

A. I. N° - 206923.0033/20-0
AUTUADO - J&J COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 07.06.2022

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0078-05/22-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO DA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA DOS ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **b)** FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO. Não comprovado erro de procedimentos entre datas de entradas físicas e de escrituração no LMC. Inexistência de previsão de compensação de perdas em relação a exigência fiscal sobre os ganhos apurados. Infrações procedentes. Indeferido o pedido de redução ou cancelamento da multa por falta de amparo legal. Corrigido o porcentual da multa aplicada na infração 2. Rejeitada a nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 28/09/2020, e exige ICMS no valor de R\$ 21.270,46, relativo às seguintes infrações:

01. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do permitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (2015 a 2019) - R\$ 18.206,52, acrescido da multa de 100%.
02. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do 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 entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante variação volumétrica em índice acima do permitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (2015 a 2019) - R\$ 3.063,94, acrescido da multa de 100%.

O autuado, na defesa apresentada às fls. 10/15, por meio dos advogados Hugo Valverde Melo, OAB/BA 22.737 e Júlia d'Affonsêca Barreiros OAB/BA 40.196, inicialmente discorre sobre as infrações que entende ser equivocadas conforme passou a expor.

Alega ser cumpridora das suas obrigações fiscais e efetuou corretamente as notas fiscais no registro próprio, inexistindo qualquer omissão, restando claro que há um erro no levantamento fiscal que implica em nulidade do auto de infração.

Alega que os valores apurados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) “nas datas apontadas pelo autuante e que foram incluídas na planilha anexa e aba correspondente, nas colunas H, I, J e K”, afirmando que “as diferenças apuradas não são devidas e/ou reais, pois os valores registrados no LMC do Posto anulam as diferenças ou levam as diferenças a valores dentro da margem de tolerância da legislação pertinente”.

De um modo geral alega que as diferenças apontadas pela fiscalização residem em dois fatos:

- a) Os valores de perdas de combustíveis devidamente registrados nos LMC do Posto (vide coluna H), não foram considerados nas diferenças apuradas;
- b) Os valores Ajustados de Ganho (vide coluna E) apontados por esta Secretaria são divergentes dos valores devidamente registrados nos LMC do Posto (vide coluna I).

Requer que a autuação seja anulada integralmente, por inexistir qualquer omissão de registro de entrada de mercadorias apontadas pela fiscalização.

Discorre sobre o porcentual de 100% da multa aplicada, transcreve texto de doutrinadores que não guarda compatibilidade com o descumprimento da obrigação, demonstrando ser absurda diante da improcedência da autuação, ferindo os princípios de direito, notadamente da segurança jurídica, legalidade, moralidade e com efeitos confiscatórios nos termos do art. 150 da CF/88.

Neste contexto, transcreve a ementa do Proc. AC. NUM. 01080800/1993-MG de 30/04/1999, no sentido de não atingir o direito de propriedade, fixando limite à sua aplicação.

Requer acolhimento da impugnação, declarando a nulidade do auto de infração e subsidiariamente pela exclusão ou redução da multa.

O autuante na sua informação fiscal (fls. 290 a 304), inicialmente discorre sobre a alegação de nulidade do procedimento da fiscalização, afirmando que os atos praticados que culminou com a lavratura do auto de infração possibilitou o exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do art. 5º, LV da CF/88, tendo em vista que a autuação teve como base o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), cujos anexos identificam todos os fatos geradores do ICMS.

Afirma que o percentual de 1,8387% instituído pelo parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, tem como base as normas da ABNT e Res. CNP nº 6/1970, com tolerância de ganhos de três vezes aos 0,6% indicados na Port. DNC 26/92, proporcionando uma margem de segurança com relação ao fenômeno natural de dilatação dos combustíveis em decorrência das variações de temperatura.

Manifesta não ser presunção e sim ilação baseada na causalidade física, tomando como base uma “premissa maior” - dilatação física/variação de temperatura; “premissa menor” - variação máxima no território baiano; e “dedução” – de estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico que se exceder ao limite físico, conduz a uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível (figura à fl. 81/v).

Quanto à nulidade suscitada, reafirma que a autuação foi baseada no SPED Fiscal, cujos anexos possibilita a definição dos fatos geradores, que possibilita o exercício da ampla defesa, seguindo os princípios da legalidade, verdade material, cuja prova é a própria Escrituração Fiscal Digital (EFD), cujo LMC não faz prova contra a EFD, cujo ônus da prova é do estabelecimento autuado.

Ressalta que o § Único do art. 10 da Port. 445/1998, é uma norma procedural que pode ser aplicada a fatos geradores já ocorridos e a exigência fiscal resultar na apuração de omissões de entradas com ganhos acima do limite estabelecido pela legislação tributária na comercialização de combustíveis.

Discorre sobre o controle dos estoques nos Postos Revendedores de Combustíveis (PRC), inventariado no início e no fim do dia, promovendo escrituração no LMC, criado pela Port. 26/1992 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC), que foi adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01/1992, e incluído na EFD no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9/2008 e suas atualizações, com finalidade de proteger o consumidor contra a adulteração dos combustíveis, detectar vazamentos (ANP), evitando dano ao meio ambiente e facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS e coibir irregularidade na aquisição e revenda de combustíveis.

Esclarece que as diferenças entre o estoque escritural (de abertura, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia, sujeitam-se a imprecisões volumétricas, com limite de 0,6% ao dia no PRC, previsto na Port. DNC 26/92, e na EFD, são efetivados três registros: 1300, 1310 e 1320, sendo que o registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis, o registro 1310

trata da movimentação diária de combustíveis por tanque que armazena combustível e o registro 1320 trata do volume das vendas no dia, por bico ligado à bomba.

Resume que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque (1310), combustível (1300) e bico de cada bomba (1320) lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300.

Destaca que o STJ no Recurso Especial (REsp) Nº 1.833.748 – SE (2018/0285259-0) decidiu acerca da cobrança de ICMS sobre ganhos anotados pelo próprio revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP, “... *entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária*”, cuja ementa transcreveu à fl. 295.

Conclui que de acordo com a citada Decisão do STJ, havendo nos estoques volume de combustíveis maior que o contabilizado (Registro 1300 da EFD) é “*forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS*”, visto que o limite estabelecido de 1,8387% possibilita uma grande margem de segurança em relação ao percentual (0,6%) admitido como normal pela ANP e deve ser tributado pelo imposto.

Destaca que até a publicação da Port. 159/2019, a Sefaz restringia a aplicação dos procedimentos em exercício fechado ou aberto, utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário (LRI), porém o § único, do art. 10 da Port. 445/98, alterou o procedimento passando a serem realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia.

Indica que o levantamento dos estoques foi feito com base na variação volumétrica dos combustíveis registrados na EFD, do próprio contribuinte, acima do percentual estabelecido pela Sefaz que é de 1,8387% e não procede a alegação de que há “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”.

Quanto aos limites físicos para a variação volumétrica dos combustíveis no Estado da Bahia, cita decisões proferidas por diversos Tribunais de Justiça, “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746) 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), tendo como premissa uma série histórica de variações volumétrica, fixando como parâmetro o máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado, que excede ao porcentual de 0,6% tolerado pela ANP e o que exceder a 1,8387% estabelecido pelo § Único do art. 10 da Port. 445/1998.

Discorre sobre medições, erros de digitação, erro de anotação, utilização do estoque de fechamento como estoque de abertura, sem fazer nova medição (distorções), resultando em falso ganho ou perda e que após conferência das datas de entrada de combustíveis no registro 1300 entradas das notas fiscais no registro C100, não identificou erro.

Conclui que na realização do levantamento fiscal foi:

- i) Conferida a consistência dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD, e caso haja erro de escrituração precisam ser demonstrados;
- ii) As medições diárias nos PRC devem ser avaliadas independentemente das registradas em dias anteriores e subsequentes;
- iii) Não tem fundamento técnico agrupar levantamentos diários distintos para fazer compensações de perdas, pois o levantamento é diário;
- iv) Os ganhos diários constituem o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques do PRC que foi feito por ele próprio;
- v) Por economicidade anexa os campos do registro 1300 que são de posse do estabelecimento autuado.

Ressalta a validade jurídica da EFD prevista no art. 247 do RICMS/BA, que são assinados
ACÓRDÃO JJF Nº 0078-05/22-VD

digitalmente com uso de Certificado Digital em conformidade com as regras do ICP-Brasil, cujos arquivos mensais não demonstraram inconsistências, cujo levantamento fiscal foi feito com base no registro 1300 e valores dos registros C100 e C170 tudo da EFD.

Quanto ao argumento de que a informação contida na EFD estava errada, mas que o LMC continha informações corretas, afirma que este argumento não é válido pela “*indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD*”, cujas incorreções dos lançamentos na EFD, o ônus da prova cabe ao contribuinte nos termos do art. 373, II do CPC.

Conclui que é obrigação do empresário manter a escrituração dos seus livros sem erros ou inconsistências, pois fazem prova contra ele mesmo e cabe ao contribuinte o ônus da prova.

Afirma que o defensor alegou ocorrência de registros equivocados, erros escriturais, erros do sistema, erros de medição, mas não apresentou provas e deve ser validado os registros efetivados nos arquivos de EFD entregues. Também que não pode ser considerado que os ganhos se cancelam com as perdas apuradas em dias subsequentes, pois a base de cálculo apurada é a do registro 1300 da EFD, foram excluídos do auto de infração, a exemplo do mês de janeiro de 2017 e que não foram encontradas inconsistências nos arquivos EFD entregues.

Quanto as questões relativas a multa e atualização monetária, afirma que se exime de comentar, por entender que a matéria é de competência de julgamento pelo CONSEF e parecer da PGE/PROFIS. Requer que o auto de infração seja julgado totalmente procedente.

VOTO

Inicialmente, cabe apreciar a nulidade suscitada sob o argumento de que o levantamento fiscal é irregular. Observo que no enquadramento da infração foi indicado o art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23, § 6º e art. 23-A tudo da Lei 7.014/96, com aplicação da metodologia de apuração do imposto definida no art. 10, § Único da Port. 445/1998, apurando omissão do registro de entrada de combustível, caracterizada pela identificação de variação volumétrica da quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no LMC/Registro 1300 da EFD, que excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia).

Por sua vez, a fiscalização indicou no termo de científicação da autuação à fl. 7, que “Em Anexo, Resultado da Fiscalização e Demonstrativos que fazem parte do Auto de Infração” postado em 05/10/20 e com ciência em 06/10/20, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (fl. 8).

O defensor juntou às fls. 24 a 288 cópia do levantamento fiscal, o que demonstra ter compreendido e se defendido do que foi acusado e não foi apresentado motivos que se enquadrem nas situações que conduzam a nulidade, previstas no art. 18 do RPAF/BA (Dec. 7.629/96).

Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada.

No mérito, o Auto de Infração acusa o cometimento de duas infrações, que o autuado em linhas gerais argumentou que:

- i) Os valores apurados no LMC se anulam as diferenças ou estão dentro da margem de tolerância estabelecida pela legislação;
- ii) Não foram considerados os valores de perdas devidamente registrados nos LMC (H);
- iii) Os valores ajustados de Ganho (E) são divergentes dos registrados nos LMC (I);
- iv) A multa aplicada de 100% tem efeito confiscatório e deve ser cancelada ou reduzida.

No mérito, quanto ao argumento de que as quantidades apuradas estão dentro da margem de segurança e se anulam com as perdas que não foram consideradas, observo que os demonstrativos juntados à defesa, são os mesmos apresentados pela fiscalização. Tomando por exemplo o relativo à Gasolina Comum de fl. 24 é o mesmo da fl. 308.

Já o demonstrativo de fl. 31, reproduz as colunas do demonstrativo elaborado pela fiscalização (fl. 315), no qual para o dia 14/01/2015 foi identificado ganho de Gasolina Comum de 666,620 lt e deduzido o limite de 1,8387% totalizando 286,598 lt (disponibilidade de 15.587,000) e constituído base de cálculo sobre a diferença de 380,022 lt (666,62 – 286,598).

Por sua vez, no demonstrativo de fl. 31 foi indicado que não foi considerada a perda registrada no LMC do dia 13/01/2015. O mesmo exemplo é repetido para ganhos que serviram de base para a exigência do ICMS, que foram contrapostos a perda de outros dias.

Quanto ao argumento de que não foram consideradas as perdas registradas em outros dias, observo que conforme esclarecido pela fiscalização, na escrituração do LMC a variação volumétrica permitida pela Port. DNC 26/92 é de 0,6% no dia, para o PRC, enquanto o § Único do art. 10 da Port. 445/98, instituiu um porcentual de 1,8387% como limite.

Portanto, diante dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, com base na escrituração do LMC e informações do registro 1300 da EFD feitas pelo estabelecimento autuado, caberia ao defensor apresentar provas de ocorrências de erros de medição para serem analisadas, fato que não ocorreu, motivo pelo qual, não acato tal argumento.

No tocante ao argumento de que para os ganhos apurados no levantamento fiscal, deveria considerar as perdas ocorridas nos dias subsequentes, observo que o art. 10, § Único estabelece:

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).

Assim sendo, conforme apreciado anteriormente, o limite estabelecido pela ANP é de 0,6% e o art. 10, § Único da Port. 445/98 prevê omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, quando se verificar variação volumétrica escriturada no LMC/Registro 1300, o ganho diário exceder ao porcentual de 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (EI+ volume recebido no dia). A legislação não prevê compensação de perdas posteriores. Por isso, não acato o argumento de compensação de perdas.

Com relação ao argumento de que o ganho registrado no LMC é divergente, constato que no demonstrativo juntado com a defesa à fl. 31, foi reproduzido o demonstrativo elaborado pela fiscalização (fl. 315), no qual para o dia 11/01/2017 foi identificado ganho de Gasolina Comum de 550,931 e deduzido o limite de 1,8387%, totalizando 352,663 (disponibilidade de 19.180,000), e constituída base de cálculo sobre a diferença de 198,268 (550,931 – 352,663).

O defensor alegou que “*Neste dia o valor AJ ganho (coluna E) é divergente do registrado no LMC (Coluna 1)*”. Porém, não identifiquei nos demais demonstrativos juntados com a defesa às fls. 37 a 288 cópia do LMC para fazer prova do alegado. A fiscalização esclareceu que os ganhos foram coletados da informação contida no registro 1300 da EFD e não pode diferir do registrado no LMC. O defensor para esse dia (11/01/2017), indicou ganho de 350,93 (fl. 31), ao invés da diferença apontada de 352,663 que é pouco relevante.

Pelo exposto, não acolho este argumento por falta de provas.

Por tudo que foi exposto, fica mantida a procedência das infrações 1 e 2.

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução da multa das infrações 1 e 2, observo que a infração 1 exige ICMS em decorrência da aquisição de combustíveis, sem registro da entrada, cujo porcentual é de 100%, previsto no art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96, relativo à ocorrência de: “d) entradas de mercadorias ou bens não registrados”, que considero correta.

No tocante à infração 2, refere-se à exigência do ICMS devido por antecipação, resultante do mesmo levantamento fiscal da infração 1, tendo a fiscalização indicado porcentual de 100% e tipificado no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96 que prevê:

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente;

...

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;

Portanto, tendo sido exigido o ICMS devido por responsabilidade solidária na infração 1, apurada a base de cálculo em função do PMPF e deduzido o crédito fiscal relativo ao imposto exigido na primeira infração, acolho o pedido de redução formulado pelo contribuinte, e considero correto o porcentual da multa de 60% indicado na tipificação da infração, ao invés da aplicada de 100%.

Ressalte-se que os procedimentos adotados pela fiscalização nesta autuação, são os mesmos previstos no art. 10 da Port. 445/1998 que apurou omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, que resultou na exigência do ICMS na condição de responsável solidário (inciso I, “a”), por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, cuja base de cálculo foi constituída de acordo com inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96 (infração 1), e multa aplicada prevista para a falta de recolhimento tempestivo, em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (art. 42, III).

O mesmo procedimento fiscal apurou o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com o PMPF (infração 2), deduzida da parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I (art. 10) a título de crédito fiscal, com multa de 60% (**art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96**).

Ressalto que as multas aplicadas são previstas na legislação do ICMS, e não cabe a este órgão julgador apreciar constitucionalidade da Lei 7.014/96, nos termos do art. 167, I do RPAF/BA.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, mantendo a exigência dos valores e acolhendo o pedido de retificação do porcentual da multa da infração 2 de 100% para 60%.

VOTO DISCORDANTE (Quanto ao porcentual da multa)

Peço licença para divergir do cuidadoso voto da relatoria, apenas no que respeita à diminuição da proposta de aplicação da multa de 100%, para 60%, à vista da infração 02.

O nosso fundamento é bastante simples e não exige grandes explicações.

Ambas as irregularidades tiveram um único escopo: face à constatação de quantidades superiores à variação volumétrica admitida na Port. 445/98, a descoberto da documentação fiscal exigível, constituiu-se o crédito tributário.

Noutras palavras: as infrações partiram da omissão de entradas de mercadorias, **comercializadas sem emissão de notas fiscais**, proporcionando evasão fiscal em prejuízo do erário estadual.

Na infração 01 cobrou-se imposto pela via da responsabilidade solidária, atribuída ao autuado, considerando que as mercadorias afetadas estavam sujeitas à substituição tributária, originalmente de responsabilidade de outra pessoa jurídica, fornecedores da impugnante.

Na infração 02 cobrou-se imposto pela via da responsabilidade direta da impugnante, na condição de contribuinte, mediante relação pessoal e direta com o fato gerador, apenas ensejando a antecipação tributária quando da entrada no estabelecimento autuado, em vez de pagar o tributo quando da saída.

Apesar de nesta última irregularidade o enquadramento legal ter sido feito pelo art. 42, II, “d” da Lei 7014/96, ali fixada uma multa de 60%, extrai-se do demonstrativo de débito analítico, **aquele produzido pelo próprio sistema emissor fazendário e que acompanha o auto de infração propriamente dito**, ter sido calculada e lançada a multa no percentual de 100%.

O que se verifica, claramente, é o cometimento de simples erro material, trocando-se o algarismo romano do inciso do art. 42 de III, para II, sendo o caso de se aplicar o comando inscrito no art. 19 do RPAF-BA,

Mas, vale repetir: em ambos os casos se deu a cobrança, porque **não houve a expedição de documentos fiscais** com omissão do registro de entradas das mercadorias, não importa se o imposto devido é cobrado por solidariedade ou por responsabilidade direta. A tipificação da pena pecuniária é para ser feita no art. 42, III, “d” da Lei 7014/96.

Caberia a aplicação da penalidade de 60% para a antecipação tributária, se tivesse ocorrido a emissão regular de notas fiscais, e por algum motivo, quando do ingresso da mercadoria, não se fizesse o recolhimento do imposto.

Isto posto, somos pela procedência total do auto de infração.

VOTO DISCORDANTE (Nulidade formal e material)

Peço vênia para discordar dos ilustres Conselheiros integrantes deste colegiado de julgamento, e firmar o meu voto no sentido da nulidade do presente Auto de Infração, visto identificar aqui vícios de natureza formal e de natureza material.

Inicialmente, verifico que nos demonstrativos de fls. 24 a 288 deste PAF, é possível perceber que a Auditoria apurou omissões diárias de acordo com a especificidade dos combustíveis e agrupou os resultados finais dos exercícios fiscalizados (2015, 2016, 2017, 2018 e 2019). Ou seja, a cada dia, os ganhos que supostamente teriam decorrido de variação volumétrica além limite de 1,8387%, foram reputados como omissão de entradas. A partir dessa apuração foi quantificada a base imponível das referidas omissões, sendo calculado o imposto devido a cada dia (por combustível auditado).

Em seguida, o referido imposto apurado para cada combustível foi somado/agrupado no último dia do exercício auditado (31 de dezembro), tal como se faz num típico levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado.

Aplicou o autuante o seu entendimento no que se refere ao conteúdo do parágrafo único, do art. 10, da Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização dos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

Ocorre que essa metodologia de agrupamento e soma de todos os cálculos de um determinado exercício fiscal no seu último dia, somente é permitida nas condições estatuídas no art. 39, § 2º do RPAF (Dec. 7.629/99).

Vejamos então como está estruturada a redação do § 2º, do art. 39 do RPAF, acima referenciado:

Art. 39 – O Auto de Infração conterá:

(...)

§ 2º - Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.

A desconformidade acima descrita entre a lavratura do Auto de Infração e a norma do RPAF que trata da forma de apuração do imposto na peça de lançamento, revela duas distorções de difícil compatibilização:

1º) os demonstrativos que lastream a autuação foram configurados por apuração diária e os resultados, na peça acusatória, totalizados no último dia do exercício fiscal, estabelecendo uma presunção de ocorrência de fato gerador não verificada no caso concreto – aqui há uma clara dissonância entre os demonstrativos e o Auto de Infração;

2º) teríamos uma situação inusitada dando validade ao procedimento adotado, considerando que esse agrupamento implicaria em prejuízo para o Erário Estadual, posto que as

ocorrências são diárias e as cobranças concentradas no último dia do exercício, com evidente repercussão nos cálculos dos acréscimos moratórios.

A respaldar o entendimento pela invalidade do procedimento adotado, cito o precedente deste CONSEF, contido no Acórdão 0097-12/2020, originário da 2ª CJF, relatoria do Consº. José Raimundo Oliveira Pinho, decisão unânime, proferida na sessão do dia 07 de abril de 2020. Decisão proferida em exame de Recurso de Ofício.

Mais uma vez a 2ª CJF, em exame de Recurso de Ofício, invalida o Auto de Infração nº 269138.0010/18-9, formalizado com a mesma configuração – Acórdão nº 0309-12/20, relatoria da Consª. Leila Barreto Nogueira Vilas Boas – decisão unânime, datada de 04/11/2020.

Adotando a mesma linha interpretativa a 6ª JJF, através do Acórdão nº 0118-06/2021, proferida em 11/03/21, relatoria do Consº. Paulo Danilo Reis Lopes, também conclui em deliberação unânime pela nulidade do lançamento fiscal constituído no mesmo formato do examinado nesta assentada.

Além das incompatibilidades acima descritas, a metodologia empregada pela Auditoria viola claramente normas expressas de direito material contidas na legislação de regência do ICMS, reforçando a nossa convicção de que não há previsão normativa de apuração diária de imposto, salvo exceções expressamente contidas na própria lei.

O ICMS é um imposto cuja apuração ocorre por períodos, conforme previsto nos artigos 24 e 25 da Lei nº 7.014/96, sendo que o art. 24 transfere ao Regulamento dispor sobre a forma de apuração e o art. 25, determina que as obrigações devem ser consideradas vencidas na data em que termine o período de apuração, que são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro, tudo em conformidade com o art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, dispositivo que apresenta a seguinte redação:

Art. 24 - A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.

O Regulamento do ICMS, atualmente vigente (Dec. 13.780/12), estipula no **art. 305** as regras a serem observadas na apuração do imposto no regime normal, sempre fazendo referência a **períodos mensais**. Na situação específica a empresa autuada é inscrita na condição de contribuinte normal no cadastro do ICMS do Estado da Bahia, sob o nº 066.985.605.

Portanto, a regra geral é que a apuração do ICMS dos contribuintes inscritos no regime normal seja procedida mensalmente. Somente em casos excepcionais a Lei nº 7.014/96, prevê situações que excluem a apuração mensal.

É o que ocorre, por exemplo, no regime especial de fiscalização e pagamento, onde o contribuinte que estiver sujeito a tal sistemática, terá obrigatoriamente que efetuar o pagamento do ICMS a cada operação, ou no momento das saídas das mercadorias do estabelecimento. Tal regime excepcional, inserido entre as hipóteses de aplicação de penalidades, conforme previsto no art. 41 da Lei nº 7.014/96, aplica-se aos contribuintes que preencham os requisitos previstos na lei de regência do imposto, dependendo ainda de ato específico do titular da Superintendência de Administração Tributária, de acordo com a previsão contida no art. 47 da citada lei.

A fundamentação aqui desenvolvida quanto aos aspectos materiais do lançamento, foi a mesma adotada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no exame do Recurso de Ofício relacionado ao Auto de Infração nº 269138.0005/18-5, que foi julgado nulo pela 2ª JJF através do Acórdão nº 0167-02/19.

Assim, considerando o esquadro normativo acima descrito e os precedentes citados, há que se adotar, neste caso, uma interpretação que compatibilize a norma contida no parágrafo único da Portaria 445/98, com as disposições do RPAF, da Lei nº 7.014/96 e do RICMS-Ba (Dec. nº 13.780/12). As regras legais e regulamentares relacionadas à apuração do imposto, não devem conflitar com a norma da Portaria que cuida dos procedimentos de fiscalização vinculados ao levantamento

quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. Até porque a Portaria 445/98 não derroga as normas legais e regulamentares atinentes ao regime de apuração do ICMS.

Vejamos então a redação do dispositivo da Portaria que respaldou a apuração do imposto adotada pela Auditoria neste Auto de Infração:

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 nosso ver, não há no dispositivo da Portaria 445/98 qualquer comando, mesmo em leitura isolada de seu conteúdo, que determine que em caso de lançamento de ofício a apuração de imposto deva ser feita de forma diária. Até porque a interpretação da citada Portaria deve ser feita de forma conjunta com os demais dispositivos da mesma, conjugada com as outras normas que integram o sistema jurídico que regem o ICMS no Estado da Bahia – Lei 7.014/96 e RICMS - essas duas últimas de hierarquia jurídica superior.

Pelas razões acima expostas, é de se concluir que a apuração do imposto em relação às diferenças quantitativas de estoques de combustíveis decorrentes de variação volumétrica, só poderiam ser realizadas de acordo com as disposições normativas atualmente vigentes, retro citadas, considerando o intervalo mínimo de um mês para cada apuração. A forma de apuração adotada pela Auditoria casou prejuízo ao contribuinte, pois dentro de um mesmo intervalo mensal houve ganhos e perdas que na sua totalidade deixaram de ser considerados no levantamento fiscal.

Nesse contexto, o roteiro de Auditoria que resultou nas cobranças lançadas neste Auto de Infração, em que a fiscalização procedeu à apuração diária das omissões com lançamento do imposto ao final do exercício, aplicando indevidamente a presunção prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 para todo o período, resultou em nulidades que não passíveis de saneamento através de diligências, posto que:

- i) Ofende normas procedimentais contidas no RPAF/99 (art. 39, § 2º), inclusive gerando incompatibilidades em desfavor da Fazenda Pública sem respaldo em lei (**nulidade formal**) Aplicado ao caso o art. 18, inc. IV, alínea ‘a’, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – Dec. 7.629/99);
- ii) Contraria normas de direito material, inseridas na Lei nº 7.014/96 e no RICMS/12, que prejudicam o direito do contribuinte, visto que deve ser observado, no mínimo, o período mensal na apuração do ICMS. Somente na impossibilidade de apuração mensal é que a legislação autoriza que a cobrança do tributo seja deslocada para o último dia do exercício nas hipóteses de levantamento quantitativos em exercício fechado (**nulidade material**);
- iii) O levantamento fiscal não encontra respaldo sequer na leitura sistemática da Portaria nº 445/89.

Considerando o acima exposto, nosso voto é pela NULIDADE de todo Auto de Infração, recomendando-se o refazimento do lançamento de ofício a salvo dos vícios retro apontados, no tocante aos períodos ainda não alcançados pela decadência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206923.0033/20-0,

lavrado contra o **J&J COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 21.270,46**, acrescido da multa de 60% sobre R\$ 3.063,94, e 100% sobre R\$ 18.206,52, prevista no art. 42, II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de maio de 2022.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO DISCORDANTE
(Quanto a nulidade formal e material das infrações)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR
(Voto vencedor)

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE
(Quanto à redução do percentual da multa)