

A. I. Nº - 269138.0153/20-6
AUTUADO - LEÃO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 19/05/2022

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0064-01/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO FISCAL. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS (COMBUSTÍVEIS) ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. O autuado adquiriu mercadorias sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS, NÃO TRIBUTÁVEIS. b) MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS TOMADOS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias ou serviços não escriturados. Infrações 2 e 3 subsistentes. Rejeitada a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/07/2020, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 84.420,31, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 - 04.07.02 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido em 31/12/2017, 31/12/2018 e 31/12/2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 80.845,86, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 - 16.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril a julho de 2017, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 3.563,39, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;

Consta como Enquadramento Legal: artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012. Consta como Multa aplicada: artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96.

Infração 03 - 16.01.06 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro e maio de 2019, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 11,07, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias ou serviços tomados.

Consta como Enquadramento Legal artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012. Consta como multa aplicada: artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96.

O autuado apresentou o que denominou de “Considerações” (fl. 18), na qual alega que identificou que os referidos erros localizados na apuração que ocasionaram a lavratura do presente Auto de Infração decorreram de uma falha humana, onde os lançamentos de saldos de estoques efetuados no sistema foram informados incorretamente, ocasionando perdas e sobras que não ocorreram.

Assinala que referidos erros estão sendo corrigidos e todo material será entregue em até 90 dias devidamente corrigido.

O autuante prestou Informação Fiscal (fl.40 dos autos) sustentando que não foram apresentadas provas dos supostos erros em flagrante infração do art. 143 do RPAF/BA/99.

Finaliza mantendo a autuação.

A 1ª JJF, considerando que a Segunda Instância de Julgamento deste CONSEF, no intuito de sanar supostos vícios no lançamento de ofício, tem solicitado por meio de diligência que o diligenciador faça juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do feito em diligência à SAT/COPEC, a fim de que o AUTUANTE ou outro AUDITOR FISCAL designado acostasse aos autos todos os registros fiscais cujas informações tivessem sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos, assim como a juntada de cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL – Registros 1310, 1320 e 1300) enviado pelo Contribuinte e utilizado pelo autuante no trabalho fiscal.

O autuante cumpriu a diligência, sendo que o autuado cientificado do resultado via DT-e (fl.44) apresentou o que denominou de “Aditamento à Impugnação Administrativa contra o lançamento tributário” (fls. 46 a 54).

Alega erro na metodologia adotada pelo autuante por erro quanto ao elemento temporal do fato gerador, pois nos demonstrativos que integram o Auto de Infração o autuante apurou as supostas omissões diárias, contudo efetuou o lançamento de maneira agrupada como se os fatos geradores tivessem ocorrido em 31/12. Afirma que a adoção de referida metodologia somente é permitida nas condições previstas no art. 39, § 2º, do RPAF/BA/99, inexistindo no caso em questão qualquer impossibilidade de apuração mensal ou diária, inclusive conforme apresentado pelo própria Fiscalização com os elementos que elaborou que lhe permitiriam lançar corretamente o crédito tributário, o que não fez.

Sustenta que desse modo, a simples inobservância do aspecto temporal do fato gerador, ou seja, lançamento em 31/12, quando o correto seria mensalmente, é suficiente para aniquilar a exigência fiscal. Reproduz ementas de decisões do Conselho de Contribuintes.

Acrescenta que isso é tão claro que o CONSEF julgando caso idêntico, decidiu, por unanimidade, nesse sentido. Reproduz a ementa e excertos do voto referente ao Acórdão JJF Nº. 0118-06/21-VD.

Prosseguindo, alega irretroatividade de normas de natureza material. Observa que o Auto de Infração tem como enquadramento legal o art. 10, parágrafo único, da Portaria n. 445/98, sendo referido parágrafo acrescentado pela Portaria 445/2019 [159/2019], publicada no Diário Oficial do Estado de 25/10/2019, portanto, tratando-se de norma de cunho material a sua aplicação necessariamente se dá a partir de 25/10/2019, não sendo aplicável aos fatos supostamente ocorridos entre janeiro de 2017 e outubro de 2019. Neste sentido, invoca e reproduz a ementa e trechos do voto proferido no Acórdão 0118-06/21-VD.

Finaliza requerendo a nulidade ou improcedência do Auto e Infração.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 101 a 106).

Reporta-se sobre a legalidade do procedimento de fiscalização. A necessidade da alteração dos procedimentos da Portaria n. 445/98.

Consigna que um ponto técnico importante que deve ser considerado na realização de um levantamento quantitativo de mercadorias é que o intervalo entre o levantamento do estoque inicial e do estoque final não deve ser superior ao período de rotação dos estoques pela empresa. Esclarece que se assim não for, nesse intervalo, mercadorias podem ser adquiridas sem notas e totalmente vendidas sem notas sem que se possa identificar essas operações com o levantamento quantitativo.

Ressalta que no caso dos postos revendedores de combustíveis (PRC) o estoque de combustíveis é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por ser ineficazes no controle dos estoques do contribuinte auditado. Diz que por isso, seu controle da movimentação dos combustíveis deve ser feito diariamente e anotados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para a ANP e nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD para o fisco. Apresenta figura esclarecendo que se a empresa movimentar os estoques sem documentação entre os pontos indicados pelas setas, nenhuma infração será detectada com o levantamento quantitativos de estoques.

Diz que dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 que passa a utilizar as informações do registro 1300 da EFD e dar real efetividade aos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis realizados nos postos revendedores. Reproduz referido parágrafo único.

Ressalta que até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário (LRI).

Aduz que com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. Assinala que em razão disso, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha.

Reporta-se sobre o caráter procedural da Portaria n. 445/98.

Salienta que o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias é uma técnica criada pelas Ciências Contábeis que pode ser empregada pelo fisco baiano nos termos da Port. 445/98 que “dispõe sobre o alcance dos procedimentos” a serem empregados nesse levantamento. Afirma que à vista disso, é uma norma procedural criada para orientar a utilização pela fiscalização dessa técnica contábil a fim de desvelar fatos geradores do ICMS ocorridos na movimentação dos estoques do contribuinte fiscalizado.

Reporta-se sobre adequação técnica do novo procedimento de fiscalização para a identificação de fatos geradores ocorridos.

Menciona que Antonie van Leeuwenhoek, em 1673, foi o primeiro cientista a observar a existência de micro-organismos. Diz que para isso, ele utilizou um microscópio de lente simples projetado por ele mesmo. Acrescenta que posteriormente, convencionou-se chamar esses seres de bactérias. Registra que essa foi uma descoberta muito importante e só foi possível pela utilização de uma técnica nova: o microscópio. Frisa que por óbvio, as bactérias sempre existiram, apenas passaram desapercebidas até então, quando se passou a utilizar uma nova técnica que permitiu ver o que estava oculto.

Afirma que algo semelhante aconteceu com a introdução do parágrafo único no art. 10 da Port. 445/98. Diz que até então, pelo uso de uma técnica inadequada, que utilizava uma “lente macro” para analisar a movimentação dos estoques dos postos revendedores de forma anual, não se via

os inúmeros fatos geradores que aconteciam de forma diária. Contudo, quando se passou a utilizar uma “lente micro”, foi possível perceber os diversos fatos geradores que aconteciam a cada dia. E, semelhantemente ao que aconteceu com Leeuwenhoek, esses fatos contábeis existiam, mas não eram percebidos, pois não se utilizava um procedimento técnico que permitisse os ver.

Ressalta que cumpre, assim, não confundir “criar” com “descobrir”, como o impugnante faz. Assinala que para o dicionário “Michaelis”, “criar” significa “dar existência a; tirar do nada; formar, originar” e “descobrir” significa “tirar a cobertura (véu, chapéu, tampo etc.) de algo que se encontrava total ou parcialmente oculto; abrir, destampar”. Diz que assim sendo, utilizando o parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, o auditor não cria fatos geradores, mas descortina fatos geradores ocorridos que estavam ocultos.

Reporta-se sobre a retroatividade da aplicação da nova norma procedural.

Afirma que a inserção do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 permitiu descortinar inúmeros fatos geradores que estavam ocultos e, como a norma não cria fatos geradores, mas apenas os revela pelo aperfeiçoamento dos procedimentos da fiscalização, resta patente que se deve observar o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais:

§ 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.

Reporta-se sobre a apuração diária da ocorrência dos fatos geradores. Observa que o artigo 116, I, do Código Tributário Nacional dispõe que:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

Salienta que assim sendo, os fatos geradores do ICMS ocorrem cada vez que a hipótese de incidência do imposto ocorre no mundo real, não havendo qualquer limitação temporal para a sua ocorrência e determinação. Diz que com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, passou-se a poder identificar omissões de entradas ocorridas a cada dia de movimentação dos combustíveis.

Reporta-se sobre a inexistência de qualquer “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização. Limites físicos para a variação volumétrica dos combustíveis no Estado da Bahia.

Registra que os combustíveis estão sujeitos ao “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des, Ricardo Múcio Santana de A. Lima) por serem “uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag N.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Assinala que o STJ (AREsp 1688666), esclarece com clareza o assunto:

A massa de combustível, que é o que importa na combustão, é a mesma, independentemente do respectivo volume, assim como o correspondente potencial energético (...) não existe circulação de mercadoria nova, pelo só fato da “expansão” do volume, porque a

Afirma que o que ocorre é que essa expansão necessariamente tem que se dar dentro dos limites físico-químicos dos combustíveis e esses são precisamente determinados: ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970. Cita como exemplo, que é possível saber que se a densidade medida a uma temperatura de 20°C for de 0,7224 (conforme tabela abaixo retirada da Resolução CNP 6/70), a densidade desse combustível a 35°C seria de 0,710. Ressalta que conforme indicado acima na decisão do STJ, a massa permanece constante, já que a massa é igual

ao volume multiplicado pela densidade (Massa = Densidade x Volume). Diz que assim sendo, utilizando os valores da tabela abaixo:

$$M_0 = M_1 \therefore D_0 \times V_0 = D_1 \times V_1$$

$$M_0 = V_0 \times 0,7224 = 1000 \times 0,7224 = 722,4$$

$$M_1 = V_1 \times 0,710$$

$$M_0 = M_1 \therefore 722,4 = V_1 \times 0,710 \therefore V_1 = 722,4 / 0,710 = 1017,46 \text{ litros}$$

$$\Delta V = 17,46 \text{ litros}$$

$$\Delta V / V_0 = 1,746\%$$

Observa que desse modo, com o aumento da temperatura de 20°C para 35°C um volume de 1000 litros passaria a ser de 1.017,46 litros – uma variação de 17,46 litros (ou 1,746%) para uma variação de 15°C na temperatura do combustível.

Nota que na Bahia não ocorrem variações de temperatura tão grandes assim (15°C), de forma que mesmo essa variação volumétrica de 1,746% seria impossível neste estado.

Afirma que resta patente assim que há um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos revendedores de combustíveis. Diz que se fosse registrado um ganho de 100 litros pelo posto revendedor, poderia se afirmar categoricamente que houve omissão de entradas, pois, os 1000 litros iniciais não poderiam dilatar além do limite de 18,387 litros (1,8387%) impostos pela legislação.

Diz que dessa forma, “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”, sendo “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”, e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa” (STJ, REsp Nº 1.833.748). Apresenta Tabela de conversão de densidade dos derivados de petróleo - Resolução CNP 6/70.

Reporta-se sobre o fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD.

Diz que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970) e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92. Acrescenta que com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des, Ricardo Múcio Santana de A. Lima).

Assevera que sendo assim, ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física:

- (i) *Premissa maior associada a resultados conhecidos: Todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor.*
- (ii) *Premissa menor: Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico.*
- (iii) *Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.*

Diz que diante disso, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível, conforme figura abaixo.

Afirma que resta patente, então, que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma

presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor (premissa maior associada a resultados conhecidos), dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico (premissa menor), então, pode-se determinar com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução).

Observa que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Cita, por exemplo, a figura abaixo retirada da “Cartilha do Posto Revendedor de Combustível (PRC)”, disponível no sítio na internet da ANP, e mostra o procedimento que deve ser realizado no próprio posto para correção das densidades para a temperatura padrão de 20°C e, por conseguinte, dos volumes. Assinala que dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela Sefaz não terá dificuldade para contestá-lo.

Reporta-se sobre a aplicação do parágrafo único ao art. 10 na Port. 445/98 sobre “fatos conhecidos”.

Salienta que para os valores das omissões de entradas levantadas são calculados com base em “fatos conhecidos”, isto é, nos valores registrados pelo contribuinte na sua EFD, portanto, não há qualquer “juízo de probabilidade” na norma supracitada, isto é, não há “presunção jurídica”.

Observa que não se aplica ao caso concreto um “processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável” - na lição de Alfredo Augusto Becker em sua “Teoria geral no direito tributário”. Ou seja, sabe-se o valor dos ganhos porque foram registrados pelo próprio contribuinte na sua EFD e sabe-se que além do limite de 1,8387% não é fisicamente possível que os ganhos registrados se refiram aos volumes disponíveis para comercialização registrados na EFD e que o excedente, obrigatoriamente, deve ser referir a entradas sem documentação fiscal.

Conclusivamente, diz que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, com base nos valores conhecidos e registrados pelo contribuinte na sua EFD e seguindo as leis da física que não podem ser violadas, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante ser certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Reporta-se sobre a apuração do imposto devido. Contesta a alegação do autuado de que a apuração do ICMS é mensal.

Afirma que essa apuração não é só mensal, pois o art. 24 da Lei nº. 7.014/96, desde 01/01/2006, dispõe que o ICMS será apurado período, conforme dispuser o regulamento, portanto, cabendo as normas infralegais a definição dos modos de apuração do ICMS devido.

Diz que desse modo, no caso dos procedimentos e levantamentos quantitativos de estoques, de acordo com a Portaria n. 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício. Acrescenta que assim sendo, os volumes de ganhos tidos como omissões de entradas com base no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 devem ser totalizados ao final do exercício e, por conseguinte, também a apuração do ICMS se dará ao final do exercício, sempre conforme a legislação vigente.

Finaliza a peça informativa mantendo a autuação.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame, sobre o cometimento de três infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo a infração 01 referente ao descumprimento de obrigação principal e as infrações 02 e 03, atinentes ao descumprimento de obrigações acessórias.

Inicialmente, cabe observar que a infração 01 diz respeito à falta de recolhimento do ICMS por

antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Invariavelmente, no caso de imputação dessa natureza, exige-se no mesmo Auto de Infração o ICMS devido por responsabilidade solidária e o ICMS devido por antecipação tributária, por se tratar de mercadorias (combustíveis) sujeitas ao regime de substituição tributária e as infrações estarem vinculadas, o que não ocorreu no presente caso.

Na realidade, houve a lavratura de outro Auto de Infração para exigência do ICMS devido por responsabilidade solidária, o qual teve a sua revelia declarada, conforme consta no sistema da Sefaz/BA.

Por certo que se a infração 01 - de que cuida o presente Auto de Infração - tivesse sido lavrada no Auto de Infração cuja revelia fora declarada, também estaria alcançada pela referida revelia, e desse modo, o PAF seguiria os trâmites previstos nos artigos 111 e 113 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, ou seja, o crédito tributário restaria definitivamente constituído, ressalvado o controle da legalidade, e encaminhado o processo para ser inscrito na Dívida Ativa.

Como isso não ocorreu, ou seja, foram lavrados Autos de Infração distintos, cabe analisar as razões do autuado no tocante a infração 01, de que trata o lançamento de ofício em exame, conforme passo a fazer.

A alegação do autuado na peça inicial acostada aos autos, é de que identificou erros localizados na apuração que ocasionou a lavratura do presente Auto de Infração e que estes erros decorreram de uma falha humana, onde os lançamentos de saldos de estoques efetuados no sistema foram informados incorretamente, ocasionando perdas e ganhos que não ocorreram.

A 1ª JJF, considerando o mesmo procedimento adotado pela Segunda Instância de Julgamento deste CONSEF, no intuito de sanar supostos vícios no lançamento de ofício dessa natureza, converteu o feito em diligência para que o autuante acostasse aos autos todos os registros fiscais, cujas informações tivessem sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos, assim como a juntada de cópia do arquivo magnético enviado pelo Contribuinte e utilizado pelo autuante no trabalho fiscal. A diligência foi cumprida pelo autuante.

O autuado, ao tomar ciência do resultado da diligência se manifestou arguindo a nulidade da autuação por erro na metodologia adotada pelo autuante, pois nos demonstrativos que integram o Auto de Infração, o autuante apurou as supostas omissões diárias, contudo efetuou o lançamento de maneira agrupada como se os fatos geradores tivessem ocorrido em 31/12.

Arguiu ainda a irretroatividade do parágrafo único do art. 10 da Portaria n. 445/98, alegando que se trata de norma de cunho material e sua aplicação necessariamente se dá a partir de 25/10/2019, não sendo aplicável aos fatos supostamente ocorridos entre janeiro de 2017 e outubro de 2019.

Passo a examinar.

No tocante às alegações defensivas acima referidas, atinentes à metodologia utilizada e a irretroatividade da norma, cumpre observar, que por provocação da Primeira Instância deste CONSEF, a Procuradoria Geral do Estado/Procuradoria Fiscal (PGE/PROFIS), manifestou o entendimento de que, tendo sido o lançamento realizado com base nas informações colhidas do LMC do contribuinte, informações estas devidamente espelhadas no Registro 1300 do EFD, não há nenhuma inovação nas normas que alteraram a Portaria 445/98, mas tão somente uma adequação do procedimento de verificação das informações prestadas diariamente pelo contribuinte, portanto, tratando-se de norma meramente procedural, impondo-se a retroação.

Por certo que coaduno com o entendimento manifestado pela PGE/PROFIS em relação aos tópicos acima aduzidos, pois aplicáveis na sua integralidade ao presente Auto de Infração.

Observo que no levantamento levado a efeito pelo autuante, as planilhas elaboradas foram fundamentadas em dados e informações prestadas pelo próprio Contribuinte em seus registros e escrituração fiscal digital.

Verifico nas planilhas e demonstrativos elaborados pelo autuante, a data de ocorrência, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o valor do ICMS devido, tanto por solidariedade, como por antecipação, assim como os produtos arrolados no levantamento fiscal e a metodologia de cálculo utilizada, descabendo falar-se em nulidade em face à metodologia e levantamento por operações diárias, haja vista que o procedimento adotado pelo posto se dá de forma diária.

Relevante registrar, que no intuito de preservar o direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, assim como na busca da verdade material, foi que esta Junta de Julgamento Fiscal - seguindo o correto entendimento adotado pela Segunda Instância deste CONSEF - converteu o feito em diligência à SAT/COPEC.

Constatou que o lançamento de ofício em lide descreve com clareza as condutas infracionais imputadas ao autuado, identifica com precisão o sujeito passivo, as bases de cálculos, a alíquota aplicada, o montante do débito, inexistindo cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, portanto, estando revestido das formalidades legais, inociorrendo qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, que o inquise de nulidade.

No mérito, relativamente à infração 01, vale observar que no caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques do início e fim de cada ano, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal, se os ganhos volumétricos diárias excederem o percentual máximo admitido pela legislação.

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 que dispõe:

[...]

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).

Vale consignar, que o critério de apuração de omissão de entrada estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, permite observações que não são possíveis quando se utiliza o levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, com base nas informações constantes nos estoques inicial e final do ano e nas entradas e saídas de mercadorias registradas em documentos fiscais. Nestes processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensados ao longo do ano, sem que seja percebido no resultado da auditoria.

Já no critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, as ocorrências de entradas e saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais ficam evidentes. As quantidades injustificadas de entradas e saídas de combustíveis podem ocorrer por diversas razões, inclusive podem indicar a realização de operações entre

postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é proibida pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), e por isso mesmo podem ocorrer sem emissão de documentos fiscais.

No presente caso, verifica-se que a omissão de entrada de mercadoria foi constatada por meio dos registros fiscais do autuado. Por certo que a exigência fiscal não poderia existir, se na ação fiscal também fosse detectada a omissão de entrada ou saída de mercadorias com base em levantamento fiscal dos documentos emitidos e recebidos pelo autuado e nos quantitativos de estoque inicial e final. Nesses casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas, e nunca como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.

Evidentemente que em razão da ação fiscal não encontrar qualquer omissão de saída ou entrada a partir do levantamento quantitativo, baseado nos documentos fiscais emitidos e recebidos e nos registros dos estoques inicial e final, e por se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a omissão de entrada evidenciada unicamente nos registros feitos no LMC/Registro 1300 da EFD, permite a conclusão de que as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem tributação.

De acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante, foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida Portaria nº 445/98, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%. Os ganhos considerados inadmissíveis foram observados no período objeto da autuação.

A argumentação defensiva de erro no sistema ou qualquer outro possível equívoco cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD não ficou comprovada nos autos.

Certamente que a prova de existência de erros cabe ao Contribuinte, o que não foi feito no presente caso.

É certo 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.

Obviamente, se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo contribuinte 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. Portanto, no caso de inconsistências, cabe ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal.

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%, percentual respeitado pelo autuante no levantamento 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 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 ICMS por solidariedade e por antecipação, em face à aquisição de combustível sem documento fiscal.

Conforme consignado, houve a lavratura de dois Autos de Infração, sendo um atinente ao ICMS devido por solidariedade que foi objeto de revelia e o presente Auto de Infração referente ao ICMS devido por antecipação.

Saliento, que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente caso, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos” acima do limite estabelecido, e exigi o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

Devo registrar, que coaduno plenamente com o entendimento manifestado pelo autuante na Informação Fiscal, quando contesta as alegações defensivas atinentes aos erros apontados pelo autuado, especialmente no que tange à falta de elementos hábeis de prova capazes de elidir a autuação.

Diante do exposto, concluo que no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração 01, a acusação fiscal está correta, relativamente à exigência do imposto por antecipação tributária, restando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Entretanto, cabe um reparo a ser feito, haja vista que a multa correta é de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº. 7.014/96, sendo que no Auto de Infração foi indicada a multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” do mesmo diploma legal.

Assim sendo, retifico de ofício a multa de 100%, para 60%, indicada na infração 01.

No tocante às infrações 02 e 03, constato que o autuado não apresentou qualquer contestação quanto à exigência fiscal, sendo, desse modo, ambas procedentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **269138.0153/20-6**, lavrado contra **LEÃO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 80.845,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$ 3.574,46**, previstas no artigo 42, IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº. 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de abril de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR