

PROCESSO	- A. I. Nº 269138.0011/20-7
RECORRENTE	- POSTO DIAS D'AVILA LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0055-01/21-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 24/03/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0045-12/23-VD

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Foram constatados ganhos volumétricos, registrados no LMC/Registro 1.300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP. O Autuado não apresentou elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Afastada a preliminar de nulidade suscitada. Indeferido o pedido de diligência. Retificada a multa aplicada. Infração parcialmente caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS OU SERVIÇOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO; **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS; **c)** MERCADORIAS OU SERVIÇOS TOMADOS. Restaram evidenciados os descumprimentos das obrigações acessórias. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias e/ou serviços que tenham entrado ou sido tomados pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Infrações 2, 3 e 4 subsistentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/02/2020, no valor de R\$ 26.212,90, em razão 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 PMF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 2015 a 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 17.423,02, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d”, da Lei nº 7.014/96.*

Infração 02 – 16.01.01: *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março, maio a julho e setembro de 2015, janeiro, março a julho, setembro, novembro e dezembro de 2016 e fevereiro a setembro e novembro de 2017, sendo aplicada multa no valor de R\$ 251,31, correspondente a 1% das entradas não registradas, prevista no Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.*

Infração 03 – 16.01.02: *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março, abril, junho, agosto, outubro e novembro de 2015, janeiro, junho a agosto, outubro e dezembro de 2016 e março e maio a novembro de 2017, sendo aplicada multa no valor de R\$ 1.137,19, correspondente a 1% das entradas não registradas, prevista no Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.*

Infração 04 – 16.01.06: *Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017, janeiro, março, maio a agosto, outubro e novembro de 2018 e janeiro a abril de 2019, sendo aplicada multa no valor de R\$ 7.401,38, correspondente a 1% das*

entradas não registradas, prevista no Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

A 1ª JJF julgou Parcialmente Procedente do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0055-01/21-VD (fls. 89 a 95), com base no voto a seguir transscrito:

“O defendant, em preliminar, suscitou a nulidade do lançamento.

Arguiu ofensa ao art. 18, IV, “a” do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, e consequente cerceamento ao direito de defesa.

Entretanto, da análise dos elementos que compõem o processo, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à 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, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

Em relação ao entendimento do autuado, de que deveria ter havido intimação prévia para correção de supostos erros de informações nos seus arquivos digitais, o mesmo não procede, uma vez que durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, ou seja, o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, é que se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos, são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Verifico, que 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. Ademais a alegação do autuado que retificou suas EFDs não enseja também tal medida, uma vez que 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.

Assim, não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

A acusação fiscal da infração 01, se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação, de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, decorrente da omissão do registro de entrada de tais mercadorias, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

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, 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 dados que comprovassem 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.

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, imputação que já foi cobrada em processo anterior. E devido também o tributo apurado, em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, exigência da presente lide.

Ressalto, que as duas infrações poderiam ter sido objeto de um mesmo processo, todavia o fato de terem sido desmembradas, gerando dois Autos de Infração e fazendo parte de uma mesma Ordem de Serviço, não trouxe nenhum prejuízo ao exercício da plena defesa por parte do impugnante.

A infração em comento, portanto, exige 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 defendant, apresentou o entendimento no sentido de que as operações em questão não poderiam ser tributadas em operações subsequentes.

Registro, que 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.

Entretanto, 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 autuado também alegou que os seus registros não refletiam a realidade, aduzindo que a exportação para o validador do Sped, não foi feita de forma correta.

Acrescentou, que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências, e que as quantidades adotadas no AI foram aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs.

Todavia, 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.

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.

Deve ser ressaltado, que 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 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.

Destaco, que 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 estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de 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, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

Cabe frisar, que a Portaria DNC nº 26/1992, estabeleceu o limite de 0,6% para variação de volume em função da temperatura dos combustíveis, sendo que o parágrafo único, do art. 10, da Portaria nº 445/98, adotou um percentual bem mais conservador (1,8387%), mais que três vezes o estipulado pela DNC, sendo que o autuado, em sua defesa, não apresentou qualquer número ou demonstrativo que pudesse contrapor aos elaborados pela ação fiscal.

Concluo, que no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, a acusação fiscal está correta, relativamente à falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ficando, portanto, caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Sobre o acórdão deste CONSEF, citado pelo defensor, o mesmo deve ser analisado no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vincula a decisão desse relator.

Todavia, em relação à multa de 100%, 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 deveria ser de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, pelo que retifico.

Em relação às infrações 02, 03 e 04, que tratam de cobrança de multa por descumprimento de obrigação

acessória, (falta de escrituração de documentos fiscais), o autuado limitou-se a solicitar a redução ou dispensa das mesmas, por ser réu primário e alegando não ter causado prejuízos ao Estado.

A princípio, deve ser observado que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte, corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a SEFAZ desenvolver procedimentos fiscais, por isso, é aplicado multa conforme estabelece o art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Portanto, não podem ser acatadas as alegações defensivas, considerando que ao determinar a necessidade de registro na escrita fiscal de toda e qualquer entrada de mercadoria no estabelecimento ou serviço tomado, a pretensão da legislação é de se manter os controles fiscais e do fluxo de mercadorias desde o ingresso até a saída do estabelecimento. Neste caso, mesmo em relação a mercadorias não destinadas à comercialização ou não tributáveis, não se pode garantir um controle efetivo sem o necessário registro das entradas e saídas de mercadorias.

Vale ainda frisar, que a Junta de Julgamento Fiscal não tem mais competência para cancelar ou reduzir multas, tendo em vista as revogações do art. 158 do RPAF/99 e do § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, por intermédio do Decreto nº 19.384, de 20/12/19, e da Lei nº 14.183, de 12/12/19, respectivamente.

De tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, em função da retificação efetuada na multa relativa à infração 01, que passou de 100% (art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96), para 60% (art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96).

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 104 a 112), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, preliminarmente, suscitou a nulidade da autuação, nos termos do Art. 18, IV, “a” do RPAF/99, por cerceamento de defesa, ausência de indicação de motivação, não indicação da base legal específica e enquadramento genérico.

Disse que não foram fornecidos os indispensáveis pressupostos fáticos e jurídicos que ensejaram a lavratura de 2 (dois) Autos de Infração, 269138.0011/20-7 e 269138.0012/20-3, em uma única Ordem de Serviço nº 500775/20, caracterizando cerceamento do seu direito de defesa.

Aduziu que o trabalho do Autuante é raso, altamente questionável, nulo, categoricamente exdrúxulo, digno de contundentes reprimendas dos seus superiores hierárquicos, não tendo sequer indicado o Convênio CONFAZ aplicável, Protocolo ICMS ou mesmo artigo específico da legislação baiana aplicável, sendo impossível se defender adequadamente do Auto de Infração.

Deduziu, em uma análise sumária, cotejando os demonstrativos dos exercícios de 2017 e 2018, onde tem o peso maior da autuação, que as diferenças decorreram da exportação dos dados do seu aplicativo/sistema validador do SPED, não tendo imputado as informações do LMC.

Afirmou que procedeu a retificação dos SPED de 2017 e 2018, corrigindo o problema técnico-operacional, sendo que a SEFAZ irá aferir a alteração da variação volumétrica e cancelar a exigência tributária destes exercícios, mas, por ser primário, seria prudente ter sido emitida intimação para a correção dos arquivos magnéticos, lhe dando oportunidade para correção destas formalidades, o que não aconteceu.

Asseverou que a exigência fiscal afrontou os princípios da segurança jurídica, não surpresa e capacidade contributiva, sendo a base legal indicada absolutamente genérica, enquanto o Auto de Infração se refere a uma profusão incontável de mercadorias, as quais, certamente, possuem enquadramento legal específico e cabível.

Citou Doutrina de Gilmar Ferreira Mendes e o Acórdão CJF nº 0330-11/12 para sustentar que a autuação infringiu o princípio da ampla defesa e do contraditório, pois não foram descritas as circunstâncias fáticas que teriam dado azo ao nascimento da obrigação tributária.

Alegou que a análise do mérito ficou parcialmente prejudicada em razão da inexistência do crédito tributário por cerceamento de defesa, tendo sido considerado, equivocadamente, como tributáveis operações com produtos sujeitos à substituição tributária, que encerra a fase de tributação do ICMS, impondo a sua nulidade, visto que a descrição das infrações é incompatível com a forma de apuração do imposto.

Solicitou, em relação à Infração 01, que o PAF fosse convertido em diligência fiscal junto à ASTEC para aferir as alterações do LMC/Registro 1.300 da EFD, já corrigidos, e informações do sistema da SEFAZ, provenientes da retificação que efetuou.

Requereu:

- a) a improcedência do Auto de Infração;**
- b) a remessa do PAF à ASTEC e à PGE/PROFIS para análise e parecer do ora impugnado, lhe eximindo das exigências nele contidas;**
- c) a remessa do PAF à ASTEC para que Auditor Fiscal estranho ao feito possa aferir as correções efetuadas através dos arquivos retificadores do SPED, a regularização do LMC mediante o Registro 1.300, para os exercícios de 2017 e 2018;**
- d) a conversão em penalidade da Infração 01, visto que os combustíveis tem o ICMS pago por substituição tributária;**
- e) a redução ou dispensa das multas aplicadas nas Infrações 02 a 04, por recaírem sobre produtos cujo ICMS já foi pago por substituição tributária, encerrando a fase de tributação, conforme decisões pacificadas deste CONSEF.**

Em pauta suplementar, por unanimidade, esta 2^a CJF resolveu remeter o presente processo em DILIGÊNCIA à SAT/COPEC, para que o Autuante, ou outro Auditor Fiscal a ser designado, fizesse juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF, bem como cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) utilizado pelo Autuante na fiscalização, concedendo o prazo de 60 (sessenta) dias para o Autuado, querendo, se manifestasse.

Cientificado, o Autuado se manteve silente.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, o auditor fiscal Sr. Jefferson Martins Carvalho autuante do PAF ora discutido.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS por antecipação tributária, em razão da aquisição de combustíveis 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, bem como para aplicação de multa pela falta de registro de entradas na escrita fiscal, nos exercícios de 2015 a 2019.

Ressalto que a análise do pedido de diligência compete aos julgadores, os quais estão vinculados às suas convicções, motivo pelo qual denego o pedido, nos termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a minha apreciação.

Entendo desnecessária a remessa deste PAF para a ouvida da PGE, pois, 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 2^a 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 duma 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.**

Inicialmente cabe analisar o pedido pela nulidade da autuação por cerceamento de defesa, ausência de indicação de motivação, não indicação da base legal específica e enquadramento genérico.

Não faz sentido o argumento de cerceamento do direito de defesa em razão da lavratura de 2 (dois) Autos de Infração nºs 269138.0011/20-7 e 269138.0012/20-3, em uma única Ordem de Serviço nº 500775/20, tendo em vista que tal conduta está prevista no Art. 40 do RPAF/99, *in verbis*:

“Art. 40. O preposto fiscal poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado.

Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes.”

Quanto à alegações de afronta aos princípios da segurança jurídica, não surpresa e capacidade contributiva, o Autuado não expôs onde estes princípios não foram observados, já que o Autuante comunicou o início da ação fiscal via DTE e apresentou todos os demonstrativos das infrações apontadas no Auto de Infração (fls. 05 a 18).

Ressalto ainda que todas as infrações estão bem descritas e corretamente demonstradas, restando cristalinas as exigências efetuadas, o que afasta a implicação de nulidade nos termos do Art. 19 do RPAF/99, transcrito abaixo:

“Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”

Também não há como acolher o argumento de que os combustíveis estariam com sua fase de tributação encerrada, por estarem enquadradas no regime de substituição tributária, tendo em vista que o que está sendo exigido neste Auto de Infração é exatamente o imposto relativo à substituição tributária dos produtos adquiridos sem documentação fiscal.

Ora, se não foi comprovada a aquisição com documentação fiscal, não há registro do pagamento do imposto seja na própria operação seja nas etapas anteriores e, consequentemente, não foi comprovado o recolhimento do imposto relativo à substituição tributária e o encerramento da fase de tributação.

A retificação da escrituração fiscal efetuada após o início da ação fiscal não é capaz de elidir as irregularidades em relação às obrigações tributárias principal e acessórias, salvo se requerida pelo Autuante no curso da ação fiscal, sendo que a intimação para correção dos arquivos magnéticas só se fazia obrigatória se tivessem sido encontradas inconsistências, tal como a divergência entre diferentes registros do próprio arquivo.

Esclareço 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).

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.

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, 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.

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 espantar 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 oitenta 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.

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 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, também esclareço 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 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, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, nos termos dos 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**.

Por fim, o Autuado não apresenta qualquer objeção aos números apurados e sequer comprova a alegada existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repito, se lastreia em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo contribuinte enviados à esta SEFAZ via SPED/EFD.

A conclusão advém da impossibilidade de se negar a ciência exata, no caso a matemática, especificamente a aritmética, que é a parte que estuda as operações numéricas, visto que a auditoria de estoque procedida, conhecida como levantamento quantitativo do estoque, decorre de uma equação, cujo princípio basilar é de que possui uma igualdade.

No presente caso, a equação compreende os seguintes elementos: Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF), igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”.

Ou seja, eleito um certo produto, identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do período anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do período seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades disponíveis ($EI + C$), as quais, deduzidas das quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final ($EI + C - Sc/NF = EF$).

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do período indicada pelo contribuinte (escriturada no LMC) e se:

- i) iguais, conclui-se que o estoque está correto;
- ii) o estoque final apurado na equação **for maior** do que a quantidade física apurada e lançada no livro LMC no final do período fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas e que houve saídas sem notas fiscais, e
- iii) o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro LMC no final do período fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, consequentemente, entradas deste produto sem notas fiscais.

Portanto, tais conclusões são óbvias, pois de certa quantidade disponível se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, sendo que o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais.

No mérito, os argumentos apresentados pelo Autuado não foram suficientes para provar a existência de nenhum equívoco no levantamento efetuado.

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.

Destaco que não foram apresentadas razões de mérito quanto às Infrações 02 a 04, tendo sido apenas pleiteado o cancelamento ou a redução das multas aplicadas.

Diante de tais considerações, rejeito as preliminares de nulidade e considero incapazes à reforma do Acórdão recorrido as razões de mérito, as quais se confundem com as preliminares.

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 IX 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\$ 26.212,90, com a adequada modificação da multa aplicada na Infração 01 para o percentual de 60%, conforme previsto no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

VOTO DISCORDANTE (Infração 1)

Peço licença para divergir do voto do Ilustre Relator.

Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir da 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.

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 o 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 pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, consequentemente, pela improcedência da infração 01.

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 269138.0011/20-7, lavrado contra **POSTO DIAS D'AVILA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 17.423,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessórias no valor de **R\$ 8.789,88**, previstas no incisos IX da mesma Lei e Artigo, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Rafael Benjamin Tomé Arruty, Igor Lucas Gouveia Baptista, Fernando Antônio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE (Infração 1) – Conselheiro: Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDEI E SILVA – RELATOR

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – VOTO DISCORDANTE
(Infração 1)

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS