

A. I. Nº - 206923.0038/20-2
AUTUADO - POSTO JARDIM ARMAÇÃO COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08.06.2022

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0109-06/22-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. COMBUSTÍVEIS. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA ACIMA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. **a)** IMPOSTO DEVIDO POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA (INFRAÇÃO 01). **b)** IMPOSTO DEVIDO POR RESPONSABILIDADE PRÓPRIA (INFRAÇÃO 02). De acordo com o art. 10 da Portaria 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (infração 01), e o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (infração 02). Infrações caracterizadas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado no dia 28/09/2020 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 26.265,31, sob a acusação do cometimento das 02 (duas) irregularidades a seguir discriminadas.

Infração 01 – Falta de recolhimento, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiros combustíveis sem documentos fiscais e sem escrituração das entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP (dezembro de 2019). R\$ 23.283,42 e multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96.

Infração 02 – Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade própria, calculado em função do PMPF, deduzida parcela a título de crédito, por ter efetuado aquisições sem documentos fiscais, decorrentes da omissão do registro de entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP (dezembro de 2019). R\$ 2.981,89 e multa de 100%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

O sujeito passivo ingressa com defesa às fls. 09 a 11 (frente e verso).

Suscita preliminar de invalidade do lançamento de ofício, “*haja vista que não constam elementos suficientes para a determinação do crédito tributário*”.

No mérito, pontua que foram objeto da primeira imputação os combustíveis gasolina comum, gasolina aditivada, etanol comum e diesel B S-10 aditivado. Em relação à segunda infração, os itens auditados foram etanol comum e diesel B S-10 aditivado.

Toma como fundamento o art. 11 da Lei 7.014/96, que trata de outra matéria (celebração entre a Bahia e outras unidades da Federação de acordos para cobrança do imposto por substituição tributária nas operações com determinadas mercadorias) para sustentar que:

“feita a exigência do ICMS com base na presunção legal de omissão de receitas relativas a operações tributáveis, caso o sujeito passivo venha a elidir a presunção por qualquer meio de prova, prevalecerá a autuação relativamente ao descumprimento de obrigação acessória, pela falta de registro de documentos relativos à entrada de mercadorias no estabelecimento, caso haja nos autos elementos capazes de caracterizar esse cometimento”.

Pergunta:

“qual o cometimento ilícito do contribuinte, quando o mesmo declara através do LMC toda sua movimentação no período auditado? Quais os elementos o D. Auditor notifica informando que o contribuinte compra o produto sem nota fiscal? A mera informação de ganho no LMC apontada é justificativa para imputar ao contribuinte sangria em seu caixa e acusá-lo de compra sem nota fiscal”?

Ressaltando que possui apenas um fornecedor, que é a Petrobras, afirma que o autuante não verificou o ganho e a perda dos tanques nem considerou o resultado líquido de cada dia.

Traz ao debate o fato de que o LMC do período de abril a junho de 2019 possui perdas em quase todos os dias. Vai além, sustentando que todo o LMC do ano de 2019 foi voluntariamente retificado e transmitido a esta Sefaz, pois constatou que o anterior continha informações não condizentes com a realidade.

Solicita a realização de diligência e qualifica a multa de confiscatória, especialmente diante da situação em lide, que resulta, no seu entendimento, de presunção.

Por fim, pede deferimento.

Na informação fiscal, de fls. 14 a 59, o autuante comenta sobre a obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização e sobre a fase oficiosa, que engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do Auto de Infração ou Notificação Fiscal. Nessa fase, vige o princípio inquisitorial.

Mencionando doutrina, disserta acerca dos princípios da legalidade e da verdade material, dizendo que, no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do imposto.

Por isso, ao utilizar os registros da EFD como prova, devemos levar em consideração:

- O art. 226 do Código Civil: Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a quem pertencem e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.
- O art. 417 do Código de Processo Civil (CPC): Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.
- O art. 373, II, do CPC: O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.
- O art. 419 do CPC: A escrituração contábil é indivisível e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhes são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

Isso não quer dizer que o autuado não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, *in fine*, do CPC). Mas, nesse caso, cabe-lhe comprovar com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que demonstrem ou evidenciem fatos e prática de atos.

Pugna pela aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, pois com ele foi modificado o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores.

Em seguida, trata da inexistência de “*presunção de omissão de entradas*” no procedimento de fiscalização. O percentual de 1,8387% citado no parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normais pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92.

O que exceder àquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

No caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas.

Além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico: o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008.

Quando as diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques realizados pela Fiscalização àqueles que chamava de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98.

Aqui, a SEFAZ aponta para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte. Considerando-se que o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte diariamente.

Quanto ao fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD, diz que foi deduzido por meio de aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis. É, portanto, deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normais pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Como sabido, existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo os instrumentos mais rudimentares, ainda que sendo mal utilizados, tais erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Dessa forma, na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6%.

No caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da

movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Conforme o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

Relativamente ao ônus de impugnar de forma específica todos os fatos alegados no Auto de Infração, argumenta que são ineficazes as petições de defesa que consistem em dizer genericamente que os fatos não se passaram conforme descritos na autuação – vide art. 10, § 1º, IV do RPAF. É necessário que o autuado indique especificamente que notas fiscais estão efetivamente escrituradas, informando as datas dos seus registros na escrituração fiscal digital. Esse ônus da impugnação específica cabe ao autuado, como indica o art. 123, § 5º do RPAF.

A defesa apresentada pela autuada não atende a essa exigência processual.

Não concorda com o argumento de que a multa é confiscatória, por entendê-la razoável e proporcional, e finaliza mantendo a autuação.

VOTO

Destituídos de amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento de fiscalização e lançamento, pois o auditor expôs com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveu as irregularidades, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

Inexistente violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º; RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório.

O defendente alegou ter efetuado revisão na EFD/LMC, mas não juntou provas de que o tenha feito antes do início da ação fiscal, tampouco de que há divergências entre a EFD/LMC verdadeira e os dados computados no levantamento da Fiscalização.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Todos os elementos necessários para julgar estão contidos nos autos. Não é o caso de converter o feito em diligência, o que decido com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

Quanto ao mérito e à obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa na auditoria fiscal, o procedimento administrativo fiscalizador não representa materialização conflitiva, configurando sequência de atos unilaterais com vistas a verificar a ocorrência ou não do fato jurídico ou do ilícito tributário, inviabilizando, por conseguinte, questionamentos e oposição por parte do contribuinte.

O procedimento de lançamento pode ser dividido em duas fases: a) oficiosa, que se encerra com a notificação e b) contenciosa, que pode ser instaurada com a impugnação por parte do sujeito passivo. É na segunda fase que se verifica o contraditório.

A auditoria fiscal que antecedeu o lançamento tem natureza inquisitorial e investigatória.

A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração Tributária no âmbito das suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material.

Não têm fundamento as censuras do impugnante, pois, a EFD faz prova contra ele (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Relativamente à aplicação retroativa do parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, com a publicação de tal dispositivo, 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 no final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Portaria 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso desse tipo de estabelecimento, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no livro RI (Registro de Inventário), como a redação anterior Portaria 445/98 impunha.

Segundo o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), 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.

Não existe presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização em lide, pois o percentual de 1,8387%, citado no parágrafo único do art. 10 da Portaria 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), sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do fenômeno natural de dilatação dos combustíveis submetidos a variações de temperatura.

Não há juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois 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.

A Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas foi publicada para orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, dadas as dificuldades encontradas pelos fiscais face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações.

No caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia, após encerradas as vendas.

Além disso, os postos devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico: o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008.

As perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque, antes de ser consolidado no registro 1300.

Os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o impugnante já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação do autuado de que não há demonstração da base de cálculo ou de que inexistente fato gerador ou de que apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado.

A nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a Fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

A Portaria DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar vagamente que houve um erro para afastar a utilização pelo Fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6% (item 13, “f” da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92).

O percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite.

Obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

O impugnante alega que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotadas no registro 1300 da EFD. Essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

Como sabido, existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6%.

Um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária.

A demonstração da ocorrência desse erro deve ser feita com base em documentos, de origem externa ou interna.

A prova de que existem eventuais erros no registro 1300 da EFD do contribuinte deve ser feita pelo mesmo.

A matéria controvertida já foi objeto de análise na segunda instância deste Conselho, por intermédio do PAF (Processo Administrativo Fiscal) nº 206958.0002/20-7 (Recursos de Ofício e Voluntário), cujas razões de decidir peço licença para reproduzir.

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

Não se está a cogitar, na presente autuação, da presunção 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, motivo pelo qual não há que se falar em presunção.

Igualmente, é necessário pontuar que a acusação fiscal é de que o imposto é exigido do sujeito passivo na condição de responsável próprio e solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1300 da EFD).

Também há que se frisar que, nos termos do art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/12), dispositivo legal que vigia à época dos fatos geradores, *“a escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade”*.

O art. 219 do Dec. nº 13.780/12, vigente à época, determinava que *“o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF 1/92)”*.

Já o art. 247 do RICMS disciplina 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 (Conv. ICMS 143/06)”*.

Por fim, o art. 251 do aludido Decreto determina que:

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

(...)

§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”.

Incapazes de reformar a autuação as alegações relativas à premissa de que a acusação fiscal trata de presunção legal de omissão de receitas anteriores, visto que os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que cuida-se da exigência do imposto decorrente do *“ganho”* de combustíveis, apurado por meio da variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP e o registrado pelo contribuinte no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), por meio do Registro 1300 da EFD, que se destina ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo do Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Válido destacar que estoques iniciais são constatados diariamente com a medição física da quantidade de certo combustível no tanque no início de cada dia, ao qual se pode acrescer o volume recebido no referido dia e deduzir o volume de vendas através dos bicos, apurando-se o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, realizado através da medição física, detectando-se, assim, perdas ou ganhos, os quais também são contabilizados no aludido LMC (livro de Movimentação de Combustíveis).

Válido, ainda, registrar que o estoque físico de fechamento, em princípio, é igual ao estoque inicial de abertura do dia seguinte.

Contudo, da análise do levantamento fiscal, verifica-se que os “*ganhos*” registrados diariamente pelo contribuinte excederama o índice de 1,8387% do volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), conforme é admitido como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando o Fisco à conclusão lógica de que o excedente de ganho legal, na verdade, não se trata de “*ganho*” pela variação volumétrica, mas sim de entradas de combustíveis sem o devido documento, conforme o que restou apurado na ação fiscal.

Inadmissível acatar o percentual excedente a 1,8387% como “*ganho*”, restando configurada entrada de combustível sem documentação, bem como a responsabilidade própria (infração 02) e solidária (infração 01) do adquirente pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais.

A exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, do que configura entradas efetuadas sem documentação fiscal.

Neste caso, o adquirente assume a condição de responsável pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, por ter adquirido e armazenado combustíveis adquiridos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal.

O fato se enquadra na hipótese legal, em relação às mercadorias que o autuado deteve para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento feito pelo próprio, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao Fisco o cotejo entre os estoques físicos e os escriturados para apurar o ilícito de entradas sem documentação fiscal.

Portanto, repito, todas as alegações da impugnação, preliminares ou repisadas no mérito, relativas à premissa de que a acusação trata de presunção legal de omissão de saídas/ receitas, da necessidade de levantamento quantitativo *a priori* não encontram nexos causais com o presente lançamento de ofício, razão de não as acatar.

Tal fato é reforçado pelo art. 10 da Portaria nº 445/98 e pela redação dada a este dispositivo via Portaria nº 159/19, de natureza procedimental, que se reporta à omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da variação volumétrica regular.

Não há inovação – por se tratar de método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) -, relativa à responsabilidade própria pelo pagamento do imposto por antecipação tributária.

Diante de tais considerações, reitero que são incapazes de elidir a imputação as alegações relativas à premissa de que se está a tratar de presunção legal de omissão de receitas anteriores e todas as demais suscitadas pelo defendente para pretender a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

No que tange à alegação defensiva de que o ordenamento jurídico não permite que variação volumétrica seja entendida como fato gerador do imposto, melhor sorte não coube ao defendente, pois

não se trata de ganho por variação volumétrica, mas de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal.

O impugnante não apresenta qualquer objeção aos números apurados e não comprova a alegada existência de erros procedimentais, administrativos, materiais ou em sua escrita fiscal, a qual, repito, lastreia-se em documentos e aferiação física diária dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade.

De acordo com o art. 10 da Portaria 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (infração 01), e o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (infração 02).

Relativamente à multa, este órgão não tem competência para reduzi-la, para exercer controle de constitucionalidade ou para negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206923.0038/20-2**, lavrado contra **POSTO JARDIM ARMAÇÃO COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no montante de **R\$26.265,31**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, II, “d ” e III, “d” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 05 de maio de 2022.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR