de combustíveis.

Aduz que apesar do § 4º do art. 4º da Lei 7014/96 autorizar o lançamento do ICMS com base na omissão de entrada, o fato é que no presente não há qualquer evidência de que tenha ocorrido omissão de entradas de combustível desacompanhadas de notas fiscais, mencionando que o autuante considerou apenas alguns dias, aqueles em que teria havido ganho, sem, no entanto, proceder ao exame da totalidade das informações, nos termos previstos pelo art. 1º da Portaria 445/98.

Assevera que as informações das entradas e as informações das saídas inseridas nos arquivos magnéticos revelam claramente que não há vendas em volume superior ao volume adquirido com nota fiscal durante todo o período autuado. Acrescenta que as informações relativas à capacidade de armazenamento dos tanques da autuada não dão suporte fático para a presunção de que ela teria espaço para armazenar os milhares de litros de combustíveis que o autuante aponta como supostas entradas omitidas.

Reclama, também, que o autuante não computou as perdas e não chegou sequer a examinar os Registros 1300 de todos os meses, em razão de parte dos arquivos EFDs da autuada terem sido transmitidos incompletos, ou melhor, sem a escrituração do campo 1300 (LMC).

Pontua que, mesmo assim, em nenhum momento o autuante intimou a autuada para sanar tais irregularidades nem para entregar os arquivos faltantes. Considera que o trabalho fiscal partiu de informações parciais e equivocadas, imputando a ocorrência de supostos ganhos de combustível, presumindo a omissão das entradas, e consequentemente a ocorrência do fato gerador.

Questiona a validade do lançamento, apontando que em alguns períodos o autuante não chegou sequer a observar o estoque inicial e o estoque final da autuada, fazendo levantamento de estoques com base em informações incompletas.

Assim, assevera que não pode prosperar em razão da manifesta violação do art. 155, inciso II da Constituição Federal, do art. 142 do Código Tributário Nacional, do próprio § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, do art. 2º e art. 18 do RPAF, e também da Portaria 445/98, havendo no presente caso evidente ofensa do princípio da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal, além do emprego de metodologia diversa do previsto legalmente.

Especificamente em relação à preliminar de mérito, faz as seguintes arguições.

Primeiramente cita a falta de prévia intimação da Autuada para sanar irregularidades nos arquivos magnéticos e para apresentar o LMC

Frisa que os arquivos EFDs transmitidos pela autuada em alguns meses não contém o Registro 1300 e nos meses em que foram transmitidos com o campo 1300, os mesmos contêm erros escriturais que geraram ganhos fictícios seguidos de perdas sucessivas, aqui não consideradas.

Assinala, ainda, que o autuante realizou o levantamento quantitativo de estoques do ano de 2016 sem examinar o estoque de abertura, e ainda fez o levantamento quantitativo de 2019 sem examinar o estoque de fechamento.

Alega que nesta situação, onde entende que se verificam indícios concretos de erros nos arquivos e/ou arquivos incompletos, o procedimento correto seria intimar a contribuinte para sanar as divergências e as lacunas dos arquivos, para somente depois disso examinar os estoques. Diz ser esta a interpretação razoável extraída do art. 251, § 2º do RICMS, que traz a colação.

Acrescenta que o dever de intimar o contribuinte para entregar o arquivo incompleto decorre, ainda, da Instrução Normativa nº 55/14, como também era previsto no revogado § 4º do art. 247 do RICMS, que se encontrava em vigor durante o período 01/2015 a 11/2019, e que deve ser aplicado por força do princípio da irretroatividade da lei tributária.

De todo modo, ainda que não se possa cogitar da aplicação do referido dispositivo, acredita que o simples fato de existirem arquivos incompletos inviabiliza o trabalho de auditoria, e transcreve os artigos 1º e 3º, inciso I, da Portaria 445/98.

Entende que a irregularidade procedural impõe a declaração de nulidade do lançamento, em razão da ofensa do princípio da legalidade, da ampla defesa e do descumprimento do devido processo legal, e cita decisão do ACÓRDÃO CJF Nº 0389-12/17, deste CONSEF.

Considera que agrava a situação a ausência de intimação para apresentar o LMC que é o documento que retrata as movimentações diárias dos combustíveis, imprescindível para o levantamento quantitativo de estoques, ainda mais quando os arquivos magnéticos estão incompletos.

Apesar disto, como dissemos, o autuante se limitou a verificar apenas o Registro 1300 de alguns meses e a selecionar os dias em que constavam supostos ganhos escriturados; e assim, sem nenhum outro elemento probatório, procedeu ao lançamento por presunção de omissão de entradas.

Ratifica o posicionamento pela nulidade da autuação, citando o art. 142 do Código Tributário Nacional, transcrevendo os art. 2º e 18, II, do RPAF/BA, bem como as ementas dos Acórdãos JJF Nº 0186-02/19 e CJF Nº 0391-12/18.

Como segunda preliminar, entende que houve lançamento por presunção, aduzindo que a hipótese prevista no §4º do art. 4º da Lei 7.014/96 é insuficiente para caracterização da infração, pois não houve comprovação da existência de ganhos de combustíveis, nem comprovação da ocorrência da omissão de entradas.

Expõe que o dispositivo utilizado para enquadrar a infração imputada à autuada trata da entrada de mercadorias ou bens não registrados, a partir da qual seria possível ao Fisco presumir a ocorrência do fato gerador e assim lançar o imposto supostamente devido.

Assinala que o presente lançamento carece de validade material, pois o autuante, embora alegue, por presunção a ocorrência do fato gerador do tributo, não chegou a comprovar nem mesmo a hipótese que autorizaria a presunção, a omissão de entradas, nem tampouco a ocorrência de ganhos.

Ressalta que não há sequer a necessidade de apresentar provas em contrário, dizendo que o fato alegado pelo autuante não está comprovado, e traz a colação ensinamento de Hugo de Brito Machado Segundo.

Menciona que o caminho percorrido pelo autuante no presente lançamento consistiu em 1º. Presumir que houve ganho de combustível a partir de parcial levantamento quantitativo de estoques; 2º. Presumir que houve omissão de entradas de mercadorias não registradas, e 3º. Presumir a partir das presunções operadas anteriores a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Considera que há uma desconexão insuperável entre a descrição dos fatos no lançamento e os fatos descritos no referencial normativo contido no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, o qual entende não prever a presunção da omissão da entrada, mas apenas a presunção da ocorrência do fato gerador quando se constate por elementos concretos que houve omissão de entradas.

Desse modo, além da ausência do suporte fático material, assevera que há evidente inadequação do fato imputado ao referencial normativo utilizado como enquadramento legal.

Observa, também que o autuante caracterizou a infração com base no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, que, por sua vez, entrou em vigor em 24/10/2019.

Diante da data da vigência da norma invocada, entende que por força do princípio da irretroatividade, o dispositivo não poderia ser aplicado a fatos anteriores à data de 24.10.2019, havendo no caso exigência de tributo sem o respectivo precedente normativo (cf. art. 106 e do art. 150, inciso III da Constituição Federal).

Não obstante isto, pontua que mesmo que se admita a possibilidade de aplicação do parágrafo único do art. 10 ao presente caso, seria necessário observar o inteiro teor da Portaria 445/98, sendo certo que o dispositivo utilizado no caso para caracterizar a infração não poderia ser interpretado/aplicado isoladamente como fez o autuante.

Ressalta que o roteiro procedural instituído pela Portaria 445/98 obriga a fiscalização a conferir as entradas e as saídas do estabelecimento, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período.

Entretanto, aponta que nos demonstrativos do autuante foi considerado apenas o volume disponível – Vol_Disp (A), que ressalta nunca contemplar o ganho fictício do dia anterior; o ganho Val.Aj_Ganho (B), o índice máximo previsto (Lim_Sefaz (C=1,8387% x A), e a suposta omissão de entrada - Om_Ent (D=B-C) de apenas alguns meses.

Enfatiza que nos arquivos transmitidos há informações de perdas, do volume das entradas e das saídas que não foram consideradas no demonstrativo do autuante.

Reclama que a autuação é fruto da seleção de alguns dias em que houve suposto ganho, de alguns meses em que os arquivos continham o Registro 1300, desprezando-se os estoques iniciais e finais dos períodos fiscalizados e a variação diária dos combustíveis nos tanques da autuada.

Cita como exemplo mês de janeiro de 2015 para o item gasolina, dizendo que o autuante considerou o período entre o 1º e 15º dia, desconsiderou o período entre o 16º e o 26º dia, considerou o período entre o 27º e o 30º dia e desconsiderou 31º dia de janeiro, pincelando somente os dias em que houve ganho e desprezando a variação diária dos estoques.

Informa que o mesmo acontece durante o ano de 2017 e nos demais períodos fiscalizados, apresentando recorte às fls. 41/42 como amostra.

Ratifica que além de não ter considerado a variação diária dos estoques, o autuante não considerou sequer os estoques iniciais e finais, nem a variação de todos os meses dos períodos fiscalizados.

Aduz que a NBR 13787 “estabelece 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” determina que devem ser feitas análises contínuas das variações diárias e acumuladas do mês, de cada tanque ou sistema, considerando-se os estoques de abertura e de fechamento.

Lembra que em razão da própria natureza das mercadorias comercializadas pela autuada, cuja escrituração está sujeita às regras previstas na Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992 e na Resolução ANP nº 23, de 24/11/2004, o registro diário dos estoques e das movimentações dos combustíveis é obrigatório.

Assevera que a metodologia empregada pelo autuante no presente caso não está de acordo com as normas técnicas incidentes na atividade da autuada nem tampouco com o procedimento instituído pela Portaria 445/98, ressaltando que caso se possa cogitar da aplicação do parágrafo único do art.10 aos fatos ocorridos antes da sua entrada em vigor.

Enfatiza que se o período de incidência do ICMS é mensal, e que se puder cogitar da incidência do ICMS sobre (supostos) ganhos de combustível, seria necessário considerar o estoque inicial e final, bem como a variação volumétrica diária e a acumulada do mês durante todo o período fiscalizado, compensando-se os ganhos com as perdas apuradas ao longo de todos os dias de todos os meses, para assim verificar se remanesce algum ganho.

Reiterando que a metodologia empregada pelo autuante não se coaduna com o procedimento administrativo de verificar a ocorrência do fato gerador, considera que o presente lançamento não possui os pressupostos legais de validade, e que deve ser declarado nulo nos termos do art. 18, inciso IV do RPAF, tendo em vista que:

1. a presunção operada pelo autuante não se alinha com aquela prevista no referencial normativo do §4º, art. 4º da Lei 7.014/96;
2. há no caso nítida atuação fora dos limites legais com imputação de fato não previsto no referencial normativo e não sustentado em elementos probatórios, isto é, não evidências concretas da efetiva ocorrência dos ganhos e da presumida omissão de entradas;
3. há imprecisões e informações insuficientes nos demonstrativos que instruem o lançamento, não sendo possível aferir com certeza e segurança se houve de fato ganho de combustível, já que não foram considerados no lançamento os estoque iniciais e finais, nem a variação volumétrica diária e a mensal de todo o período, nem foram consideradas as perdas;
4. não foi observado o roteiro procedural previsto na Portaria 445/98 que pressupõe observância das normas técnicas de escrituração do LMC, que é diária;
5. não foram preenchidos os pressupostos legais exigidos para a atividade do lançamento (art. 142 do CTN), não sendo possível cogitar no caso de certeza, liquidez e exigibilidade da exação fiscal

Para corroborar tal entendimento, transcreve ementa do ACÓRDÃO CJF Nº 0097-12/20-VD

No mérito, repete as alegações apresentadas no início de sua peça defensiva, acrescentando que para comprovar a inexistência dos alegados ganhos, apresenta todos os LMCs do período autuado, as notas fiscais de entrada, os documentos fiscais relativos às saídas, além de outros documentos que diz comprovar que não há neste caso os ganhos alegados pelo autuante, nem tampouco a alegada omissão de entradas.

Assinala que acaso se cogite da absurda hipótese de que tenha havido ganho, ressalva que os ganhos decorrentes de variação volumétrica de combustíveis não são fato gerador do ICMS, em razão de se tratar de fenômeno físico que não se amolda com a regra matriz do tributo delineada no inciso II do art. 155 da CF que é a circulação de mercadorias.

Considera ser este o entendimento mais recente proferido pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no RECURSO ESPECIAL Nº 1884431 – PB, cuja ementa transcreve, fazendo, ainda, um breve comentário sobre o teor do mesmo.

Por outro lado, aduzindo que ainda que se cogite da incidência do ICMS sobre ganhos obtidos por variação volumétrica de combustíveis, destaca que no caso sob exame, os ganhos descritos pelo autuante não existiram, de acordo com o que já foi exposto nessa impugnação.

Esclarece, ainda, que nos meses em que foram escriturados o campo 1300, o registro das notas fiscais de entrada foi inserido na escrita fiscal com a respectiva data de emissão do documento fiscal, ao passo em que a data da efetiva entrada da mercadoria nos tanques da autuada ocorreu no dia seguinte.

Informa isto está visível nos arquivos examinados pelo autuante, nos quais é possível verificar que há registros escriturais de entradas sucedidos das entradas (efetivas) das mesmas quantidades de combustível. Explica que o que ocorre é que há um intervalo de um ou dois dias entre a escrituração do fato - registro da entrada feito com a data de emissão da nota fiscal - e a ocorrência do fato – efetiva entrada da mercadoria nos tanques.

Aponta que esse intervalo entre o registro e a efetiva ocorrência da entrada da mercadoria é que terminou gerando a escrituração de ganhos fictícios, que por sua vez são sucedidos de perdas imediatas em razão das medições realizadas diariamente. Frisa que isto está plenamente visível nos arquivos da autuada, não se cogitando na hipótese de ganho real muito menos de omissão de entrada.

Todavia, enfatiza que não se pode esquecer que o autuante não examinou a totalidade das informações indispensáveis ao levantamento quantitativo de estoques, já que nem todos os arquivos EFDs transmitidos pela autuada contém o Registro 1300.

Diz que para demonstrar o que está sendo dito, em relação à divergência - data de registro da entrada vs data da efetiva entrada da mercadoria – está anexando uma planilha descriptiva destas ocorrências.

Argumenta que se o autuante tivesse verificado a totalidade dos arquivos e considerado a variação diária e mensal dos combustíveis nos tanques da autuada, constataria que não há ganhos reais, nem tampouco omissão de entradas ou qualquer outra hipótese em relação à qual seja possível presumir a ocorrência do fato gerador do ICMS com base no art. 4º da Lei 7.014/96.

Dessa forma, diante do que foi exposto e anexado, pugna pela improcedência do lançamento.

Por outro lado, aduz que por cautela, caso o entendimento seja pela procedência, observa que é necessário rever o lançamento fiscal através de realização de diligência fiscal.

Aponta indevida majoração da alíquota incidente sobre o combustível gasolina e etanol.

Expõe que o autuante realizou o lançamento do imposto com vencimento no último dia do exercício fiscal e aplicou as alíquotas vigentes nesta data, porém ressalta que o ICMS é tributo de apuração mensal, e que deve ser aplicada a alíquota vigente na época dos fatos.

Como exemplo cita ter verificado que no ano de 2015, em relação ao combustível “gasolina comum”, o autuante aplicou a alíquota de 28%, inserida pela Lei nº 13.207/14 de 23.03.2015 que alterou a alínea “e” do inciso II do art. 16 e inseriu o inciso VI na Lei 7.014/96, prevendo a alteração da alíquota anterior que era de 25%. Afirma que até março de 2015 a alíquota incidente sobre o combustível “gasolina comum” era de 25% e não 28% como aplicou o autuante.

Menciona que o mesmo acontece com o lançamento do ICMS sobre o combustível “etanol”, em relação ao ano de 2016. Indica que a alíquota de 18% é fruto da alteração inserida no inciso I do art. 15 da Lei 7.014/96 pela Lei 13.461 de 10/12/2015, que só produziu efeitos a partir de 09/03/2016.

Assim sendo, diz que no caso de eventual procedência deste lançamento, deve ser procedida revisão do lançamento.

Apresenta também pedido para se realizar perícia fiscal, diante dos argumentos expostos na peça defensiva, e sintetizado à fl. 65.

Pontua que para possibilitar a perícia requerida, está anexando todos os arquivos EFD dos períodos fiscalizados, devidamente retificados, e com as informações completas; além dos LMCs, das notas fiscais de entrada e os relatórios/documentos fiscais de saída.

Mencionando a exigência do art. 145, do RPAF/BA, e elabora quesitos que se encontram à fl. 56 de sua peça de defesa.

Ao final, requer decisão para:

1º declarar a nulidade total do auto de infração; ou

2º julgá-lo totalmente improcedente; ou

3º no caso de procedência do lançamento, que seja deferida a realização da perícia fiscal para evidenciar os erros e responder os quesitos formulados.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 65 a 82 (frente e verso) dos autos.

Explicou que não se aplica os princípios do contraditório e da ampla defesa durante a ação fiscal que antecede a lavratura do auto de infração. Alertou que o presente auto de infração foi integralmente baseado no sped fiscal do autuado, ao qual tem completo acesso.

Aduziu que a falta de apresentação do registro 1300 na EFD inviabiliza o exame de ganhos volumétricos nos meses que isso ocorre, mas que nada se impede de efetuar a auditoria dos meses efetivamente entregues.

Acrescenta que ausência de registro 1300 não revela necessariamente erro na EFD, haja vista que pode não ter havido movimentação de combustível no posto revendedor nesses dias.

Considerou como equívoco do autuado entender que o LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD. Disse que o autuado pode demonstrar que seus registros na EFD estão

equivocados, mas mediante documentos ou elementos que evidenciem fatos.

Explicou que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 trouxe novo procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores que podem ser feitos diariamente. Assim, poderia ser aplicado a fatos pretéritos, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN.

Ressaltou que o valor apurado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação. A omissão foi constatada mediante verificação da existência de uma extração da variação limite fisicamente possível do volume de combustível existente em estoque.

Destacou que o inventário do estoque pode ser feito em períodos diferentes. Acrescentou que no caso de postos revendedores de combustíveis os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia. Uma antes de qualquer venda e outra após encerradas as vendas, registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e na EFD. Esclareceu que também existe no LMC e na EFD um campo para registro consolidado de diferenças diárias no estoque de combustível decorrentes de variação volumétrica.

Disse que efetuou a checagem de todas as somas e subtrações que resultaram as informações constantes nos registros 1300, 1310, e 1320 da EFD, inclusive as transposições dos valores de um registro para outro.

Ressaltou que os ganhos encontrados nas medições diárias não podem ser compensados com perdas ocorridas em dias próximos. É necessário demonstrar o erro cometido, pois são registros distintos. Pontuou que não é suficiente apenas alegar que cometeu erros na medição, pois tem que ser trazido documentos e elementos que demonstrem as supostas incorreções.

Alegou que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 trouxe novo procedimento de fiscalização, pois o levantamento dos estoques é feito diariamente pelo próprio contribuinte e registrado em sua escrituração digital. Acrescentou que a variação percentual do volume de combustível em razão da temperatura foi definida três vezes a mais que a estabelecida pela ANP, aumentando a margem e minimizando a possibilidade de erro em relação ao que não pode ser caracterizado como ganhos e perdas volumétricos.

Reiterou que o novo procedimento de fiscalização inserido na Portaria nº 445/98, art. 10, parágrafo único, estabeleceu novo critério de apuração que permite sua aplicação a fatos geradores anteriores à data de sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN.

Citou decisão recente do STJ no Recurso Especial nº 1.833.748 – SE favorável à cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo contribuinte acima do limite estabelecido pela ANP.

Anotou que o imposto está sendo cobrado do autuado por solidariedade por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, cujo fundamento não está em qualquer presunção prevista em lei, razão pela qual também não é possível a aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07.

Quanto ao questionamento da aplicação da alíquota vigente à época dos fatos geradores, pontua que o art. 24, da Lei nº 7.014/96 dita que “o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento”. Enfatiza que nos procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques, o imposto é apurado por ano, e cita a Portaria 445/98. Dessa forma, entende que deve se levar em consideração a legislação aplicável aos combustíveis no último dia do exercício fiscalizado, e não aquela vigente em cada dia em que foram encontrados os ganhos além do limite imposto pela Sefaz.

Ao final, aduz que foram rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pelo autuado e ratifica integralmente a autuação.

VOTO

O defensor, em preliminar, suscitou a nulidade do lançamento.

Entende que a apresentação de informações digitais, não conduz à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal. Disse que foi violada a ampla defesa (art. 18, II do RPAF-BA), por não ter havido intimação para apresentação de elementos que pudessem elidir a infração imputada.

Ocorre que durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante o procedimento referido o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, é que se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.

Descabe, ainda, a alegação defensiva de que a falta de apresentação do registro 1300 na EFD em algumas competências, inviabiliza o levantamento, tendo em vista que apuração é diária, e nada se impede de que a auditoria seja realizada nas datas efetivamente entregues.

O impugnante também arguiu violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.

Observo que de acordo com os dados cadastrais, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes, a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

Entretanto, no presente caso, 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.

Como já foi dito, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, com as mesmas mercadorias.

Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas.

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

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à 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, apurado 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, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Constata-se que o Auto de Infração não trata, portanto, de presunção de omissão de saídas, como alegou o defensor.

Verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a referida preliminar de nulidade, também apresentada nas razões de defesa.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendant, 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 autuação fiscal.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Verifico que diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante. Ademais a alegação do autuado que retificou suas EFDs não enseja também tal medida, uma vez que novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações não justificam a sua consideração.

Destarte, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o defendant tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação ao Auto de Infração lavrado.

Assim, não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

O imposto ora exigido do defendant, decorre da sua condição de responsável solidário, e o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente, sem emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, no art. 6º.

Está sendo exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

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. 8º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, 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.

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.

Vale salientar, 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 da mencionada Portaria:

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 excede 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).

A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, na realidade, apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, descrevendo como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se apenas novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Dessa forma, apesar de a Portaria 159/19 ter sido publicada em 25/10/2019, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, tendo em vista as disposições constantes no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, não havendo dessa forma em se falar em descabimento da retroatividade na presente situação.

Descabe, portanto, o entendimento de 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, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Como já mencionado na análise das preliminares, o defendente alegou que retificou seus arquivos magnéticos, porém, novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações não justificam a sua consideração.

Vale ressaltar, 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. Neste caso, não pode ser acatado livro físico para comprovar a escrituração fiscal.

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

Observo que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, e a legislação deste Estado admite um percentual maior, de 1,8387%.

Verifico que as alegações do autuado, concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível. Como se trata de leitura efetuada

à época dos fatos, inexiste possibilidade de nova apuração em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se verificar se a apuração mencionada não foi efetuada corretamente, à época.

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

Volto a lembrar, que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV da Lei 7.014/96), sendo devido também o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo, calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

O deficiente alegou que o autuante realizou o levantamento quantitativo sem considerar que o período de incidência do ICMS é mensal, e que para se cogitar da incidência do imposto sobre (supostos) ganhos de combustível, seria necessário considerar o estoque inicial e final, bem como a variação volumétrica diária e a acumulada do mês durante todo o período fiscalizado, compensando-se os ganhos com as perdas apuradas ao longo de todos os dias de todos os meses, para assim verificar se remanesce algum ganho.

Entretanto, no caso em exame, a apuração é feita de forma diária, conforme disciplina o art. 10 da Portaria nº 445/98, “in verbis”:

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 excede 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).

Ou seja, no presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes.

Descabe também a argumentação defensiva de que contrariando a capacidade de armazenamento do autuado, há quantidades, em diversos dias, que superam a capacidade dos tanques.

Ocorre que os valores disponíveis, constantes da planilha do autuante, na realidade se referem ao total da soma do estoque inicial, mais as entradas no dia, ou seja, ainda não são computadas nesse volume o total das saídas. Haveria inconsistência, caso o estoque final do dia, ou o valor do ganho, tivessem quantidades maiores que a capacidade dos tanques, o que não ocorreu.

Em relação à decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, mencionada pelo impugnante

em seu memorial (Recurso Especial Nº 1884431 - PB 2020/0174822-8), da leitura do referido Acórdão 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.

Destarte, concluo que, no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, a acusação fiscal está correta, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária.

Todavia, assiste razão ao autuado no que tange à aplicação das alíquotas vigentes à data do fato gerador. Como o produto gasolina comum era tributado pela alíquota de 25% até 23/03/2015, as omissões detectadas no período de 01/01/2015 até 12/03/2015, (planilha à fl. 5), devem ser tributadas com a mencionada alíquota.

Dessa forma, retificamos o cálculo do autuante, que aplicou equivocadamente a alíquota de 28% para todo o exercício de 2015.

Portanto, fazendo a citada retificação, conforme cálculo abaixo, o valor devido em 31/12/2015 para o produto em questão, fica reduzido para R\$196.210,00:

Gasolina Comum/2015

Período	Om. Entr.	Custo Med. Unit.	B. Calc.	Alíq	ICMS devido
até 23/03/2015	207.969,244	3,2278	671.283,1258	25,00%	167.820,78
após 23/03/2015	31.411,504	3,2278	101.390,0526	28,00%	28.389,21
					196.210,00 TOTAL em 31/12/2015

Já em relação ao combustível etanol, apesar de também ter havido alteração da alíquota, de 17% para 18%, a partir de 09/03/2016, o autuante somente detectou omissão de entradas a partir de 31/03/2014 (planilha à fl. 08 – verso), não havendo o que retificar.

Sobre os acórdãos deste CONSEF, citados pelo defensor, os mesmos devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vinculam a decisão desse relator.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada, porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

De tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, tendo em vista

a alteração do valor a ser exigido na ocorrência de 31/12/2015, para o produto gasolina comum, que passa de R\$216.347,87, para R\$196.210,00.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0132/20-9, lavrado contra **AUTO POSTO J. RIBEIRO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.717.736,59**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2021

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR