

A. I. N° - 269138.0128/21-0
AUTUADO - SANTA MARIA - COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 25.07.2022

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0190-06/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. 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. Segundo o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de omissão de entradas 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, e do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio revendedor, apurado em função do valor acrescido. Infrações 01/02 caracterizadas. 2. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. **a)** FALTA DE ELABORAÇÃO DE MANIFESTAÇÃO DO DESTINATÁRIO – OPERAÇÃO NÃO REALIZADA. MULTA. INFRAÇÃO 03. **b)** FALTA DE ELABORAÇÃO DE MANIFESTAÇÃO DO DESTINATÁRIO – DESCONHECIMENTO DA OPERAÇÃO. MULTA. INFRAÇÃO 04. Acusações não contestadas. Infrações 03/04 mantidas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência ou revisão. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado no dia 27/09/2021 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 30.525,97, sob a acusação do cometimento das 04 (quatro) irregularidades a seguir discriminadas.

Infração 01 - 04.07.01 - Falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário, por ter efetuado aquisições sem documentos fiscais e sem escrituração, 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 (12/2016, 12/2017, 12/2018 e 12/2019). R\$ 24.659,94 e multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96.

Infração 02 - 04.07.02 - 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 (12/2016, 12/2017, 12/2018 e 12/2019). R\$ 5.719,51 e multa de 100%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

Infração 03 -16.16.02 - Deixou o contribuinte de elaborar a manifestação do destinatário – operação não realizada – referente a operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos na legislação (07/2017). Multa de R\$ 145,50, prevista no art. 42, X-A da Lei 7.014/96.

Infração 04 -16.16.03 - Deixou o contribuinte de elaborar a manifestação do destinatário – desconhecimento da operação - referente a operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos na legislação (07/2016). Multa de R\$ 1,02, prevista no art. 42, X-A da Lei 7.014/96.

O sujeito passivo ingressa com defesa às fls. 23 a 35 (frente e verso).

Diz que atua no ramo de revenda de combustíveis a consumidor final e, portanto, é contribuinte do ICMS, cujo recolhimento se dá pelo regime da substituição tributária, onde todo o imposto devido é recolhido pelas refinarias ou centrais petroquímicas no momento da saída. Ou seja, os revendedores de combustíveis figuram como contribuintes substituídos.

Como tal, todo combustível que chega em seus estabelecimentos já foi totalmente tributado pelo ICMS.

Tenta comprovar a seguir que a autuação é nula de pleno direito, além de as infrações serem totalmente improcedentes em seu mérito; bem como a multa aplicada, além de desarrazoada, ilegal e indevida.

A Portaria 445/2019, em verdade, teria fixado a variação volumétrica dos combustíveis ensejada pela variação da temperatura como fato gerador do ICMS. Ou seja, instituiu novos parâmetros para a base de cálculo do ICMS-ST de tais produtos, na medida em que determina que será caracterizada omissão de entrada de combustível a partir da apuração de ganho oriundo da dilatação térmica deste.

Referido ato normativo, por ser infralegal, não pode alterar ou instituir qualquer elemento da regrametriz de incidência da norma tributária, sob pena de clara afronta ao princípio da legalidade. Equivale a dizer que, não pode o Estado, por meio de Portaria, instituir a incidência de ICMS sobre produto resultante, única e exclusivamente, da dilatação volumétrica.

Assim, resta evidenciada a ilegalidade e constitucionalidade da Portaria 015/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/1998, e, consequentemente, a ilegalidade das autuações realizadas pelo Estado, com objetivo exclusivo de tributar fato gerador não previsto em lei.

Os postos de combustíveis figuram como contribuintes substituídos, o que equivale a dizer que não são os responsáveis pelo recolhimento de tal imposto, sendo as refinarias as contribuintes substitutas e, portanto, responsáveis pelo pagamento antecipado de todo combustível vendido. Importante salientar, ainda, que, no caso da revenda de combustíveis, além de a obrigação de recolhimento antecipado de todo o ICMS devido por toda a cadeia de comercialização ser das refinarias, estas vendem os combustíveis para as denominadas distribuidoras, as quais, por sua vez, incumbem-se de revender aos postos de combustíveis. Sendo assim, é lógico que todo e qualquer combustível que venha a ser apurado nos tanques dos postos revendedores já sofreram a incidência do ICMS.

No caso dos autos, tem-se, claramente, que a autuação é embasada em presunção, pelo que há de ser observada a Instrução Normativa 56/07.

Salienta que o preposto fiscal, ao verificar que as operações habituais do contribuinte são integralmente sujeitas à substituição tributária, deve abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. É o que deveria ter feito o Auditor.

Ainda que fossem improcedentes os argumentos lançados acima, é evidente que a mera e suposta variação volumétrica dos combustíveis não representa circulação de mercadoria e, portanto, não consubstancia fato gerador.

Nos Autos de Infrações lavrados não se cogita sequer a compensação dos ganhos com as perdas registradas.

Há de se ressaltar que o Sr. Auditor pela vasta experiência que detém, que os instrumentos de medições dos tanques dos postos, sejam de forma mecânica/manual ou eletrônica, se resumem em uma régua de medição, a qual nunca atinge valores exatos, por isso, verifica-se sobras e perdas variados por dia.

Em que pese o fato de o auto de infração estar fundado em suposta dilatação volumétrica acarretada pela elevação da temperatura, torna-se importante esclarecer ser impossível alcançar os resultados elencados no lançamento sem um estudo do fenômeno físico que acarreta a expansão dos combustíveis a resultarem sobras. Pois, a dilatação volumétrica se dá por um fenômeno físico, ao qual os combustíveis, quando expostos a temperaturas mais elevadas, expandem e, quando a temperaturas mais fíras, comprimem.

O agente fiscal analisou as variações de estoques diários e elegeu como omissão de entrada as sobras dos combustíveis, dentro do mesmo dia, sem considerar as perdas e subtrai-las para alcançar a real sobra ou perda de estoque, de modo a posteriormente verificar se estão dentro do limite de tolerância previsto na Portaria impugnada (1,8783%).

Em seguida, aduz a impossibilidade de retroatividade da Portaria 159/2019, pois o parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 foi criado em 24 de outubro de 2019.

Também não há no Auto de Infração nenhuma comprovação da ocorrência de ingresso nos estabelecimentos comerciais do defensor de mercadoria sem os respectivos documentos fiscais e sem o devido registro, tendo como base, o próprio arquivo de SPED com todas as NF's-E registradas. A presunção, para ser válida, exige comprovação efetiva dos fatos suscitados.

O lançamento tributário não apresenta elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, as supostas infrações, de modo que deve ser declarado nulo e improcedente de pleno direito.

Alega que a multa cominada é ilegal, irrazoável, confiscatória e constitucional, motivo pelo qual pleiteia a redução para o patamar de 10%.

Protesta pela produção de provas por todos os meios admitidos em direito, notadamente a prova documental, prova pericial, contábil e outras que se fizerem necessárias e pede deferimento.

Na informação fiscal, de fls. 45 a 52 (frente e verso), o autuante defende a legalidade do procedimento de fiscalização.

A inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 pela Port. 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD.

É errado afirmar que essa portaria veio alterar ou instituir qualquer elemento da regra-matriz de incidência da norma tributária, que não existe base legal para o meio de apuração adotado, ou que trata da incidência de ICMS sobre produto resultante, única e exclusivamente, da dilatação volumétrica, ou que o meio de apuração foi criado pela autoridade fiscal, ou que o autuante não seguiu o roteiro legal, ou que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, ou que o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ.

No caso dos postos revendedores de combustíveis o estoque é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por serem ineficazes no controle do contribuinte auditado. Por isso, a fiscalização da movimentação dos combustíveis deve ser feita diariamente.

A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas 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 exceder 1,8387%.

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

Indica o caráter procedural da Port. 445/98, razão pela qual os seus dispositivos são retroativamente aplicáveis, bem como a adequação técnica do novo procedimento de fiscalização para a identificação dos fatos geradores ocorridos.

Nos termos do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplica-se retroativamente as novas normas procedimentais 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.

Pugna pela inexistência de qualquer presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização, mas sim de limites físicos para a variação volumétrica dos combustíveis no Estado da Bahia.

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 (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970) e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normais pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. 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 corpos submetidos a variações de temperatura.

Os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária.

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

Inexistindo presunção, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07.

Não concorda com a tese de confiscação e de multa e mantém a autuação.

VOTO

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: 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.

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.

Com efeito, segundo o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de omissão de entradas 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, e do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio revendedor, apurado em função do valor acrescido.

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 defesa e na informação fiscal.

Rejeitadas as preliminares de nulidade.

Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o valor do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação, não comprovada nos presentes autos.

Tais raciocínios somente se aplicam às infrações por descumprimento de obrigações principais, não havendo que se falar no art. 150, § 4º do CTN quando a obrigação é acessória, já que o indigitado dispositivo legal complementar faz expressa referência à homologação do lançamento. Nas situações de aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias não existe o que homologar. Os lançamentos respectivos ocorrem de ofício.

Entendo que na presente situação não se aplica o quanto disposto no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), pois as primeiras ocorrências são de dezembro de 2016 (ciência expressa no

dia 30/09/2021 – fl. 20) e o contribuinte não declarou a ocorrência dos fatos jurídicos tributários dos quais resultaram o lançamento de ofício.

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

As infrações 03/04 não foram contestadas. Assim, com base no art. 140 do RPAF/99, não terão o mérito apreciado neste julgamento.

Infrações 03 e 04 mantidas.

No que diz respeito às infrações 01/02, 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, consolidados 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 émeticulosamente 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 inexiste 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 solidário (infração 01) e próprio (infração 02), 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 com a medição física, detectando-se, assim, perdas ou ganhos, os quais também são contabilizados no aludido LMC (livro de Movimentação de Combustíveis).

Cumpre, 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 solidária e 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* ou de não efetivação do cotejo perdas x ganhos 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 procedural, 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 defendant para pretender a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração (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 defendant, 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 Port. 445/98, quando se trata de omissão de entradas 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, e do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio revendedor, 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, 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.

Infrações 01/02 caracterizadas.

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 **269138.0128/21-0**, lavrado contra **SANTA MARIA – COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no montante de **R\$ 30.379,45**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, II, “d” e III da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no montante de **R\$ 146,52**, prevista no art. 42, X-A da referida Lei, com os acréscimos moratórios estatuídos na Lei 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2022.

PAULO DANILLO REIS LOPES – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR