

PROCESSO	- A. I. Nº 206923.0020/20-6
RECORRENTE	- POSTO BERNARDO LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0019-01/22-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 24/03/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0037-12/23-VD

EMENTA: ICMS. 1. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Observados ganhos volumétricos registrados pelo Autuado no LMC/Registro 1.300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias para efeito de descaracterização da infração. Os demonstrativos foram devidamente entregues ao Autuado e refletem com clareza a apuração do imposto devido. Infração 01 subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. VERIFICAÇÃO DE GANHOS VOLUMÉTRICOS REGISTRADOS NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD ACIMA DOS ÍNDICES ADMITIDOS PELA ANP. Exigência fiscal relativa à antecipação tributária, vinculada à Infração 01 que exigiu o ICMS por solidariedade em omissão de entradas de mercadorias. Infração 02 subsistente. Retificada a aplicação da multa para a prevista na alínea “d”, do inciso II, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, reduzindo o seu percentual de 100% para 60%. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 23/06/2020, no valor de R\$ 43.421,75, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.07.01: *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2016 a 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 35.993,86, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d”, da Lei nº 7.014/96.*

Infração 02 – 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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada 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 1.300 da EFD, nos exercícios de 2016 a 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 7.427,89, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d”, da Lei nº 7.014/96.*

A 1ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0019-01/22-VD (fls. 231 a 236), com base no voto a seguir transscrito:

“Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

A lide da infração 01 consiste na exigência de ICMS junto a revendedor varejista de combustíveis automotivos, na condição de responsável solidário, em razão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não registradas, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.

Rejeito o pedido de nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração, com suposto fundamento na Portaria nº 445/98 e por não ter sido considerado o LMC retificado, configurando suposto cerceamento de defesa. A comunicação acerca de retificação do LMC após a lavratura do auto de infração, sem as devidas explicações e apresentação de documentação que justifique as retificações, não tem o condão de afastar a exigência fiscal. Logo, não pode ser alegado cerceamento de defesa quando foi concedido ao autuado o prazo de 60 dias após a lavratura do auto de infração para apresentação das motivações que justificariam as supostas retificações posteriormente processadas no LMC.

No caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação.

Aliás, o critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, permite observações que não são possíveis quando se utiliza o levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado com base nas informações constantes nos estoques inicial e final do ano e nas entradas e saídas de mercadorias registradas em documentos fiscais. Nesses processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensados ao longo do ano sem que seja percebido no resultado da auditoria.

Não procede a alegação do autuado de que o presente procedimento fiscal não possui base legal. No presente caso, a omissão de entrada de mercadoria foi verificada por meio dos registros fiscais do autuado. Por óbvio, a presente exigência fiscal não poderia existir se na ação fiscal também fosse detectada a omissão de entrada ou saída de mercadorias com base em levantamento fiscal dos documentos emitidos e recebidos pelo autuado e nos quantitativos de estoque inicial e final. Nesses casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas e nunca como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.

Em razão da ação fiscal não encontrar qualquer omissão de saída ou entrada a partir do levantamento quantitativo baseado nos documentos fiscais emitidos e recebidos e nos registros dos estoques inicial e final e por se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a omissão de entrada evidenciada unicamente nos registros feitos no LMC/Registro 1300 da EFD permite a conclusão de que as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem tributação.

Desta forma, a presente exigência fiscal não se baseia em presunção, cabendo, como foi feito, a exigência do imposto por solidariedade. Não podemos falar em presunção quando ocorrem as situações descritas no inciso I do art. 10 da Portaria nº 445/98, ou seja, quando a mercadoria ainda estiver no estoque ou se tiver saído sem tributação. No presente caso, a inexistência de omissão de saídas e entradas por meio da análise dos documentos fiscais emitidos e recebidos e da computação dos estoques inicial e final leva à consequente conclusão de que os ganhos e perdas registrados como decorrentes de variação volumétrica foram objeto de operações sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem tributação.

A falta de formalização para requerer documentos ou livros fiscais não implica que eles não tenham sido analisados. Toda a escrituração fiscal é hoje digital, devendo o contribuinte enviá-la à SEFAZ mensalmente, não sendo necessário qualquer requerimento ao autuado para ter acesso a toda escrituração fiscal.

Em relação à medição dos tanques, entendo que é admissível que ocorram equívocos na coleta de dados realizada por uma pessoa. O que não é admissível é que esses equívocos ocorram reiteradamente durante anos. Aliás, merecem mais confiança as medições realizadas em tanques de combustível por um ser humano com base na verificação in loco do que relatório com resultado do valor de um estoque ajustado com as compras e vendas realizadas quando se utiliza de ferramentas de informática.

De acordo com o relatório das fls. 74 a 77, foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%. Os ganhos considerados inadmissíveis foram observados em vários meses do ano de 2016, 2017, 2018 e 2019.

Por exemplo, para o produto gasolina comum, no ano de 2017, foram observados ganhos de variação volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de janeiro, fevereiro, março, junho, julho, agosto, novembro e dezembro (fl. 74). No dia 07/01/2017, o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 7.267,00 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 4.959,708 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 7.267,00 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 4.959,708 litros de combustível no tanque. Com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante elaborou o

demonstrativo de débito deste auto de infração, conforme fls. 65 a 71.

Por não se basear em presunção, a apuração do imposto devido também não estaria sujeita à aplicação do disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, ainda mais porque o imposto está sendo exigido por solidariedade relativamente às entradas e não o imposto decorrente das saídas subsequentes, objeto da outra infração.

Entendo que não há como compensar as sobras detectadas nos registros efetuados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD com perdas registradas em dias anteriores ou posteriores ao das sobras. Assim como a sobra indica entrada de mercadoria sem nota fiscal, a perda indica saída sem registro fiscal. As perdas, portanto, evidenciam que as mercadorias saíram sem tributação, justificando a exigência do imposto também por antecipação tributária, cuja exigência foi lavrada neste auto de infração.

O novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, aplica-se aos lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos antes de sua instituição, conforme § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.

Impossível a aplicação do disposto no art. 158 do RPAF, como requerido pelo autuado. Primeiro porque o referido dispositivo já se encontra revogado e segundo porque somente se aplicava em relação às multas impostas por descumprimento de obrigação acessória.

Indefiro o pedido de revisão fiscal para análise da documentação apresentada e da contabilidade da empresa. Novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações não justificam a sua consideração. As respostas aos questionamentos apresentados estão presentes no processo, não sendo necessária diligência para isso.

Infração 01 subsistente.

Rejeito o pedido de nulidade da infração 02 sob a argumentação de que a exigência fiscal se baseia em dispositivo legal já revogado. O autuante calculou o custo médio de cada produto no último mês de aquisição de cada ano para apuração da base de cálculo do imposto devido relativo ao imposto devido por solidariedade, repetindo os cálculos já apresentados na infração 01. O aproveitamento destes cálculos serviu para compensação do imposto devido por antecipação tributária, objeto desta infração. Acrescento, também, que o § 6º do art. 23 da Lei nº 7.014/96 não foi revogado, mas alterado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19. O débito do imposto foi calculado obedecendo ao disposto na nova redação do art. 23, § 6º, da Lei nº 7.014/96 que não admite que a base de cálculo do imposto a ser pago a título de antecipação seja inferior à média de preços usualmente praticados no mercado, sendo no presente caso o PMPF. Ademais, de acordo com o art. 19 do RPAF, ainda que o dispositivo indicado estivesse incorreto, não acarretaria a nulidade, desde que, pela descrição dos fatos, ficasse evidente o enquadramento legal.

Em relação à infração 02, a lide consiste na antecipação tributária sobre combustíveis decorrente da exigência fiscal por solidariedade em omissão de entrada de mercadoria, conforme infração 01, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.

Considerando que a infração 01 foi considerada subsistente, confirmo também a subsistência da infração 02. Entretanto, em relação à multa aplicada, retifico o percentual de 100% para 60%, considerando que a que deve ser aplicada para a presente infração é a da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 249 a 279), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, após apresentar um resumo da autuação e de sua impugnação, concluindo que o julgamento de piso não apreciou todos os seus argumentos nem garantiu a sua ampla defesa, ao julgar parcialmente procedente o Auto de Infração.

Preliminarmente, suscitou a nulidade da Decisão recorrida por ausência de apreciação das razões defensivas, se restringindo a repetir os fundamentos de outros Acórdãos do mesmo Relator, e de análise dos memoriais apresentados, violando a sua ampla defesa.

Afirmou que o Acórdão recorrido silenciou em relação à sua argumentação de que constava alguns dias relativos ao exercício de 2020 na planilha de débitos, apesar da fiscalização ter sido efetuada em relação aos exercícios de 2015 a 2019, bem como apresentou alegações genéricas ao afastar o fato de que efetuou menos vendas do que aquisições.

Asseverou que o Relator, durante a sessão de julgamento, cuja gravação pode ser solicitada para comprovar a narrativa, informou que não havia lido os memoriais, onde foi trazido à tona o fato novo de que o TJ/BA já havia declarado a constitucionalidade da modificação da Portaria nº 445/98 e foi esclarecido que houve equívoco no preenchimento do LMC, a exemplo das omissões de 4.959,71 litros de gasolina e de 5.126,28 litros de etanol ocorridas no dia 07/01/2017, em razão da escrituração da Nota Fiscal nº 132.847 somente no dia seguinte, 08/01/2017, registrando a aquisição

de 5.000 litros de cada um dos referidos combustíveis.

O Autuado também apresentou preliminar de nulidade em relação ao Auto de Infração por violação do princípio da ampla defesa e da busca pela verdade material, pois foi negada a diligência solicitada para apresentação dos seus livros físicos, escriturados antes da ação fiscal.

Aduziu que a falta de envio da EFD retificadora, a qual não foi enviada porque até o final de 2019 toda fiscalização era feita com base nos livros físicos, não modifica o fato de que a escrita fiscal física é a correta e que deveria ser analisada.

Destacou que a empresa POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA incorreu no mesmo erro, correção dos livros físicos sem o envio da EFD retificadora, mas no julgamento do Auto de Infração nº 269138.0115/19-3, ocorrido em 05/02/2021, a 1ª JJF acatou a apresentação dos livros físicos, condicionando a serem acompanhados de laudo pericial atestando que foram confeccionados antes da ação fiscal.

Também pugnou pela nulidade do Auto de Infração por violação ao princípio da legalidade, já que a fiscalização foi efetuada com base em norma ilegal, trazida em portaria, com aplicação retroativa, para fatos geradores ocorridos antes de sua vigência, no caso, o parágrafo único da Portaria nº 445/98.

Ressaltou que não há como aceitar que uma previsão trazida em portaria, publicada em 25/10/2019, ao arrepio da lei, venha criar fato gerador, aplicado retroativamente, caracterizando omissão de registro de entrada pelo simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido.

Também alegou que a apuração do ICMS é mensal, devendo o Auto de Infração ser anulado por ter sido utilizada a verificação diária da variação do seu estoque com base na EFD, procedimento que incorre em grandes distorções por erros de medição, o que somente poderia ser efetuado em Regime Especial de Fiscalização, o que não é o caso dos autos.

No mérito, disse que adquiriu maior quantidade de cada combustível do que as quantidades vendidas, sendo que diversos erros foram cometidos na escrituração, mas pode ser percebido falta de combustível no mesmo nível nos imediatos dias anteriores ou posteriores a todos os dias em que foram apontadas sobras de combustíveis, conforme exemplos que indicou.

Acrescentou que a fiscalização foi realizada de forma simples, sendo gerados até mais de cinco vultosos autos de infração em um só dia, mediante a utilização de um software que analisa somente o campo de eventual ganho ao final do dia, com subtração do índice de variação volumétrica, desconsiderando os outros dados do LMC, tais como entrada e saída de produtos, e trazendo diversos prejuízos em virtude de erros de medição ou inserção de notas fiscais em datas equivocadas.

Calculou que nem mesmo a refinaria produziu tanto combustível quanto a soma das quantidades de combustíveis adquiridos legalmente com o quantitativo recebido supostamente sem documentação fiscal.

Inferiu que, em situação similar, o Acórdão JJF nº 0160/02-19, com base no Art. 18, IV, “a” do RPAF/99, concluiu pela nulidade do Auto de Infração, pedindo o provimento do Recurso Voluntário para julgar improcedente o Auto de Infração por inexistir certeza do seu cometimento face ao caso concreto.

Discorreu sobre a proibição de utilização da tributação para fins confiscatórios, solicitando a redução das multas para o patamar de 20%.

Requeru o acolhimento das preliminares com a declaração de nulidade do Auto de Infração ou do Acórdão recorrido, determinando a realização de diligênciua possibilitando a análise do LMC físico elaborado antes da ação fiscal, conforme laudo pericial que disse ter juntado, ou ainda o provimento do Recurso Voluntário, haja a inexistência de certeza quanto ao cometimento da infração, ou, pelo menos, que as multas sejam reduzidas para o percentual de 20%.

Pedi que todas as intimações sejam efetuadas via DTE, na forma do RPAF/99.

Nesta oportunidade se fez presente na sessão de videoconferência, o Dr. Gabriel Amorim Santos Silva – OAB/BA nº 38.934, no qual exerceu o seu direito de sustentação oral.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, e por antecipação tributária, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2016 a 2019.

Informo que todas as intimações são efetuadas na forma do Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Inicialmente cabe analisar os diversos pedidos pela nulidade da Decisão recorrida e da autuação.

Da análise das razões recursais, observo que o Autuado suscita preliminares de nulidades quanto:

1. à Decisão: cerceamento de defesa, alegações genéricas e não apreciação de argumentos defensivos e dos memoriais.
2. ao Auto de Infração: cerceamento de defesa, incerteza do cometimento da infração, silêncio da JJF em relação a pedido de diligência para análise dos livros físicos, impossibilidade de constatação de fato gerador diário e ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, esta inaplicável a fatos pretéritos.

Quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida por cerceamento de defesa e não enfrentar alegações de defesa, vislumbro que o Acórdão recorrido abordou todas as alegações e considerações pertinentes ao lançamento de ofício, em detalhe, buscando a verdade material e julgamento eficaz da acusação fiscal ínsita no lançamento de ofício. Entretanto, fatos extrínsecos à imputação ou esclarecidos em consequência de outras observações, obrigatoriamente, não hão de ser citados pela JJF, pois, por conclusão lógica, foram analisados por exclusão àquelas.

No argumento expendido quanto à existência de omissões na planilha analítica relativas ao exercício de 2020, verifico que estes valores não foram transportados para o demonstrativo sintético, que somente contém as omissões encontradas nos exercícios de 2016 a 2019, sendo extrínsecos à autuação. Portanto, não há porque imputar nulidade da Decisão recorrida, já que tais informações não fazem parte do demonstrativo de débito.

Também não faz sentido a declaração de nulidade por alegações genéricas e por não apreciação dos memoriais. No caso em tela, a alegação de que as quantidades totais de combustíveis vendidos com a emissão de notas fiscais em todo o exercício foram inferiores às suas respectivas aquisições com notas fiscais não chega nem perto de afastar a autuação e, sendo assim, o afastamento genérico das alegações combinado com a validação dos levantamentos diários não leva à nulidade da Decisão recorrida.

Também não há nulidade por não apreciação antecipada dos memoriais, já que são entregues algumas horas antes do julgamento, quando o relatório e o voto já foram elaborados. Caso haja fato novo, o representante do Autuado deve apresentar durante a sessão de julgamento. A citada inconstitucionalidade da 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador é de pleno conhecimento de todos os julgadores deste CONSEF e não tem efeito vinculante ao Autuado, somente se aplicando aos autores da referida ação judicial.

Ressalto que a análise do pedido de diligência compete aos julgadores, os quais estão vinculados às suas convicções, nos termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, não constituindo nulidade a sua denegação.

Ademais, com o advento da escrituração fiscal digital, os livros físicos não possuem mais validade jurídica, sendo que, nos termos do Art. 215 do RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores, a escrituração dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do Autuado.

Já o Art. 219 do RICMS/12, à época, determinava que o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destinava-se ao **registro diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF nº 1/92), sendo descabida sua alegação relativa à impossibilidade de constatação de fato gerador diário.

Quanto ao argumento de ilegalidade ou constitucionalidade da Portaria nº 445/98, bem como sua aplicação a fatos geradores anteriores a 25/10/2019, concordo com o que foi consignado no Parecer Jurídico PGE nº 2021.074132-0, com anuência do Procurador Chefe da PGE/PROFIS, constante do Auto de Infração nº 269138.0114/19-7 (Acórdão CJF nº 0101-12/22), julgado recentemente por esta 2ª CJF, que, em relação:

- a)** à desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, de uma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1.300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- b)** à alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é, no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- c)** à possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/20, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar de um método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata de uma norma procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (Art. 106, II do CTN).

Por fim, a PGE **concluiu que não se trata de consideração de variação volumétrica como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD cujas entradas excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental.**

Em consequência, o Acórdão citado como paradigma (0160-02/19), cuja decisão pela nulidade do lançamento fiscal foi em razão da constatação que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, por cobrar imposto por presunção, não se aplica ao caso em análise.

Saliento desde já que o motivo desta autuação não se confunde com dilatação térmica. A dilatação térmica admitida pela ANP se restringe ao percentual de 0,6% (seis décimos por cento) do volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), e o Estado da Bahia, exatamente para esclarecer qualquer dúvida quanto a esta matéria, estabeleceu uma margem de segurança superior a 3 (três) vezes este percentual, ou seja, 1,8387% (um inteiro e oito mil, trezentos e sete décimos de milésimo por cento) - parágrafo único do Art. 10 da Portaria nº 445/98.

A aplicação do percentual indicado no referido dispositivo não trata de norma material, mas de procedimento que os Auditores Fiscais devem seguir para manter uma margem de segurança, de forma a ficar indubitavelmente demonstrado que a exigência não advém de dilatação térmica, e sim de aquisições de produtos sem documentos fiscais, não fazendo sentido a alegação de ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, as quais tratam apenas de instruções procedimentais.

Diante do exposto, constato que não há nenhuma incerteza quanto ao cometimento das infrações nem cerceamento de defesa, motivo pelo qual afasto as nulidades suscitadas, tanto em relação à Decisão recorrida quanto ao Auto de Infração.

No mérito, destaco que a acusação fiscal não se 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 a exigência do imposto decorre do excessivo registro de

“ganho” de combustíveis pelo Autuado no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1.300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, que se destina ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo constante no Ajuste SINIEF nº 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/12, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Ressalto que o Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, utilizado no enquadramento legal, se reporta aos casos de flagrante de posse de mercadorias sem documento fiscal ou com documentação inidônea, eis que o fato concreto se submete à hipótese legal, em relação às mercadorias que o Autuado **“detiver”** para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento físico/diário feito pelo próprio Autuado, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao fisco o cotejo entre os estoques físicos e o escriturado para apurar o ilícito fiscal de entradas sem documentação fiscal.

Registro, ainda, que o vocábulo “detiver”, ínsito no Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, transcrito abaixo, é flexão do verbo deter na 1ª ou 3ª pessoa do singular do **futuro do subjuntivo** que é um tempo verbal que indica uma ação que ocorrerá no futuro, a qual expressa uma possibilidade de que em breve algo irá acontecer, logo, contrário da situação **de flagrante de posse das mercadorias** que se adequa ao gerúndio **“detendo”** que indica continuidade, desenvolvimento de ação em andamento.

“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

[...]

IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;” **(grifo nosso)**

Tal fato é reforçado através do Art. 10 da Portaria nº 445/98, vigente à época dos fatos geradores, que regula normas legais pré-estabelecidas, assim como a redação dada pela Portaria nº 159/19 (sequer citada no enquadramento legal do Auto de Infração), que se reporta a omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da **variação volumétrica regular**, que, por se tratar de conclusão lógica, por razões óbvias, em nada inova quanto ao método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do Livro de Movimentação de Combustível (LMC), e muito menos em relação à responsabilidade solidária e antecipação tributária nos termos previstos nos Arts. 6º, IV e 8º, II da Lei nº 7.014/96.

E como não se sabe a origem nem o fornecedor da mercadoria, podendo ser produtor, importador ou distribuidor desta ou de outra unidade Federada, é correto inferir que o Autuado é responsável solidário pelo pagamento do imposto nas suas aquisições, não havendo porque se falar em ilegitimidade passiva.

Destaco que o estoque inicial é apurado diariamente através da **medição física da quantidade** de certo combustível no tanque no **início de cada dia**, do qual pode acrescer de volume recebido no dia e deduzido do volume de vendas no próprio dia através dos bicos, apurando-se o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, realizado através da medição física, detectando-se, assim, perdas ou ganhos, os quais também são contabilizados no aludido LMC.

Quanto aos dias que foram supostamente apuradas “perdas” de combustíveis, ditas pelo Autuado como desprezadas no levantamento fiscal, há de esclarecer que por se tratar de levantamentos diários a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio contribuinte, como também de mercadorias com fase de tributação encerrada, tal constatação de “perdas”, em índice superior ao admitido pela ANP, não acarreta exigência do ICMS e muito menos compensação com supostos “ganhos” do dia posterior, pois, repita-se, tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, a partir do inofismável estoque físico de abertura apurado pelo próprio

contribuinte, o qual é acrescido do volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque físico de fechamento.

Assim, da análise do levantamento fiscal, verifica-se que o “ganho” registrado diariamente pelo contribuinte excede ao índice de expansão admitido como normal na legislação estadual de 1,8387% (um inteiro e oito mil, trezentos e oitenta e sete décimos de milésimo por cento) sobre o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), 3 (três) vezes superior ao índice de 0,6% (seis décimos por cento) admitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando ao fisco à **conclusão lógica** de que o excedente, na verdade, não se trata de “ganho” pela dilatação térmica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, conforme se foi apurado na ação fiscal.

Portanto, a exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, configurando-se entradas efetuadas sem documentação fiscal, atribuindo-se a responsabilidade ao adquirente, na condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter adquirido combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, bem como por antecipação tributária, de sua própria responsabilidade, nos termos previstos nos Arts. 6º, IV e 8º, II da Lei nº 7.014/96.

Resumindo, os valores objeto da autuação se referem às diferenças de estoque que superaram em mais de 3 (três) vezes os índices aceitáveis de variação volumétrica por dilatação térmica aceitas pelas normas técnicas publicadas pela ANP - a Portaria DNC nº 26/92. Portanto, está sobejamente claro que a autuação se refere à falta de registro de entradas de combustíveis, **não se referindo a aumento de volume por dilatação térmica ou qualquer outro processo físico-químico**.

No que tange à alegação de entendimento em decisões judiciais não permitir a “variação volumétrica” seja entendida como “fato gerador”, melhor sorte não coube ao Autuado, pois, conforme já dito, na verdade, **não se trata de “ganho” pela variação volumétrica por dilatação térmica, mas de entradas de combustível sem o devido documento fiscal**, em montantes elevados em relação ao seu estoque disponível no dia, apurado na ação fiscal através do Livro de Movimentação de Combustível (LMC).

Os argumentos apresentados pelo Autuado não foram suficientes para provar a existência de nenhum equívoco no levantamento efetuado, a exemplo do caso da Nota Fiscal-e nº 205.340, que o Autuado apresentou como exemplo, emitida pelo estabelecimento da IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A. de São Francisco do Conde às 02:06 hs. de 04/11/2017, cujo trajeto efetuado pelo motorista Manoel de Oliveira, da empresa GERAL ARAUJO LIMA, leva pouco mais de uma hora até o estabelecimento do Autuado, situado em Salvador, não fazendo sentido a alegação de que foi registrada no dia seguinte.

Ademais, a entrada de 5.000 litros anotada equivocadamente em 05/11/2017 deveria gerar os mesmos 5.000 litros de perdas em cada tipo de combustível, mas foi indicado 5.202,91 litros de gasolina comum, 5.058,02 litros de gasolina aditivada e 5.040,32 litros de óleo diesel S500, enquanto no dia seguinte teria 5.000 litros de ganhos em cada combustível, mas foi anotado apenas 5.190,95 litros de gasolina comum, 4.955,62 litros de gasolina aditivada e 5.089,30 litros de óleo diesel S500, sendo que a prova poderia ser facilmente obtida com os recibos de entrega fornecidos à transportadora, o que não foi apresentado.

O mesmo ocorreu com a Nota Fiscal-e nº 132.847, anexada ao Recurso Voluntário, bem como as demais notas fiscais citadas pelo Autuado.

Ressalto que os livros empresariais servem como meio de prova contra o Autuado, nos termos do Art. 226 do Código Civil e do Art. 417 do Código de Processo Civil, somente podendo ser desconstituídos por prova cabal do equívoco porventura cometido.

Diante de tais considerações, considero incapazes à reforma do Acórdão recorrido as razões de mérito.

Com referência à Decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, bem como o parecer do advogado Leonardo Nuñez Campos, que se referem à variação volumétrica por dilatação térmica, estão destoantes com a matéria do presente Auto de Infração que, como deveras ressaltado, exige ICMS pela falta de registro de notas fiscais de entrada, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, **em relação às quantidades que superaram em muito qualquer possibilidade de dilatação térmica**, consoante previsto no Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo que as multas aplicadas estão previstas no Art. 42, II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e que não há previsão legal para a sua redução ou cancelamento.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 43.421,75, com a modificação da multa aplicada na Infração 02.

VOTO DIVERGENTE

Peço licença para divergir do voto do Ilustre Relator.

Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de na data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos. Este, inclusive, foi o posicionamento do Ilustre Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21, conforme trecho abaixo:

“A Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência.”

Se observado o histórico de lançamentos da mesma espécie é possível concluir que o LMC sempre existiu e que os postos revendedores sempre lançaram suas perdas e ganhos, não sendo, contudo, utilizado roteiro semelhante ao atual por falta de previsão legal. O registro 1300 sempre existiu e nunca tinha sido adotado, sozinho, para caracterizar “omissão de entradas”.

Os registros no LMC/1300 são peças auxiliares que podem ou não indicar uma suposta irregularidade. Nesta hipótese, caberá, pois, uma análise específica de toda a sua escrita fiscal, notadamente seguindo outros roteiros de fiscalização, o que não ocorreu no presente Auto de Infração.

Têm-se que a autuação se limitou a utilizar o campo 10 do “Registro 1300”, sequer avançando para demais elementos probantes.

Imperioso, portanto, invocar o Princípio da verdade material, observando os estoques iniciais, as compras e vendas, assim como demais elementos probatórios, a exemplo da escrita contábil. Não se pode admitir que um único registro da sua EFD tenha o condão de presumir fato gerador, sem demais provas acessórias.

É factível admitir erros nas informações declaradas, assim como concluir que o LMC, sozinho, não permite a formação de um juízo de convencimento, como ocorreu no presente lançamento de ofício.

Sinalizo, inclusive, para recente Decisão da “4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001”. Trago trecho do voto: *“Assim é que se figura ilegal as autuações realizadas pelo Estado da Bahia com o objetivo de tributar fato gerador não previsto em lei, mas apenas em portaria, portanto lançamento fundamentado em norma infralegal.”*

O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias constitui uma técnica absolutamente legítima de que se vale a fiscalização na aferição de uma suposta ilação tributária do sujeito passivo. A aplicação da presunção, todavia, requer o cumprimento de todos os preceitos previstos em Lei.

A análise do Roteiro Fiscal, portanto, precede a análise da validade do Lançamento de Ofício.

O presente lançamento, todavia, ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época dos fatos geradores e, conforme dito acima, apesar do roteiro aplicado ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

O roteiro aplicado pela fiscalização no presente Auto de Infração para aferição de omissões de entrada, não se encontra validado em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes aos fatos geradores.

É certo, portanto, afirmar que não há no PAF qualquer elemento que infirme a tese de defesa quando declara não ter ocorrido nenhum ingresso de mercadorias no estabelecimento sem o seu correspondente documento fiscal. Não obstante, mediante aferição presumida, exige-se no presente lançamento de ofício ICMS por suposta omissão de entradas, baseado na apuração de índices de variação volumétrica superiores aos previstos em Lei, ou seja, metodologia até então não validada por ato normativo.

O método regular até a data da lavratura do presente Auto é o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. A inovação procedural trazida pela Portaria nº 159/19, no que se reporta ao parágrafo único do art. 10, poderia até validar o presente roteiro fiscal, caso os fatos geradores do presente lançamento de ofício não fossem anteriores à data da sua vigência.

Não há prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes. Pelo exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração, consequentemente, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Este é o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206923.0020/20-6, lavrado contra POSTO BERNARDO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 43.421,75, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 7.427,89 e 100%, sobre R\$ 35.993,86, previstas na alínea “d”, incisos II e III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Fernando Antonio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 9 de fevereiro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDE E SILVA - RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DIVERGENTE

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS