

A. I. Nº - 269138.0195/20-0  
AUTUADO - GF COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 08/11/2022

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0203-03/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoque. Retificada a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 16/11/2020, refere-se à exigência de R\$ 228.758,58 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.07.02: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

O autuado apresentou impugnação às fls. 29 a 31 do PAF. Após reproduzir a descrição da infração, comenta sobre a tempestividade de defesa e alega que de acordo com os documentos acostados à defesa, constata-se que houve erro na recepção quanto às medidas enviadas do concentrador de gerenciamento de tanques da marca VEEDER-ROOT, modelo TLS4. Diz que os erros ocorreram de forma automatizada, sem qualquer tipo de ingerência humana.

Afirma que recolheu todos os tributos que eram devidos, e o que ocorreu foi um problema de sistema e isto ocasionou valores distintos entre o estoque final e o estoque inicial do dia subsequente. Entende que não pode arcar uma conduta que não praticou, não ficou configurado ilícito que deva ser tratado como penalidade imposta. Pede que seja afastada a penalidade e cancelada a autuação fiscal.

Comenta que em observância ao Princípio da verdade material consagrado como princípio constitucional implícito e natural decorrente dos preceitos da moralidade, impessoalidade, legalidade, segurança jurídica, diz que é medida de justiça, sendo necessária a devida adequação no processo administrativo entre a realidade factual e sua representação formal, instrumento que permitirá o alcance, por decorrência, da finalidade de levar a justiça como fim último do próprio direito.

Menciona ensinamentos de Odete Medauar e diz que o processo administrativo fundamenta-se na busca da verdade real. Este atributo garante a estrita legalidade da verificação da ocorrência do fato jurídico tributável e a perfeita constituição do crédito tributário.

Assegura que não operou de forma fraudulenta e tampouco, deixou de cumprir com suas obrigações fiscais, por isso, entende que nenhuma conduta ilícita lhe pode ser imputada.

Também comenta sobre o poder-dever da autotutela, menciona a Súmula 346 do STF e diz que, independentemente da interposição de recurso sobre a matéria deve a autoridade administrativa reapreciar os atos impugnados, produzidos em seu âmbito, em obediência ao Princípio da autotutela e ao da legalidade, devendo revogar ou anular seus atos sempre que afrontarem o ordenamento jurídico.

Roga que sejam admitidas as razões de defesa, sob pena de desrespeitar frontalmente os princípios citados, vez que estará pactuando com o desrespeito à lei.

Requer seja julgado improcedente o presente Auto de Infração. Subsidiariamente, caso seja entendido pela procedência, que seja aplicada a penalidade de advertência, afastando-se qualquer imposição de multa pecuniária.

Protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos.

O autuante presta informação fiscal às fls. 67/68 dos autos, dizendo que esclarece os pontos contestados pelo Defendente, redarguindo de forma específica e fundamentada cada questionamento apresentado, tudo nos termos do RPAF-BA/99.

Faz uma síntese das alegações defensivas e destaca a “declaração técnica” assinada pelo Sr. Sérgio Pimentel, Analista de Sistemas e do Sr. Cesar Rocha Pimentel. Diz que as informações transferidas dos sistemas de medição registradas no sistema de gerenciamento de estoque estão erradas quando elas podem ser comparadas com as medições corretamente feitas pelo Sistema TSL4. Mas nenhuma dessas leituras foi apresentada. Não há prova do erro alegado.

Acrescenta que não é aceitável que esse sistema tenha apresentado defeito durante cinco anos sem que isso chamasse a atenção da administração do posto, principalmente porque, diariamente, os valores anotados de ganhos quando muito superiores aos 0,6% do volume disponível para comercialização, obrigaram o posto a anotar uma justificativa no LMC (item 13, “f” da Instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Reproduz a alegação defensiva de que o que ocorreu foi um problema de sistema e isto ocasionou valores distintos entre o estoque final e o estoque inicial do dia subsequente. Explica que o registro 1310 que trata da movimentação por tanques, apenas registrou diferenças entre o estoque final de um dia e o estoque inicial do dia seguinte em 3% dos casos no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2019.

Diz que não se pode afirmar que um sistema funcionou com erro quando ele não apresenta qualquer problema em 97% dos casos. Pede a procedência do presente lançamento.

À fl. 72 o presente processo foi encaminhado em diligência, solicitando que o Autuante informasse se foram anexados ao Auto de Infração todos os demonstrativos (analítico e sintético) que serviram de base para a exigência fiscal. Se necessário, juntasse novo CD contendo os demonstrativos sintético e analítico do levantamento fiscal.

A Inspetoria Fiscal entregasse ao autuado, cópias de todos os elementos que fossem anexados aos autos pelo autuante, mediante recibo firmado pelo contribuinte ou seu representante legal, com a indicação do prazo de sessenta dias para o mesmo se manifestar, querendo, sobre os elementos a ele fornecidos, reabrindo o prazo de defesa.

Em atendimento ao solicitado, o Autuante anexou CD ROM à fl. 76 e encaminhou Mensagem via DT-e ao Defendente informando: “Conforme o determinado pela 3<sup>a</sup> JJF/CONSEF, segue anexo uma

pasta do EXCEL contendo todos os demonstrativos (análítico e sintético) que serviram de base para o lançamento nº 269138.0195/20-0".

Também foi informado quanto à reabertura do prazo de sessenta dias para, querendo, se pronunciar.

O Defendente apresentou manifestação às fls. 86 a 122 dos autos. Na preliminar de nulidade, alega insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas omitidas, destacando que o presente lançamento fiscal busca amparo na "*presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto*" (art. 4º, parágrafo 4º, IV, da Lei 7.014/96), especificamente de "*omissão de entradas*", que presume anterior "*omissão de receita*", tudo conforme extraído dos dispositivos indicados como infringidos pelo Autuante, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19, que transcreveu.

Ressalta que o dispositivo transscrito não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou substituição tributária, a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que o Autuado, anteriormente aos períodos indicados no Auto de infração, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando, assim, receita não tributada (omissão de receita).

Diz que o Autuante retirou do LMC informações registradas como "ganhos", separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, elegeu apenas os "ganhos diários" como elementos componentes da apuração e fez totalizações anuais dos supostos "ganhos", dos quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como "ganhos excessivo", sendo erigida 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 em exercícios fechados.

Suscita que seja declarada a nulidade do lançamento fiscal, por ofensa ao art. 18, IV, "a", do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, das bases de cálculo) e, por conseguinte, por cerceamento do direito de defesa.

Alega que não existe nexo causal entre a acusação fiscal e a demonstração realizada, apesar da acusação fundamentar-se no sentido de que o Autuado teria adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descharacteriza qualquer ação dolosa por parte da contribuinte.

Afirma que o Autuante apenas utilizou os registros feitos no LMC (ganhos), filtrando somente a parte da escrituração que entendeu conveniente, agindo assim, além de atentar contra o conjunto das normas que diz ter seguido, criou quantidades surreais de omissões de entradas.

Ainda que tenha havido operações anteriores realizadas sem a emissão de notas fiscais, que poderia justificar a presunção, afirma que essas operações não ensejariam na falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

Ressalta que a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que deságua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da tributação federal, mas, em hipótese alguma, repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao "varejista de combustíveis" lançar o imposto sobre suas vendas. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, como por exemplo, através de flagrante de entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor de combustíveis.

Diz que esse entendimento já homologado pelo CONSEF/BA, encontra respaldo, ainda, na Instrução Normativa 56/2002, menciona seus itens 1 e 2.

Observa que a referida Instrução Normativa trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no parágrafo 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, deixando claro, na sua fundamentação, que a orientação decorreu em razão das reiteradas decisões do Conselho de Fazenda Estadual/BA no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do parágrafo 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no parágrafo 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária.

Diz que a determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização (contábeis, por exemplo), tendo em vista que, é sabido que setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos a regime de substituição tributária.

À vista disso, entende que a única interpretação que se pode concluir, do conjunto normativo, é que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da "presunção" só se aplica aos contribuintes que comercializem, ao mesmo tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação. Ainda que assim fosse, deveria ser aplicada a determinação da "proporcionalidade", aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF/BA e pela PGE/PROFIS.

Acrescenta: Ainda que se admita que a Portaria 445, superando a Lei traga a possibilidade de contemplação de operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular.

Frisa que de acordo com os demonstrativos anexos ao 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). O Autuante usou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as Perdas.

A ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado, sendo esse mesmo componente erigido à condição de "omissão". Mesmo que essa metodologia fosse regular, as perdas, também registradas, haveriam de ser consideradas, apurando- se, ao final de cada exercício, se resíduos persistiriam.

Entende que não existe base legal para o procedimento de apuração adotado, bem assim os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida. A inaplicabilidade da apuração com base apenas nos "ganhos" registrados no LMC, observa que os registros foram efetuados de forma equivocada, fato que o Autuante poderia ter constatado através da simples verificação das quantidades.

Alega que é impossível a efetiva ocorrência de "ganhos diários" de milhares de litros de combustíveis. São incontáveis também as situações em que os "ganhos" são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis, e superam as capacidades dos tanques.

Diz que os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Seria necessário existir um "conluio" entre o Autuado e o Distribuidor a fim de prejudicar o Estado da Bahia. Por essa ótica é fácil perceber que condução da ação fiscal teria de ser no sentido de esclarecer os lançamentos no LMC e na correção das inconsistências apresentadas.

Registra que a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente e que não teve a oportunidade de explicar ou corrigir as inconsistências, conforme previa a redação anterior do § 4º do art. 247 do RICMS/BA, que reproduziu.

Afirma que as quantidades adotadas no Auto de infração foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs, e o que o Autuante fez foi pinçar somente os dias em que

se registrou "ganhos" e erigir tais lançamentos a título de omissão de entradas. Todavia, foram desprezados os registros concernentes às "perdas".

Indaga, como seria possível gerar ganhos (lançados no LMC e, consequentemente, na EFD / LMC usada na ação fiscal - Registro 1300), dessas quantidades absurdas. O mesmo se constata para os demais dias autuados, sempre se percebendo que a exigência recaiu exatamente sobre os erros escriturais da Autuada (e apenas sobre as "sobras").

Diz ser evidente que os dados se encontravam errados. O erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somado os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Afirma que não é fácil identificar o erro agora, mas é muito claro que existiu. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

Ressalta que todas as quantidades de "ganhos" foram originadas da EFD/LMC, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada. E se existiam as demais informações, das compras e vendas, por que validar apenas os registros dos "ganhos", que se amostravam infantilmente equivocados? Por que não adotar outro meio de apuração? A metodologia escolhida seguiu o status da própria e infeliz escrituração da Autuada, causando um desastre no lançamento, eivado de insegurança e irregularidades.

Afirma que o Autuante não seguiu um roteiro legal, tendo em vista que apenas pinçou parte dos lançamentos da própria Autuada em sua EFD/LMC, considerou e validou os "ganhos", desprezou as "perdas", e ainda, usou "dois pesos e duas medidas", erigindo dados fictícios à condição de fato gerador do ICMS. Se por um lado o método utilizado é ilegal, visto que somente os dados em detrimento do Autuado foram aproveitados; por outro não se pode dizer que as operações não foram escrituradas. As informações equivocadas devidamente lançadas, e exclusivamente elas, serviram de base de cálculo do suposto imposto devido.

Alega que outro vício na apuração diz respeito à constatação diária dos "ganhos", e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques. A apuração se reporta a exercícios findos e, assim, fechados. Considerando o quanto já abordado, e a impossibilidade de apuração diária (exceto na hipótese do art. 41, inciso II, da Lei 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47, do mesmo diploma legal), somente se pode interpretar a inovação feita pelo parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, como sendo os ganhos diários registrados um dos componentes da auditoria de estoques. Considera-lo de forma isolada, como já abordado, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Registra, também, que a Portaria 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o contribuinte. Ainda que a interpretação espelhada no Auto de infração fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada. Porém, essa colocação é apenas medida de segurança, na medida em que resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado de uma Instrução Normativa, visando, de forma agressiva ao conjunto normativo à Lei, para a própria condução da ação fiscal.

Informa que mais um ponto que deve ser analisado se reporta aos registros LMC/1300 EFD, utilizados na forma de apuração. As quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias. Diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura dos fiscais, isenta e responsável, seria conceder o prazo legal para sua retificação. O erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Caberia à fiscalização, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar o Autuado para que fizesse as devidas correções.

Sobre o tema, cita o posicionamento aplicável ao caso, deixado pelo saudoso Julgador, Dr. José Raimundo Conceição, seguida pelos demais membros da Respeitável 1ª JJF, expressada na diligência levada a efeito na instrução do AI nº 206903.0001/16-0.

Diz que ficou fartamente comprovado que a autuação recaiu simplesmente sobre os volumes lançados, e equivocadamente em sua EFD, a título de "ganhos", não tendo sido realizada uma auditoria de estoques. Portanto, não existe nexo entre a acusação ("operações não escrituradas") e a realidade dos fatos (apenas os ganhos diários registrados na EFD LMC). Não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa aplicável, dentro do ilegal meio usado, seria o art. 42, III, "g", da Lei 7.014/96).

Em relação à multa aplicável, se constata 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"). 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.

Em relação aos ERROS DECLARADOS NA EFD/LMC, destaca que os registros encaminhados e transmitidos à SEFAZ, através do EFD especialmente o Registro 1300, contém inconsistências que resultaram no apontamento da infração atinente às omissões de entrada que não correspondem à verdade material dos fatos.

Alega que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), declarados na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal.

Afirma que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, logo que solicitado no prazo de 60 dias, contados do protocolo desta defesa, para a juntada ao PAF. Resta justificado o prazo ora pedido, na medida em que a retificação das inconsistências demandará muito tempo e trabalho. Apresentando em anexo mídias contendo os lançamentos "originais" (usados na autuação - 2015 a 2019), roga ao julgador, uma vez distribuído o PAF, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Ressalta que os valores, e assim, consequentemente, as quantidades (movimentação comercial), nas DMAs, constantes no sistema da SEFAZ/BA, em relação a todo o período autuado, demonstram os valores totais das movimentações, sendo mais uma prova da inexistência de qualquer aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária aplicada. Entende que o início da ação fiscal, diante de tantas e manifestas evidências, deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD. Não sendo atendida tal determinação, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então, infracional, conforme determina a Lei 7.014/96.

Com lastro em todos os argumentos e elementos ora apresentados, caso as questões prejudiciais sejam superadas, pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho a feito, objetivando a apuração da verdade material. A revisão poderá atender, inclusive, o disposto na IN 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Ainda que seja levada a efeito uma "real auditoria de estoques", a observância de todas as formalidades aplicáveis demonstrará a ineficácia completa do lançamento de ofício.

Entende que o parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19 não pode ser utilizado de forma isolada e não se aplica a fatos pretéritos. No que se refere à fórmula para aplicação de 1,8387%, os registros diários de "ganhos" são apenas um dos componentes da auditoria de estoques, mesmo, assim, não podem ser consideradas, para fins da auditoria regulada pela Instrução Normativa, diariamente e exclusivamente.

Diz que a apuração, por exercício fechado, como normatizado pela Portaria 445/98, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). Todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. As perdas se juntam ao bloco das saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas.

Afirma que não existe no PAF qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação. A acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir. Contrário senso, as planilhas de apuração dos "preços médios unitários" indicam aquisições, exclusivamente, ao distribuidor PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

Mais uma vez, destaca que a Portaria 445/98, nesse aspecto, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as "receitas omitidas", ensejando a improcedência da cobrança - Caberia ao Fisco, entendendo que os lançamentos realizados pela Autuada assim justificariam, a adoção de outros roteiros de auditoria, como preconizado pelo item 2 da Portaria 56, abstendo-se, por óbvio, de utilizar roteiros fiscais relativos às presunções referidas no parágrafo 4º do art. 4º da Lei 7.014/96.

Pelo exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, coloca do à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na IN 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito, pede e espera que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, improcedente.

Quanto ao mérito, registra que o Autuante informa que tudo foi apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do permitido pela ANP registrada no LMC/ Registro 1300 da EFD.

Pergunta: Que índice é esse que não está na legislação do ICMS? Alega que ocorrida a substituição tributária, está encerrada a fase de tributação. E essa ocorreu na Refinaria da Petrobrás pelo PMPF vigente, alcançando até o consumidor final.

Relata que os combustíveis sofrem retração ou dilatação a depender da temperatura ambiente. Isto posto, considerando que Refinaria da Petrobras faz a retenção do ICMS pela temperatura de 20º por força da legislação, naturalmente que o volume transportado ao chegar ao Posto Revendedor aumentará e haverá um ganho em quantidade em favor do Autuado, e se fisicamente o volume recebido pela adquirente é maior que o escriturado na nota fiscal (20º), haverá um ganho volumétrico que não cabe cobrança de ICMS por falta de amparo da legislação.

Nessa perspectiva, informa que as Turmas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmaram entendimento de que a diferença para mais entre o volume de combustível que entra no estabelecimento do contribuinte e o que sai nas suas operações de venda – decorrente da dilatação do produto, provocada pela variação da temperatura ambiente – não dá à Fazenda Pública o direito de exigir complementação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Para os ministros, a dilatação volumétrica é fenômeno físico, e não jurídico, não se amoldando à descrição legal que autoriza a incidência do imposto.

Conclui que não há que se falar em omissão de entrada de combustíveis, porquanto a sobra encontrada no levantamento fiscal decorre de variação volumétrica de combustíveis por conta de aumento de temperatura.

Em relação ao Princípio da legalidade tributária diz que se presta a garantir que os tributos sejam cobrados segundo normas objetivamente postas que permitam assegurar o máximo de estabilidade e segurança nas relações entre fisco e contribuintes. Esse Princípio garante que os tributos não poderão ser instituídos ou alterados arbitrariamente pelo poder executivo, protegendo o direito à propriedade privada e, por consequência, trazendo maior tranquilidade e - por que não dizer - segurança aos cidadãos.

Para que atendam plenamente ao princípio, e, por conseguinte, para que não firam a segurança jurídica, devem as leis fiscais ser elaboradas de modo a permitir que a população saiba exatamente que condutas suas implicarão em incidência tributária e, mais, em que montante e de que forma se dará eventual cobrança.

Ressalta que ao definir que tributos somente podem ser exigidos ou aumentados por meio de lei, a legalidade afasta dos cidadãos a insegurança gerada por regulamentos esparsos, produzidos sem qualquer critério ou limites por órgãos do poder executivo. Estabelece, assim, regra que tutela e resguarda a confiança que deve pautar as relações entre fisco e contribuintes, tornando-as mais estáveis.

Comenta sobre o Princípio da Verdade Material e sobre o Poder-Dever da Autotutela, destacando que, independentemente da interposição de recurso sobre a matéria deve a autoridade administrativa reapreciar os atos ora impugnados, produzidos em seu âmbito, em obediência ao Princípio da autotutela e ao da legalidade, devendo revogar ou anular seus atos sempre que afrontarem o ordenamento jurídico.

Roga para que sejam admitidas as razões de defesa, sob pena de desrespeitar frontalmente os princípios retro mencionados, vez que estará pactuando com o desrespeito à lei.

Em relação à multa, alega que está sendo aplicado percentual nitidamente confiscatório, em afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte, configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

Diz que foi utilizado percentual absurdamente elevado e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal vigente em nosso país. A multa elevada assume o caráter confiscatório, a não ser que se considere absolutamente normal, penalidades que ultrapassem os parâmetros de uma economia cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito.

Afirma que se deve atentar ao fato de que, por mais que assuma caráter punitivo, a multa não pode gerar a incapacidade de agir economicamente, devendo ela ser antes proporcional e corresponder a um valor compatível com a realidade dos fatos. A nossa Carta Magna, em seus artigos 145, § 1º, e 150, IV, prescreve a vedação do confisco que, embora dirigidos literalmente aos impostos, se espalham por todo o sistema tributário, atingindo por inteiro o crédito tributário na sua acepção mais lata, vinculando, por isso, inclusive a seara previdenciária.

Conclui que resta clara e explicitamente configurado o caráter confiscatório e abusivo da aplicação da multa, por conseguinte, deve ser reduzida ou anulada por este Conselho.

Por fim, requer:

- a) Que o Auto de Infração seja julgado nulo;
- b) Que seja julgado improcedente o Auto de infração considerando a jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca da variação volumétrica;
- c) Seja o PAF convertido em diligência ou perícia, por fiscal estranho ao feito, para revisão das quantidades apuradas que culminaram nas supostas omissões de entrada;
- d) Seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada a fim de que seja reduzida ou declarada nula;
- e) Que o Auto de infração seja julgado improcedente.

O Autuante presta nova informação fiscal às fls. 139 a 147 do PAF. Sobre o argumento defensivo de violação dos princípios da legalidade e da verdade material, esclarece 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.

Informa que no trabalho realizado, utilizou a escrituração fiscal eletrônica (EFD) e as notas fiscais eletrônicas (NF-e), tudo fornecido pelo próprio contribuinte. É claro que isso não significa que a impugnante não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, *in*

fine, do CPC). Mas, nesse caso, cabe à impugnante demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” (Normas Brasileiras de Contabilidade T-2.1) a incorreção dos lançamentos feitos na EFD (art. 373, II, do CPC); isto é, compete ao impugnante o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Quanto ao argumento de violação do princípio da proibição do confisco como limitação ao poder de tributar, afirma que embora a Constituição não se refira literalmente às sanções, hoje, é pacífico que essa proibição também atinge as multas e penalidades pecuniárias com esteio no direito de propriedade, fundamental em um regime capitalista.

Por fim, como as multas aplicadas não foram superiores a 100%, e como, na Bahia, o art. 45 da Lei 7.014/96 estabelece reduções de 70%, 35% e 25% para a multa, entende que está afastada qualquer possibilidade de se considerar confiscatórias as penalidades impostas.

Sobre a necessidade da alteração dos procedimentos da Port. 445/98, diz que um ponto técnico importante que deve ser considerado na realização de um levantamento quantitativo de mercadorias é que o intervalo entre o levantamento do estoque inicial e do estoque final não deve ser superior ao período de rotação dos estoques pela empresa. Se assim não for, nesse intervalo, mercadorias podem ser adquiridas sem notas e totalmente vendidas sem notas sem que se possa identificar essas operações com o levantamento quantitativo.

Esclarece que no caso dos postos revendedores de combustíveis (PRC) o estoque de combustíveis é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por serem ineficazes no controle dos estoques do contribuinte auditado. Por isso, seu controle da movimentação dos combustíveis deve ser feito diariamente e anotados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para a ANP e nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD para o fisco.

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

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

Com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. 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.

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

Comenta que a introdução do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 permitiu descortinar inúmeros fatos geradores que estavam ocultos. E, como a norma não cria fatos geradores, mas apenas os revela pelo aperfeiçoamento dos procedimentos da fiscalização, fica patente que se deve observar que o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se

retroativamente as novas normas procedimentais.

Diz que a Portaria 159/19 veio alterar a Portaria 445/98, que trata e procedimentos de fiscalização. Não há criação de fato geradores, mas indica novas técnicas de fiscalização que torna possível identificar e cobrar fatos geradores ocorridos e documentados na própria escrituração fiscal da impugnante, e esclarece que o livro de movimentação de combustível (LMC e registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360 e 1370 da escrituração fiscal digital - EFD) é preenchido pelo próprio posto revendedor e envolve inúmeras medições e anotações.

Registra que é o posto revendedor que, para cada bico de abastecimento, anota o valor da leitura final do seu contador, no fechamento do bico, o valor da leitura inicial do seu contador, na abertura do bico e as suas eventuais aferições, subtraindo do primeiro valor os outros dois para determinar o valor das saídas pelo bico de abastecimento.

É o posto revendedor que, para cada tanque, mede o estoque no início do dia, anota o volume recebido no dia e mede o estoque no final do dia.

É o posto revendedor, então, que subtraindo o estoque final do estoque inicial somado às entradas e subtraído das saídas anota a diferença como ganho, quando positiva, ou como perda, quando negativa.

É o posto que consolida essas entradas e saídas por combustível, bico por bico e tanque por tanque, encontrando os ganhos e perdas anotados no registro 1300 da EFD.

Informa que no procedimento de fiscalização, verificou que não havia qualquer inconsistência ou erro na escrituração fiscal do contribuinte e, somente então utilizou essas informações para o cálculo de valores de ICMS devidos. Portanto, não é correto afirmar que na revisão fiscal nada além do campo 10 do registro 1300 foi analisado.

Sobre a variação volumétrica, informa que essa expansão necessariamente tem que se dar dentro dos limites físico-químicos dos combustíveis e esses são precisamente determinados: ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970. Por exemplo, é possível saber que se a densidade medida a uma temperatura de 20°C for de 0,7224 (vide tabela abaixo retirada da Resolução CNP 6/70), a densidade desse combustível a 35°C seria de 0,710. Ressalte-se que, como indicado acima na decisão do STJ, a massa permanece constante, já que a massa é igual ao volume multiplicado pela densidade (Massa = Densidade x Volume).

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

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

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

Conclui que “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”, sendo “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”, e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa” (STJ, REsp N° 1.833.748).

Comenta sobre o fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD e afirma que ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física, e o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-

se de uma entrada não documentada de combustível.

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

Observa, ainda, que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela Sefaz não terá dificuldade para contestá-lo.

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

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

Considerando que em toda atividade humana é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível, afirma que esses erros tendem a ocorrer nas seguintes maneiras:

- (i) ESTQ\_ABERT: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma (quando houver mais de um tanque) e transposição do registro 1310 para o registro 1300;
- (ii) VOL\_ENTR: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro no registro da data da efetiva entrada;
- (iii) VOL\_DISP: erro na soma do ESTQ\_ABERT com o VOL\_ENTR;
- (iv) VOL\_SAIDAS: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma (quando houver mais de um bico) e transposição do registro 1320 para o 1300;
- (v) ESTQ\_ESCR: erro na subtração do VOL\_SAIDAS do VOL\_DISP;
- (vi) FECH\_FISICO: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD;
- (vii) VAL\_AJ\_GANHO: erro na subtração do FECH\_FISICO do ESTQ\_ESCR, quando o FECH\_FISICO for maior ESTQ\_ESCR;
- (viii) VAL\_AJ\_PERDA: erro na subtração do ESTQ\_ESCR do FECH\_FISICO, quando o ESTQ\_ESCR for maior que o FECH\_FISICO.

Diz que a Port. 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).

Ressalta que o percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite. Erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Observa que além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo de erro deve ser feita pela impugnante “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 2.1.

Também ressalta que a lógica dos argumentos apresentados pela impugnante para justificar os erros que alega não pode ser contraditória em si mesma, antes, deve proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros aconteçam. Se assim não o for, o argumento estará obviamente errado, não podendo prevalecer (prova por contradição ou redução ao absurdo).

Por fim, salienta que no trabalho:

- (i) Refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum.
- (ii) Verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontramos erro algum.
- (iii) Checou os valores registrados no campo VOL\_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300. Novamente, não encontrou qualquer divergência.

Sobre o argumento defensivo de que o cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas, diz que 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. Por isso, é errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”, como pode parecer à primeira vista.

Elabora tabela para demonstrar que existindo um erro no registro do FECH\_FISICO do dia “d” com o acréscimo indevido de 50 litros. Esse erro, sendo maior que o limite imposto pela ANP de 0,6% do VOL\_DISP, deveria chamar a atenção do posto. Na necessária justificativa, certamente o posto revendedor faria novamente a medição e encontraria o erro. Mas, se ele não procurasse investigar esse valor de ganho, como é obrigado a fazer, seguindo o procedimento correto e medindo o ESTQ\_ABERT na abertura do dia seguinte (“d+1”), seria registrado o valor correto de 800 litros, e, no final do dia “d+1”, com a leitura correta de 700 litros, não haveria perda ou ganho. Portanto, não há a propagação de erros de um dia para o outro.

Quanto ao ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo, enfatiza que o lançamento de ofício não está relacionado com presunções de receitas ocorridas anteriormente como o Impugnante alega. Diz que se trata de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

Ressalta que a entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Frisa que conforme art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, o revendedor que, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

Conclui que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto

a essa infração, considerando que o objeto do lançamento não trata de presunção por omissão de saídas, mas omissão de entradas de mercadorias tributadas nesse momento.

De todo o exposto, entende restar evidente que a defesa não ilide a autuação.

A sessão de Julgamento, realizada por videoconferência, foi acompanhada pelo Autuante, o Auditor Fiscal Jefferson Martins Carvalho.

## VOTO

Na preliminar de nulidade, o Defendente alegou insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas omitidas, destacando que o presente lançamento fiscal busca amparo na *"presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto"* (art. 4º, parágrafo 4º, IV, da Lei 7.014/96).

Alegou que o Autuante retirou do LMC informações registradas como "ganhos", separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, elegeu apenas os "ganhos diários" como elementos componentes da apuração e fez totalizações anuais dos supostos "ganhos", dos quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como "ganhos excessivo", sendo erigida 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 em exercícios fechados.

Afirmou que ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado, sendo esse mesmo componente erigido à condição de "omissão". Disse que outro vício na apuração diz respeito à constatação diária dos "ganhos", e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques.

Suscitou a nulidade do lançamento fiscal, por ofensa ao art. 18, IV, "a", do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, das bases de cálculo) e, por conseguinte, por cerceamento do direito de defesa.

De acordo com os dados cadastrais, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na Legislação Tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação e, por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, não obstante essa falta de comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal 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.

Como já foi dito, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Portanto, é inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal realizada neste sentido.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, e não houve necessidade de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa.

Constata-se que o Auto de Infração não trata de presunção de omissão de saídas, como alegou o defensor. O presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, , inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade deste lançamento, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defensor, observo que não implica nulidade do lançamento caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente a autuação fiscal.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência/perícia, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99).

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Como já mencionado anteriormente, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

O Defensor alegou que a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente e que não teve a oportunidade de explicar ou corrigir as inconsistências, conforme previa a redação anterior do § 4º do art. 247 do RICMS/BA.

Afirmou que não é fácil identificar o erro agora, mas é muito claro que existiu. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse o registro das entradas da mercadoria objeto da autuação e, por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Como já foi dito, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O fundamento do imposto exigido não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º. Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de 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 ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

O Autuante apresentou o entendimento de que não é aceitável que o sistema tenha apresentado defeito durante cinco anos sem que isso chamasse a atenção da administração do posto, principalmente porque, diariamente, os valores anotados de ganhos quando muito superiores aos 0,6% do volume disponível para comercialização, obrigam o posto a anotar uma justificativa no LMC.

Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de 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 ICMS, na condição de sujeito passivo por

substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

O entendimento do Impugnante é no sentido de que a Fiscalização deveria conceder o prazo legal para retificação da EFD, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º.

Observo que a Escrituração Fiscal Digital – EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

A Portaria ANP N° 26, datada de 13/11/1992, mencionada pelo autuante, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado unidade de medida litro, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, ainda podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defensor, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva não registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

O autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96), o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração, sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, imposto que foi objeto do presente lançamento.

Vale salientar que Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019) alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10 da mencionada Portaria:

Art. 10

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Entendo que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC acima do percentual permitido pela legislação.

Em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite 0,6% estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até limite aceito pela legislação, é considerado como variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura.

No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido deste Estado, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes. Foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387% (previsto na Portaria 445/98), que é mais que três vezes 0,6% estabelecido pela ANP.

Quanto ao argumento defensivo de que se deveria aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as "receitas omitidas", concordo com o posicionamento do autuante de que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas de combustíveis, neste caso, às respectivas receitas não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

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

Em relação à multa aplicável, o Defendente alegou que se constata 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”). 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.

Quanto à multa, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a retificação da multa aplicada.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0195/20-0**, lavrado contra **GF COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 228.758,58**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2022

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA