

**A. I. N°** - 269138.0096/19-9  
**AUTUADO** - VIDA NOVA COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**AUTUANTES** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO e ANDRES MIGUEL ESTEVES MOREIRA  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 25.07.2022

#### **6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0182-06/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. COMBUSTÍVEIS. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA ACIMA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. A Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, possui normas de natureza procedimental, motivo pelo qual é lícito postular a retroação dos seus efeitos para as datas das ocorrências dos fatos. 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 autuado para pretender a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração (erro no enquadramento legal; utilização de apenas um dos dados registrados no LMC (ganho) e desprezo das perdas; necessidade de apuração antecedente da parcela descrita no art. 10, I “a” da Portaria 445/98; impropriedade do método aplicado; inaplicabilidade da presunção legal alegadamente aplicada; irregularidades na condução da ação fiscal; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias 445/98 e 159/19), por se mostrarem interligadas ou interdependentes. Rejeitada a preliminar de nulidade. Diligências realizadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração, lavrado no dia 10/12/2019 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$ 379.365,34, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96, sob a acusação de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade própria, apurada em função do PMPF (Preço Médio Ponderado ao consumidor Final), deduzida parcela a título de crédito, por ter adquirido de terceiros mercadorias sem documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, apurada mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP (Agência Nacional do Petróleo), registrada no livro LMC (Movimentação de Combustíveis) - Registro 1300 da EFD (Escrituração Fiscal Digital), conforme exposto no Código de Infração **01 – 04.07.02**.

O sujeito passivo ingressa com impugnação às fls. 15 a 51, na qual inicia fornecendo endereço para correspondências processuais.

Preliminarmente, suscita a invalidade do procedimento, vez que iniciado por Ordem de Serviço (OS) destinada a outro contribuinte (Posto Kalilândia, CNPJ 15.151.046/0001-89).

Por outro lado, embora os auditores tenham fundamentado a exigência no art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98 (dispositivo incluído pela Portaria 159/19), o correto seria a indicação do art. 10,

I, “b” do mesmo Diploma, que trata da omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido.

Para que se possa cobrar a parcela de ICMS descrita no inciso I, “b”, do art. 10 da Portaria 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, necessário se torna, de forma antecedente, que se faça a apuração, por meio do levantamento quantitativo de estoques, da parcela definida na alínea “a” do inciso I do mesmo artigo. O lançamento da parte que se pretende cobrar, portanto, depende da existência da parcela que lhe antecede e de sua regular apuração. Por via conexa, não se pode simplesmente “cobrar o acessório sem o principal”, como também a norma não permite a utilização, diretamente, da variação volumétrica.

Exige-se, sim, que o excesso na variação volumétrica seja demonstrado via auditoria de estoques, para depois, com base na cobrança do ICMS que seria devido por responsabilidade solidária, se cobrar o imposto pertinente ao valor acrescido.

Em seguida, transcreve o art. 7º da citada Portaria, segundo o qual:

*“Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato – omissão de entradas – e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:*

*I – em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorreu na entrada das mercadorias no estabelecimento;*

*II – a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, inciso IV)”.*

Os autuantes elegeram os ganhos diários como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, a teor das Portarias 445/98 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques por exercícios fechados.

Apesar de a acusação ser de que o autuado teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do contribuinte.

Os autuantes utilizaram apenas um dos dados registrados no LMC (ganho), pinçando apenas a parte da escrituração que entenderam conveniente.

Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, como, por exemplo, através de entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que restaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor.

Esta posição, já homologada pelo CONSEF, consoante os Acórdãos que reproduz, encontra respaldo, ainda, na Instrução Normativa 56/02, que, nos seus itens 1 e 2, expressamente determina:

*“1- Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.*

*2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os*

*roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização”.*

A Instrução Normativa trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96, deixando claro, na sua exposição de motivos, que a orientação decorreu das:

*“reiteradas decisões do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária”.*

E foi ainda mais adiante, determinando que, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte são integralmente isentas, não tributáveis e/ ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Prossegue:

*“No caso em lide a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois tais vendas não são mais tributadas. A determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização (contábeis, por exemplo), pois é sabido que o setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos ao regime de substituição tributária. Ainda que assim não o fosse, haveria que ser aplicada a determinação da proporcionalidade, aniquilando os valores lançados como devidos(...)”.*

Como consta dos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445/98, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização). Os autuantes usaram apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas.

Pugna, portanto, pela inaplicabilidade da apuração com base apenas nos ganhos registrados no LMC.

O que os Autuantes fizeram foi pegar somente os dias em que se registrou equivocadamente ganhos e erigir tais lançamentos a título de omissão. Nos dias em que foram registradas perdas, foram as mesmas desprezadas.

A planilha VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA está dividida em três colunas, cujos títulos são:

*I. DILATAÇÃO:  $D=1,114\% \times VOL\_DISP$ ;*

*II. ERRO NA MEDIÇÃO:  $E=0,5\% \times VOL\_SAIDAS$ ;*

*III. TOTAL ACEITÁVEL:  $F=Dilatação + Erro na Medição$ .*

Com os totais dos três itens acima calculados, obteve-se o valor denominado GANHO EXCESSIVO, que corresponde exatamente à diferença entre VAL\_AJ\_GANHO e TOTAL ACEITÁVEL.

O montante correspondente ao GANHO EXCESSIVO serviu de base para o cálculo do imposto exigido. Estes cálculos foram efetuados diariamente, sem, contudo, indicar o estoque inicial e o final do combustível no dia, abrangendo apenas os dias em que foram detectados os ganhos.

Os próprios autuantes afirmaram que não tiveram oportunidade de examinar se houve ou não justificativas plausíveis para a ocorrência desses valores de ganhos, em virtude da não apresentação do LMC pelo contribuinte, apesar de intimado a fazê-lo.

Assinala que a sua escrituração digital, utilizada na ação fiscal, continha equívocos. Com vistas à correção, entregou a EFD retificada em 31/08/2018, conforme recibos de fls. 65 a 116.

Entende que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível, pois não ficaram comprovados os fatos que poderiam sustentar a presunção, contaminando todo o processo por vício insanável.

Ressalta ainda que a Portaria 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar, criando método de apuração e, assim, prejudicando o contribuinte. Ainda que a interpretação espelhada no AI fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada.

Inclusive:

*“Olhando pelo lado da multa aplicável, temos mais uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. A Portaria 159/19, alterando o art. 10 da Portaria 445/98, preconiza, no item 1 do inciso I “a”, que “a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso III, “g”)” (destacamos). Considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta, e não comprovada, infração”.*

No mérito, diz ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (inconsistentes), declarados na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal.

Estando as quantidades declaradas, ainda que fossem verdadeiras e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%. Informa que providenciará a total retificação da EFD, incluindo o LMC, ficando solicitado prazo de 60 dias, contados do protocolo da presente defesa, para a juntada ao PAF.

Justificado o prazo pedido, na medida em que a retificação das inconsistências demandará muito tempo e trabalho. Acaso algum esclarecimento seja prestado na informação, pede que seja reaberto o prazo de defesa, o que dará oportunidade para a juntada da correção das inconsistências no LMC.

Os valores, e assim, conseqüentemente, as quantidades (movimentação comercial), constantes das DMAS, em relação a todo o período autuado, demonstram os totais das movimentações, sendo mais uma prova da inexistência de qualquer aquisição irregular.

Aduz que a base de cálculo adotada no AI não encontra amparo no art. 23 da Lei 7.014/96, especialmente se observadas as alterações promovidas pela Lei 14.183/19, não encontrando também compatibilidade com o art. 10, inciso I, “b” da Portaria 445/98.

Caso as questões prejudiciais sejam superadas, requer seja determinada a completa revisão do lançamento.

Em decorrência da mesma ação fiscal, também foi lavrado o Auto de Infração 269138.0043/19-2. Os mesmos Autuantes investigaram e identificaram notas fiscais de entradas de combustíveis não registradas na escrita, as quais, numa regular auditoria de estoques, inclusive, justificariam as diferenças.

Essa constatação levou à aplicação de multas formais, posto que as operações são sujeitas ao regime da substituição tributária.

No presente caso, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, do que resultaria a improcedência da cobrança.

Protesta pela produção de provas, inclusive realização de diligência, e pugna pela nulidade ou improcedência.

Na informação fiscal, de fls. 60 a 70, um dos autuantes indica a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques elaborado na auditoria, pois hoje, diferentemente da “era mercantilista” a análise e a classificação das mercadorias se tornaram muito mais complexas.

Traz o conceito contábil de inventário e explica, por meio de equações, como se calcula eventuais omissões de saídas e de entradas (fl. 61).

Na específica situação dos postos revendedores de combustíveis, o controle de estoques deve ser mais rigoroso, visto que inventariados duas vezes por dia, uma na abertura do estabelecimento, antes de qualquer venda, e outra quando do encerramento.

O LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis) contém campo específico para registrar as diferenças decorrentes da variação volumétrica. Quando forem superiores a 0,6%, há que se assinalar a justificativa da ocorrência, nos termos do art. 13, “f” da Instrução Normativa anexa à Portaria DNC 26/92. Na EFD, tais diferenças são consignadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas.

Diz ser um erro grosseiro proclamar que apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo diário - perpetrado pelo revendedor.

A Portaria 159, de 24/10/2019, acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, transcrito à fl. 62 (verso).

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

Destaca o auditor fiscal que a Secretaria da Fazenda da Bahia adotou o percentual de tolerância de 1,8387%, em muito superior aos 0,6% acima referidos.

Acrescenta que, em consonância com o art. 142, § 1º do CTN (Código Tributário Nacional), a Portaria 159, de 24/10/2019, ao acrescentar o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, apenas estabeleceu novos critérios de apuração e processo de fiscalização, pelo que tem aplicação imediata.

*“§ 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”.*

A seu sentir, por conter comando de natureza procedimental, a citada Portaria tem efeitos retroativos às datas das ocorrências dos fatos geradores.

Segundo alega, não há que se falar em proporcionalidade, haja vista que a responsabilidade de que se está a tratar não é fruto do art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV do mesmo Diploma, tendo em vista a comprovada adulteração dos combustíveis.

Seria errado aplicar a proporcionalidade da IN (Instrução Normativa) 56/07, “*aniquilando os valores lançados como devidos*”, sem levar em conta que os adulterantes seguem a mesma proporção das saídas de combustíveis.

Quanto aos supostos equívocos cometidos na escrituração digital, ressalta, com fundamento nos artigos 226 e 419 do CC (Código Civil), que os livros fazem prova plena contra a sociedade empresária, especialmente na fiscalização que levou a efeito, na qual não foi encontrada nos mesmos (livros) qualquer inconsistência.

Ademais, os ganhos e perdas anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte por meio da simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque inicial (também medido), somados das entradas e subtraídos das vendas.

Se por acaso algum equívoco houvesse sido cometido, o estoque final de um dia seria diferente do inicial do dia posterior, o que não se constatou na auditoria.

Ratifica a autuação.

De acordo com o Termo de Instrução de fl. 78, este julgador – no dia 25/05/2020 -, instruiu o PAF (Processo Administrativo Fiscal) para julgamento.

Todavia, por sugestão da maioria dos membros da 5ª JF (Junta de Julgamento Fiscal), o processo foi convertido em diligência aos autuantes e à PGE/PROFIS, com o seguinte teor:

*“AUTUANTES*

*- Explicar como se chegou ao índice de 1,8387% e de que forma ele foi utilizado no levantamento do imposto supostamente devido (resposta a ser dada pela Gerência da COPEC).*

*- Detalhar, ponto a ponto, a metodologia adotada para a quantificação das diferenças quantitativas apuradas na ação fiscal, referenciando inclusive os suportes documentais utilizados nos levantamentos.*

*- Dizer se, para tanto, foi levada em consideração a capacidade de armazenamento de combustíveis do sujeito passivo (“tancagem”).*

*PGE/PROFIS*

*- Apresentar Parecer jurídico, esclarecendo se o parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 tem efeitos retroativos, de modo que alcancem as ocorrências fiscalizadas, dos exercícios de 2015 a 2018.*

*SECRETARIA DO CONSELHO*

*- Intimar o contribuinte no endereço do seu advogado (independentemente de intimação via DTE ou Correios), com a entrega de cópias de todos os papéis de trabalho, inclusive deste, mediante recibo a ser juntado aos autos, bem como com a abertura do prazo de 60 (sessenta) dias para que, querendo, se manifeste.*

*- Caso novos elementos probatórios ou argumentos sejam apresentados pelo defendente, os auditores deverão ser instados à prestação de nova informação fiscal”.*

A PGE/PROFIS, no opinativo de fls. 90 a 99, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, acolhido pelo despacho de fls. 100/101, inicia assinalando que, a partir da dicção do art. 10 da Portaria 445/98, é possível observar que a infração não trata, em hipótese alguma, de presunção. Quando a Portaria quis indicar uma presunção, expressamente o fez em seu art. 11, o que conclui com base em sua redação.

O que existe é um fato declarado pelo próprio contribuinte em sua EFD, que aponta para a existência de combustíveis no estoque desacompanhado de documentos fiscais.

Fundamentado no art. 144, § 1º do CTN, responde positivamente à indagação a respeito da possibilidade de aplicação retroativa das normas de que trata o parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, uma vez que este se destina a regulamentar o alcance dos procedimentos na auditoria de estoques.

Uma vez que o PAF foi encaminhado diretamente para a PGE/PROFIS (fl. 85), sem que antes fosse apreciado pelos autuantes, ao contrário do que havia sido solicitado, a 6ª JF, às fls. 104/105, converteu o feito em nova diligência, para que os auditores se pronunciassem e para que fosse reaberto o prazo para defesa.

Às fls. 109 a 117, um dos fiscais esclarece que o índice de 1,8387% é derivado de normas que cuidam das expansões volumétricas dos combustíveis e que a capacidade de armazenamento dos tanques foi levada em consideração.

Disserta acerca do controle dos estoques na Ciência Contábil, dos seus inventários e das respectivas frequências, que encontra um caráter peculiar nos postos revendedores, tendo em vista o livro de Movimentação de Combustíveis.

Após comentar sobre o controle metrológico ABNT NBR 13787:2013, trata da alteração procedimental na auditoria de estoques promovida pela Portaria 159/19 e explica o fundamento de fato do percentual limite de 1,8387%: o fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura. A referida fração foi alcançada por meio da aplicação de tabelas de correção de densidades e volumes constantes da legislação que cuida dos combustíveis.

Alega ser enganoso afirmar a necessidade de que a presunção esteja fundamentada em fatos, pois o parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 não versa sobre presunção, mas tem seu percentual deduzido a partir das propriedades físico-químicas das matérias.

O contribuinte se manifesta às fls. 123 a 142.

Argui a invalidade do lançamento de ofício, uma vez que a Lei do ICMS somente autoriza a cobrança em decorrência de ausência de registro de entradas nos casos de presunção.

O enquadramento legal do ato se deu nos arts. 4º, § 4º, IV e 23, § 6º da Lei 7.014/96 e não restou comprovada a efetiva omissão de entradas, a partir da qual seria possível mensurar a base de cálculo.

O disposto no art. 6º, IV da referida Lei, apesar de somente ser aplicável aos casos de flagrante da posse de mercadorias ou bens, não retira a natureza da exigência, de presunção, a qual no caso seria, embora absurdo de se imaginar, que a citada posse existiu entre 2016 e 2020.

Igualmente, nada se disse acerca da responsabilidade solidária, motivo pelo qual não há que se falar em responsabilidade própria.

Sendo fundamentada a autuação na presunção dos dispositivos legais acima referidos, com a base de cálculo dimensionada, originalmente, a partir do art. 23-A, II da Lei do ICMS, necessário seria a observância estrita da proporcionalidade de que trata a IN - Instrução Normativa 56/07.

Para que a regra da Instrução Normativa 56/07 não seja seguida, exige-se que as circunstâncias determinantes sejam consignadas no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, inclusive sob pena de não se registrar o Auto de Infração.

Acrescenta que o ato também é nulo por ilegitimidade passiva, uma vez que a Lei 7.014/96, no seu art. 8º, IV, “a” e “b”, não atribui, sequer ao distribuidor, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do tributo na condição de responsável solidário, muito menos ao revendedor varejista.

O art. 6º, IV da mencionada Lei também não se presta a conferir legitimidade de parte ao impugnante, uma vez que não trata de responsabilidade tributária por substituição, mas de responsabilidade comum, atribuída a qualquer pessoa flagrada com mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

Outra situação a ensejar a nulidade do Auto de Infração é a de que não existe na Portaria 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo de estoques que não seja por exercício fechado ou aberto, conforme os seus três primeiros artigos. Ou seja, em consonância com a Lei 7.014/96, a Portaria 445/98 acolhe os conceitos, únicos e legais, da presunção e da apuração por exercícios, não contemplando apuração de fato gerador diário.

Aliás, a Portaria 159/19, no seu art. 3º, incisos I a XII, trouxe algum benefício aos contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização da omissão de entradas. A exceção foi exatamente para o segmento de varejo de combustíveis, em relação ao qual a aludida Portaria criou o parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, instituindo não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador.

Transcrevendo jurisprudência, afirma que, se a Portaria 159/19 – que qualifica de ilegal -, tivesse efetuado apenas a inflação da tolerância de 0,6% para 1,8387%, seria efetivamente benéfica para os

contribuintes, mas tal raciocínio é enganoso, pois a mesma excetua justamente o segmento de varejo de combustíveis, criando o parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, em ofensa aos artigos 97, III e 103, I do CTN.

Ressalta ainda que a Portaria 159/19 tem aplicabilidade a partir da sua publicação, não podendo retroagir para inovar, criando método de apuração e, assim, prejudicando o contribuinte. Ainda que a interpretação espelhada no AI fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada a norma.

A exceção contida no parágrafo único do art. 144 do CTN não pode ser aventada, uma vez que se reporta à Lei, e não a normas infralegais. Também porque a Portaria 159/19 caracteriza o próprio fato gerador e porque não veio somente para instituir novos métodos ou processos de apuração e fiscalização. Além disso, se a pretensão é conceder ao crédito tributário maiores garantias ou privilégios, o próprio dispositivo afasta a exceção em relação à atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

Assegura que não há divergências entre as suas saídas e entradas e que não foram apresentados todos os registros. Por isso, em nome da verdade material, renova o pleito de realização de diligência, com revisão fiscal, e pontua que fenômeno físico não é fato gerador do ICMS.

Na hipótese de manutenção da autuação, solicita a dispensa da multa e dos acréscimos legais, o que faz com fundamento no parágrafo único do art. 100 do CTN, asseverando que as informações sobre perdas e ganhos constantes do LMC nunca foram levadas em consideração pelo Fisco para o fim de cobrar ICMS, o que somente passou a ocorrer a partir da Portaria 159/19.

Caso mantido o Auto de Infração, a multa seria de no máximo 60%, consoante o que dispõe o art. 42, II, "f" da Lei 7.014/96.

Na hipótese de manutenção da exigência, solicita a dispensa da multa e dos acréscimos legais.

Requer opinativo da PGE/PROFIS sobre toda a matéria e pede deferimento, pela improcedência ou nulidade do lançamento de ofício.

Um dos autuantes volta a prestar informação, às fls. 174 a 179, tecendo considerações sobre os princípios jurídicos que foram observados no procedimento de fiscalização e reiterando que não se está a tratar de presunção, mas de informações extraídas da própria Escrituração Fiscal Digital.

Sustenta ser errado afirmar que a Portaria 159/19 veio alterar ou instituir qualquer elemento da regra matriz de incidência da norma tributária, que não existe base legal para o método de apuração adotado, que se trata de exigência tributária calcada exclusivamente em variação volumétrica, que a forma de calcular o tributo foi criada exclusivamente pela autoridade fiscal, que os autuantes não seguiram roteiros legais e regulares ou que não há amparo nas previsões de roteiros de auditoria da SEFAZ.

Ratifica o caráter procedimental da Portaria 445/98, a adequação técnica do novo procedimento de fiscalização para a identificação dos fatos geradores ocorridos e a retroatividade da aplicação da norma do parágrafo único do art. 10 da referida Portaria sobre fatos conhecidos.

Finaliza enfatizando que o lançamento não cuida de presunção de receitas anteriormente omitidas, como alega o impugnante, mas sim de ICMS-ST (Substituição Tributária), cuja regularidade das entradas não foi comprovada pelo sujeito passivo, motivo pelo qual não há que se falar na proporcionalidade tratada na Instrução Normativa 56/07.

## VOTO

Com respeito à Ordem de Serviço, trata-se de documento de mero controle interno (*interna corporis*), inapto para surtir efeitos jurídicos favoráveis ou desfavoráveis à legalidade do Auto de Infração.



Os fundamentos de fato e de direito da quase totalidade das preliminares suscitadas, de alguma maneira, se confundem com o mérito, que será julgado a seguir.

São eles: inexistência da infração relativa ao imposto devido por responsabilidade solidária; erro no enquadramento legal; impropriedade metodológica; inaplicabilidade de presunção legal; necessidade de aplicação da proporcionalidade entre operações tributáveis e não tributáveis (uma vez que se estaria a tratar de presunção, dever-se-ia observar a Instrução Normativa 56/07); irregularidades na condução dos trabalhos de auditoria; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias 445/98 e 159/19, especialmente esta última, inaplicável a fatos pretéritos.

Ficam desde já não acolhidos, tendo em vista que não encontram amparo nas ocorrências e no ordenamento jurídico, de acordo com as razões que serão abaixo aduzidas.

Os auditores expuseram com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveram a irregularidade, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

Com efeito, na hipótese de constatação de omissão de entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, o art. 10 da Portaria 445/98 prevê a exigência do imposto por responsabilidade solidária e própria. Entretanto, não determina relação de vinculação ou acessoriedade, de maneira que um não possa ser lançado sem o outro.

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, visivelmente caracterizada nos minuciosos aspectos abordados na impugnação, nas diversas informações fiscais, na reabertura do prazo de defesa e na sua conseqüente manifestação.

Rejeitadas as preliminares de nulidade.

Todos os elementos necessários para julgar estão presentes nos autos. Indefiro o pedido de realização de uma terceira diligência, fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

No que diz respeito à infração imputada, 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 dela.

Relativamente à aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, com a publicação de tal dispositivo, alterou-se o procedimento a ser realizado nos levantamentos de estoques 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.

Inexiste 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. Na ausência de presunção, é descabido cogitar a aplicação da IN (Instrução Normativa) 56/07.

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 de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, dadas as dificuldades encontradas pelos fiscais em face da 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: 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 são 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 de maneira vaga 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.

Poder-se-ia alegar que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotadas no registro 1300 da EFD. Essa alegação não poderia 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. 8º, 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 o imposto é exigido do sujeito passivo na condição de responsável próprio, 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.

Vale 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).

Cumprido, 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 excederam 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, com a consequente responsabilidade própria 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 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 restam configuradas 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 nexo causal 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 (inexistência da infração relativa ao imposto devido por responsabilidade solidária; erro no enquadramento legal; impropriedade metodológica; inaplicabilidade de presunção legal; necessidade de aplicação da proporcionalidade entre operações tributáveis e não tributáveis (uma vez que se estaria a tratar de presunção, dever-se-ia observar a Instrução Normativa 56/07); irregularidades na condução dos trabalhos de auditoria; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias 445/98 e 159/19, especialmente esta última, inaplicável a fatos pretéritos).

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 e sem escrituração.

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 do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

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 aferição física diária dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade.

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

Não é o caso de se observar o quanto contido no parágrafo único do art. 100 do CTN, uma vez que a situação não se aplica a nenhum dos seus quatro incisos.

Nesta fase do contencioso administrativo, não é legalmente exigida a presença da PGE/PROFIS, tampouco opinativo jurídico de sua edição. Apesar disso, por cautela, instado pela Junta de Julgamento Fiscal, o mencionado órgão jurídico do Estado já se manifestou nos autos, favoravelmente ao lançamento de ofício.

Infração caracterizada.

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 **269138.0096/19-9**, lavrado contra **VIDA NOVA COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do ICMS no valor de **R\$ 379.365,34**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2022.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR