

PROCESSO - A. I. Nº 206923.0030/20-1
RECORRENTE - CORESFIL COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0052-01/22-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17/04/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0057-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COMBUSTÍVEIS). FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Infração subsistente. **b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA.** MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. O autuado adquiriu mercadorias sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração subsistente. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1ª JF Nº 0052-01/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, lavrado em 28/09/2020, para exigir ICMS no valor histórico de R\$38.239,65, em razão de duas infrações distintas, ambas objeto do presente recurso, descritas a seguir.

Infração 01 – 04.07.01 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação 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 1300 da EFD, ocorridos em 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018 e 31/12/2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 34.310,15, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 - 04.07.02 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a 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 1300 da EFD, ocorrido em 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018 e 31/12/2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 3.929,50, acrescido da multa de 100%.

Após a devida instrução processual, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência Parcial (folhas 225/245), por unanimidade, nos termos a seguir.

“VOTO

Inicialmente, cabe apreciar a nulidade arguida pelo autuado por cerceamento do direito de defesa, sob o fundamento de que a autuação foi feita de forma unilateral, pois não teve acesso aos atos que estariam sendo praticados.

Certamente que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que no transcurso da ação fiscal, inexistia a obrigatoriedade legal para que a Fiscalização apresente ao Contribuinte informações e dados que

estão sob verificação e análise, pois os referidos elementos são fornecidos pela própria empresa, portanto, sendo do seu pleno conhecimento. No presente caso, conforme esclarecido pelo autuante, a autuação foi integralmente baseada no SPED Fiscal do autuado, portanto, sendo de pleno conhecimento da empresa.

Na realidade, conforme o documento Cientificação de Lavratura de Auto de Infração acostado à fl. 08 dos autos, o autuado teve ciência da autuação e recebeu os demonstrativos que fazem parte do Auto de Infração, via DT-e, tendo exercido o seu direito à ampla defesa e ao contraditório no prazo determinado pelo legislador de 60 (sessenta) a partir da data de ciência que ocorreu em 06/10/2020.

Portanto, inexistiu o alegado cerceamento do direito de defesa.

O autuado argui ainda a nulidade do lançamento, sob o fundamento de que a Sefaz tem que primar pelo princípio da legalidade e observar a questão hierárquica das normas, não podendo editar a Portaria nº. 159, de 24/10/2019, que alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, para tornar possível a sobre/ganho do LMC para se ter base de cálculo para cobrança do ICMS, tentando dar cunho de legalidade ao passar a possibilidade de perda por evaporação de 0,6%, para 1,8387%, fazendo constar no art. 10, Parágrafo Único da norma que foi alterada.

Por certo que essa arguição de nulidade encontra um óbice intransponível à sua apreciação, em face à determinação do art. 167, incisos I e III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, no sentido de que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior e a declaração de inconstitucionalidade da norma.

Do mesmo modo, não há como prosperar alegação defensiva de que foram utilizados sistemas com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e precisando de aprimoramento com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pela empresa à Sefaz, que contém inconsistências ou erros, haja vista que a existência de inconsistências e/ou divergências, pode ser corrigida, desde que observadas as disposições legais.

Diante do exposto, não acolho as nulidades arguidas, considerando que no lançamento de ofício em exame foram observadas as disposições da legislação do ICMS, notadamente do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, II, “a” do RPAF/BA/99, indefiro o pedido de diligência/perícia formulado pelo impugnante, haja vista que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para deslinde da questão.

No mérito, no que tange às infrações 01 e 02, a autuação se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas 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 (infração 1), bem como ao imposto apurado em função do valor acrescido relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença foi apurada (infração 2).

De início, vale observar que 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 artigo 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques do início e fim de cada ano, 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.

A 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 que dispõe:

[...]

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 excedeu 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).

Vale consignar, que 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. Nestes processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensadas ao longo do ano, sem que seja percebido no resultado da auditoria.

Já no critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, as ocorrências de entradas e saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais ficam evidentes. As quantidades injustificadas de entradas e saídas de combustíveis podem ocorrer por diversas razões, inclusive podem indicar a realização de operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é proibida pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), e por isso mesmo podem ocorrer sem emissão de documentos fiscais.

No presente caso, verifica-se que a omissão de entrada de mercadoria foi constatada por meio dos registros fiscais do autuado. Por certo que a 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.

Evidentemente que 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.

De acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante, 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 nº 445/98, 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 no período objeto da autuação.

A argumentação defensiva de erro no sistema, ou qualquer outro possível equívoco cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD, não ficou comprovada nos autos.

Conforme consignado corretamente pelo autuante, a prova de que os valores registrados no LMC e não os registrados na EFD correspondem à verdade material cabe ao autuado, porém, isso não foi feito em dia algum. Nenhum comprovante de medição foi apresentado, portanto, os valores anotados na EFD fazem prova contra a empresa e ela não pode simplesmente alegar que seu LMC tem valores diferentes e que estes são os corretos.

É certo 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.

Obviamente, 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 sua responsabilidade e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, cabe ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente, e além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual respeitado pelo autuante no levantamento 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 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 uma omissão de entrada, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do ICMS, por solidariedade e por antecipação, conforme a autuação, em face à aquisição de combustível sem documento fiscal de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

Observo que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatarem 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 caso, 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.

Concluo, que no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, a acusação fiscal está correta, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária (infração 1), e antecipação tributária (infração 2), restando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, no tocante à infração 01, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

Entretanto, no tocante à infração 02, cabe um reparo a ser feito, haja vista que a multa correta é de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº. 7.014/96, sendo que no Auto de Infração foi indicada a multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” do mesmo diploma legal.

Assim sendo, retifico de ofício a multa de 100%, para 60%, indicada na infração 2.

No tocante ao pedido de redução da multa, cumpre observar que o dispositivo legal que autorizava à apreciação por este órgão julgador, no caso o art. 158 do RPAF/BA/99, foi revogado, dessa forma, não podendo mais ser apreciado.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (folhas 255/273), aduzindo as razões a seguir.

Relata que a fiscalização foi eletrônica, abrangendo o período de 01/01/2015 a 31/12/2019, descrevendo os atos infracionais, com a retirada de infrações que foram objeto de defesa apresentada. Prossegue, informando que foi requerida a verificação, pela ASTEC, do levantamento feito pelo modo eletrônico e pelo modo físico, cujas comprovações foram juntadas com a defesa, rebatendo dia a dia (indicados na listagem das omissões constantes do Auto de Infração) a pretensão da SEFAZ, com demonstrativo e a comprovação, ensejando cerceamento de direito, na medida em que a demonstração de desacerto do levantamento dia a dia sem considerar a possibilidade de perda e ganho entre os dias (não se poderia ter ganho somente verificando um dia). Entende que a recusa pela JJF de determinar a verificação determina a nulidade do processo.

Alega que nunca houve sonegação ou fraude para ensejar a cobrança pretendida do imposto ou do PMPF por presunção de omissão de entrada, não havendo sustentação jurídica para tanto, já que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, que modificou dispositivo da Portaria nº 445/1996, não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, com aplicação de dispositivos que indicam que não se pode desprezar dados e somente tomar ganhos para indicar omissão, tudo sem que no curso do julgamento se tivesse o cuidado de determinar a verificação do que teria sido feito pela Inspetoria Eletrônica. Por isso mesmo, informa que houve requerimento nesse sentido e comprovação dos graves erros através dos levantamentos feitos e dos documentos anexados. Da decisão, retirou-se a possibilidade de determinar a verificação através da ASTEC sob o argumento de que já existiriam, no processo, elementos suficientes para o deslinde da questão, em clara agressão ao direito à ampla defesa e ao contraditório, tomando-se o que foi feito pela Inspetoria como verdade absoluta, desprezando a prova juntada com a defesa e retirando todos os direitos. Alega, por conseguinte, que ocorreu cerceamento de direito de defesa, por ter havido a argumentação, comprovação e que foram desprezadas, ferindo-se de morte princípio constitucional (art. 5º, inciso LV). Transcreve a

doutrina de Pontes de Miranda, de Roque Antônio Carraza e Hely Lopes Meirelles, em apoio aos seus argumentos.

Argui nulidade do feito administrativo por não se ter dado conhecimento do ocorrido no curso da fiscalização, para possibilitar manifestação, somente ocorrendo esse direito depois da conclusão a que chegou a fiscalização, tudo visando impedir o que foi feito pela Inspetoria Eletrônica fosse contestado antes da lavratura do Auto de Infração. Tanto que se deu a ciência, através do sistema digital e se utilizando do DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, inclusive não se indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem tão pouco se pediu qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto.

Argumenta que os atos praticados foram de forma unilateral e se usando sistemas, com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e necessitando de aprimoramento, com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pelo posto à SEFAZ que contém inconsistências, ou mesmo, considerando-se a possibilidade da existência de algum erro escusável, decorrendo de tais colocações que seria de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da retirada do Auto de Infração já com indicação de possível sonegação na entrada ou saída, ou mesmo para se verificar o lançamento pelo próprio sistema de dados repetidos e incorretos. Afirma que a lavratura do auto de forma apressada tentou impedir que fossem adotadas as providências por parte da empresa, sendo certo que houve cerceamento de direito, em especial porque a cientificação não indica qualquer possibilidade de acesso à informação acerca da ação fiscal, pugnando-se pela nulidade do processo administrativo que veio a resultar no Auto de Infração lavrado.

Pede a nulidade também do Acórdão lavrado pela JJF, diante dos fatos ora apresentados e pelas comprovações existentes e apresentadas com a defesa (Livro de Movimentação de Combustível - LMC escriturado e notas fiscais). Por isso mesmo, informa que foi pedida a determinação de diligência para conferência do alegado e que estaria contraditando o que foi posto pela fiscalização. É o que requer essa Câmara de Julgamento Fiscal, que pode se valer dos serviços da assessoria técnica.

Argumenta que as informações prestadas pelo Autuante, e considerada quando da decisão da JJF, não tem sustentação e, de forma simples pretendeu impor que o que consta da Escrituração Fiscal Digital (EFD), que subsidiou a fiscalização, deve prevalecer sobre a escrituração física, mesmo diante das evidências e comprovações feitas com a defesa. Afirma que a recusa de verificar as comprovações feitas viola os princípios da legalidade e da verdade material.

Alega que a JJF desprezou a prova constituída na defesa, sob o fundamento que não faria comprovação contra a EFD, deixando assim de examinar os livros contábeis e o LMC. Assegura que houve demonstração de erro do levantamento feito por meio eletrônico, com comprovações, em especial por não se considerar dias em que ocorreram perdas, com compensação entre os ganhos e as perdas, tomando os dias em que se encontrou suposto ganho (não se disponibiliza no Domicílio Tributário Eletrônico - DTE informações acerca dos procedimentos adotados e levantamentos no curso da verificação).

Alega, ainda, que, como se não bastasse, a fiscalização fez retroagir a norma com a edição da Portaria 159, de 24 de outubro de 2019, que alterou a Portaria nº 445/1998, o que não seria possível, pois não foram observados os princípios da legalidade e da verdade material, não se dando conta, a fiscalização, que a EFD não tem garantia e certeza absoluta.

Ressalta que, no caso sob hipótese, trata-se de Infração pela falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, conseqüentemente, 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 1300 da EFD. No entanto, a decisão da JJF se reporta a falta de recolhimento de imposto apurado em função do valor do PMPF, o que não seria o caso.

Pontua que a empresa autuada encaminhou informações fiscais através de sistema eletrônico, SPED Fiscal, que tem algumas inconsistências e pode gerar erros. Por isso mesmo, o posto é obrigado a manter, além das informações transmitidas via eletrônica, Livro de Movimentação de Combustível - LMC, de forma escritural, fazendo os lançamentos dia-a-dia, produto por produto, tendo-se então a realidade de forma física. Argumenta que se tem que levar em conta que o posto nem sempre dispõe de equipamentos de Medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, fazendo-o também de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão. Seja de um ou de outro modo, afirma que se têm pequenas inconsistências. Quando há pequenos erros num dia (cinco ou dez litros), informa que este pode ser corrigido tranquilamente no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos. Assegura que o LMC físico se encontra correto.

Insiste na falta de pedido de explicações, por parte da fiscalização, que apurou a existência de ganhos irreais de forma salteada, alcançando todo o período fiscalizado. Alega que não houve qualquer ganho e nem se pode mencionar a ocorrência de omissão de entrada, não se justificando a indicação da omissão de entrada, nem tampouco a decisão adotada, que pode ser do sistema (da SEFAZ ou o do posto), erro de leitura ou mesmo falta de compensação entre perdas e ganhos. Aponta números, de forma exemplificada, relativos a dois dias específicos (27/12/2017 e 21/05/2018) para tentar demonstrar que os registros da EFD se encontram incorretos, arrematando que não existiria qualquer causa justa para se indicar a existência de diferenças de estoques e tentar imputar imposto que não seria devido, restando claro que faltou, à SEFAZ/BA, o cumprimento da obrigação de procurar a verdade.

Diante do exposto, conclui que se tem que afastar a litragem apontada dos combustíveis ante a se ter somente o erro da migração de um sistema para o outro, ou mesmo erro de leito de um dia e corrigido no outro, não havendo qualquer ganho, mas sim se fez o transporte do estoque que se tinha de um sistema para o outro. Ora, admitindo-se a tese dessa SEFAZ, raciocina que se terá nova tributação de ICMS sobre o combustível supostamente ingressado no posto sem nota fiscal ou onde se fez a contabilização, quando isto não ocorreu, sendo simplesmente erro do próprio sistema, como já colocado, tanto do posto que pode ter gerado equívoco, como da própria SEFAZ quando tomou as informações encaminhadas e realizou o cruzamento de informações.

Alega que os levantamentos realizados pelo posto autuado indicam que não existiram “valores de ganhos” e nem tampouco omissão de entrada para que se faça a tributação, como encargos e, inclusive, multa pesada, ficando impugnados os levantamentos feitos pela SEFAZ, que se omitiu em enviar, para a ASTEC, o levantamento feito pela parte autuada de acordo com o que consta dos Livros de Movimentação de Combustíveis - LMC's, de todos os combustíveis.

Afirma ser necessário que a Câmara desconsidere os levantamentos feitos pela Inspeção Eletrônica, como já impugnados, iniciando-se, se assim o quiser a CJF, diante da insubsistência do auto, novo procedimento fiscal com fito de se apurar a verdade que se tem de compra e venda de produtos combustíveis, perdas e ganhos, para não propiciar a cobrança de novo imposto, quando já se fez o recolhimento destes por substituição, podendo-se dizer que levado adiante o levantamento feito pela SEFAZ haverá verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado e agride a legislação pátria, quer seja a ordinária, quer seja a Constitucional, porque não houve qualquer quantia a ser considerada como ganho para fins de tributação ou omissão de entrada, não se podendo admitir omissão por presunção, devendo, por isso mesmo, se afastar a tributação almejada, rejeitando-se o que foi apurado nos dias mencionados.

Ressalta que o sistema de fiscalização da SEFAZ, utilizado para a lavratura do auto em referência, precisa de aprimoramento, bem como os sistemas usados pelos postos que foram autorizados e homologados pela SEFAZ, a fim de que se possa afastar inconsistências possíveis e se evite a lavratura de Auto de Infração para impor multa de forma injusta e sem atender aos critérios impostos pela própria legislação estadual, em especial o RICMS e outras normas aplicáveis, sem que se tenha participação ativa do próprio fiscalizado para apresentar manifestação acerca do encontrado e antes mesmo de se lavrar o auto.

Destaca que a JJF teria que considerar que se listou, na autuação, através de demonstrativo, vários dias e períodos em que foram tomados valores de ganhos, subtraindo-se os limites de utilização, pela SEFAZ, de referência a evaporação (1,8387%), até maior do que o tomado pela ANP de 0,6%), para indicar a existência de omissão de entrada, tudo com base no apurado através do cruzamento das informações contidas no R200, R300, SPED e notas fiscais de entrada, sem que houvesse qualquer omissão por parte do posto revendedor, consoante se pode verificar com o exame do LMC físico mantido e que ora é colocado à disposição da fiscalização.

Por fim, alega que não é possível que o Estado busque e venha a se locupletar com a cobrança de multa não devida pelo contribuinte, inclusive com bitributação, valendo-se apenas de indicação de ciência pelo sistema eletrônico, sem qualquer intimação formal para manifestação anterior, ficando evidente que o próprio sistema de fiscalização deve ser ainda aprimorado, como também os lançamentos feitos pelo próprio contribuinte.

Assim, serve o presente para pedir, a essa Câmara de Julgamento Fiscal, que seja acatado o RECURSO, dando-se por procedente para considerar insubsistente a decisão adotada pela JJF e o Auto de Infração em referência, fazendo prevalecer o direito do contribuinte, por imperativo legal ante ao comprovado na impugnação e no recurso ora apresentado.

Pede provimento do presente recurso.

Nestes termos, pede deferimento.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração decorrente da verificação de variação volumétrica acima dos limites admitidos pela ANP e pela Sefaz/BA. Foram apontadas duas infrações. A Infração 01 foi descrita como *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação 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 1300 da EFD, ...”*. Já a Infração 02 aponta *“Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a 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 1300 da EFD, ...”*. Considerando que ambas decorrem de um procedimento comum, julgo-as de forma conjunta, acompanhando o tratamento que lhes foi dispensado pela petição recursal. É o que passo a fazer nas linhas que seguem.

Preliminarmente, o Sujeito Passivo deduz alegações de nulidade do Auto de Infração, bem como da Decisão recorrida. Início o exame pelas nulidades relacionadas ao lançamento, por se tratar de questão que prejudica o exame das demais.

Rejeito a alegação preliminar de nulidade por falta de oportunização de dilação probatória, pois a lavratura do Auto de Infração não encerra a possibilidade de produzir provas, por parte da recorrente, já que não assume caráter de constituição definitiva do crédito tributário. De fato, a constituição do crédito tributário somente se perfectibiliza após o trânsito em julgado do processo administrativo fiscal, cujo item consiste em uma ampla dialética processual, onde o Sujeito Passivo pode produzir, de forma ampla e irrestrita, as provas que julgue necessárias à elisão do lançamento. Assim, não merece acolhida tal alegação.

Quanto à alegação de ilegalidade da Portaria nº 159/19, por tratar de matéria com reserva de lei é importante destacar que a alteração da Portaria nº 445/98, promovida pela portaria citada, não teve o condão de inovar a ordem jurídica, nem passou a prever fato gerador, pois não pode fazê-lo. O que fez foi apenas prever um limite de tolerância, a ser excluído da autuação relativa a

levantamento quantitativo de estoques, haja vista os estudos realizados relativos à matéria.

Daí a legitimidade de manejá-la para tratar de fatos pretéritos à sua edição, já que apenas favoreceu o Sujeito Passivo, orientando no sentido de não ser efetuado o lançamento na hipótese de a diferença apurada se apresentar inferior ao limite lá previsto.

Destaque-se, ademais, que se trata de ato emanado do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, autoridade a que este colegiado deve hierarquia, não sendo possível negar-lhe aplicabilidade, conforme dispõe o art. 167, inciso III do RPAF/99, abaixo reproduzido.

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

...

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”

Quanto à alegação de irretroatividade da Portaria nº 159/19, embora o levantamento fiscal tenha se respaldado em procedimento disciplinado na Portaria nº 445/98, a constatação de omissão de entradas foi apurada, simplesmente, a partir do registro excedente de variação volumétrica, conforme prevê o art. 10, parágrafo único do diploma normativo citado, conforme abaixo.

“Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):

...

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

Portanto, nenhum sentido faz falar-se em irretroatividade da norma disposta na Portaria 159/19, já que representa, nada mais nada menos, que um procedimento contábil elementar de controle de estoques, cuja expressividade aritmética fala por si só.

Quanto à alegação de nulidade da decisão de piso por indeferimento do pedido de diligência, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

...

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

...
b) *for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (grifo acrescido);*
..."

Assim, entendo que a Junta fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Quanto à alegação de nulidade da decisão de piso por ter deixado de examinar os livros contábeis e a LMC da empresa, não merece acolhida, pois a JJF não se omitiu no exame dos livros citados, mas apenas identificou que tais informações não poderiam, *a priori*, afastar o teor declarado nas EFDs da empresa, conforme explicita o acórdão recorrido, em trecho que reproduzo abaixo.

"De acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante, 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 nº 445/98, 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 no período objeto da autuação.

A argumentação defensiva de erro no sistema, ou qualquer outro possível equívoco cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD, não ficou comprovada nos autos.

Conforme consignado corretamente pelo autuante, a prova de que os valores registrados no LMC e não os registrados na EFD correspondem à verdade material cabe ao autuado, porém, isso não foi feito em dia algum. Nenhum comprovante de medição foi apresentado, portanto, os valores anotados na EFD fazem prova contra a empresa e ela não pode simplesmente alegar que seu LMC tem valores diferentes e que estes são os corretos (grifos acrescidos).

É certo 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.

Obviamente, 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 sua responsabilidade e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, cabe ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal (grifos acrescidos).

Portanto, não houve qualquer omissão do acórdão recorrido, mas sim a livre formação do seu ente de convicção a partir dos elementos de prova acostados ao processo, o que se constitui em prerrogativa do julgador, nada havendo de irregular.

Por fim, quanto à alegação de nulidade por referência equivocada à PMPF, não há, na decisão de piso, qualquer equívoco na referência ao PMPF, que foi corretamente utilizado, na Infração 02, para apuração da base de cálculo.

Assim, rejeito as alegações de nulidade suscitadas.

No mérito, as alegações recursais, embora se refiram a "vícios e ilegalidades", suscitam questões que tangenciam o mérito da autuação, e como tal serão tratadas, conforme segue.

Quanto à alegação de ilegalidade de autuação baseada, exclusivamente, na EFD, por força dos alegados erros na sua escrita, é relevante destacar que a autuação decorreu da constatação de omissão no registro de entradas de combustíveis, conforme destaca a peça inaugural do lançamento. Tal constatação somente foi possível porque os ganhos registrados extrapolaram os limites do possível, física e normativamente considerado.

O registro diário dos estoques é uma especificidade da atividade econômica desenvolvida pela empresa Recorrente, a qual atua como posto revendedor varejista de combustíveis, estabelecimento que se encontra obrigado a inventariar diariamente os estoques, no seu Livro de

Movimentação de Combustíveis, conforme exige a Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992, cuja ementa reproduzo abaixo.

“Institui o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda (grifo acrescido) de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa”

Por força da inclusão de tal registro na EFD da empresa, a fiscalização pode levantar as entradas de mercadorias sem comprovação de sua origem, apuradas a partir do registro de variações volumétricas em desconformidade com as características das mercadorias comercializadas pela empresa. Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional ($EI+C-S=Ef$), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos.

A despeito da metodologia abreviada, o uso da equação de estoques tradicional revelaria o mesmo resultado. De fato, bastaria somar-se o estoque do dia anterior com as compras de combustíveis (registradas mediante NF) e deduzirem-se as saídas de combustíveis no dia, comparando-se, ao final, o estoque apurado com aquele efetivamente medido. É evidente que seria necessário deduzir, da diferença apurada, um ganho por expansão volumétrica do combustível líquido, na ordem de 1,8387% sobre o volume disponível. Sobre o montante que sobejasse desse cálculo, deveria ser calculado o imposto devido por solidariedade, já que tal número seria representativo de um ingresso de combustíveis sem documentação fiscal respectiva, número que poderia, inclusive, ser superior àquele apurado pela fiscalização, porque acabaria por refletir outras omissões distintas daquela relativa à variação volumétrica.

Em termos práticos, poder-se-ia obter o mesmo resultado apurando-se a diferença entre o ganho volumétrico registrado e aquele permitido pela legislação, metodologia que foi seguida pela autoridade fiscal. A diferença aqui é que esse método apura, exclusivamente, as diferenças decorrentes da superestimativa da variação volumétrica. Não há, todavia, diferença ontológica nos procedimentos, ambos legitimados pelas normas legais e complementares postas.

Além do acerto, portanto, da metodologia adotada, frise-se, ademais, que, por força do quanto disposto no art. 4º da Portaria DNC citada, o estabelecimento de Posto Revendedor se encontra obrigado a **escriturar corretamente** o LMC, podendo ser autuado para a hipótese de não fazê-lo, conforme abaixo:

“Art. 4º A não apresentação do LMC, ou a sua apresentação, ao DNC, com falta ou irregularidades de escrituração implicará ao PR:

I - Notificação para apresentação, no prazo de 24 (vinte quatro) horas, do LMC corretamente escriturado;

II - Autuação, no caso de não cumprimento do previsto no inciso anterior, seguida de notificação para que apresente ao DNC, no prazo de 10 (dez) dias úteis, declaração da existência do LMC corretamente escriturado;

III - Interdição, por ato da Diretoria do DNC, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis, dos equipamentos de abastecimento de combustíveis do PR, se não apresentada a declaração no prazo estabelecido ou se apresentada com inveracidade, observado o disposto nas alíneas a seguir:

a) Quando a notificação prevista no inciso II resultar da não apresentação do LMC, a interdição dar-se-á em todos os equipamentos de abastecimento do PR;

b) No caso de a referida notificação decorrer da falta ou irregularidade de escrituração de combustível(is) no LMC, a interdição ocorrerá no(s) equipamento(s) de abastecimento do(s) produto(s) correspondente(s).

Parágrafo único - A interdição de que trata este artigo será mantida até a constatação, pelo DNC, da existência do LMC corretamente escriturado (grifos acrescidos).”

A leitura do conteúdo do art. 4º, acima transcrito, é revelador do zelo e cuidado que devem permear toda a escrituração das operações no LMC, pois qualquer erro incorrido pelo posto revendedor, expõe o estabelecimento a sanções administrativas.

Assim, ainda que se possa admitir a ocorrência pontual de irregularidade na escrituração dos

ganhos, não é crível que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse contaminar todos os meses fiscalizados, sem que disso adviessem as sanções, como consequências previstas na legislação.

Menos crível ainda é que o estabelecimento viesse a cometer tantos erros, em sequência, sem empreender esforços com vistas a saná-los, face à possibilidade de vir a ter o seu funcionamento interditado, conforme prevê o inciso III, do art. 4º da Portaria DNC citada.

Portanto, não soa verossímil a alegação recursal de que o seu livro LMC estaria eivado de erros, com registros de ganhos equivocados em vários dos dias auditados.

Embora alegue erros nas suas EFDs entregues, a Recorrente peca pela falta de referências específicas, deixando de apontar, concretamente, qual ou quais números se afiguram incorretos. As únicas referências específicas, feitas pelo Contribuinte, guardam relação com os dias 27/12/2017 e 21/05/2018, mas com referências a números que nada têm a ver com aqueles contidos em sua escrita fiscal oficial. Não estabelece, igualmente, qualquer correlação com os dados incorretos e com os documentos que, supostamente, dariam lastro aos argumentos recursais (repetindo o que já fizera na primeira instância).

De fato, o Sujeito Passivo se limita a descrever os números que aponta corretos, mas não carrega, aos autos, a base documental suficiente a afastar a presunção de legitimidade que paira sobre a escrita fiscal enviada à SEFAZ/BA. Nesse sentido, o Sujeito passivo teve inúmeras oportunidades de fazer prova de que os “ganhos” registrados em seu livro LMC teriam decorrido de erro, conforme alega.

Não o tendo feito, sucumbiu às provas acostadas ao processo, restando caracterizadas as infrações.

Assim, entendo que não merece reparo a decisão de piso.

Diante do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO DISCORDANTE

Com todo o respeito ao posicionamento adotado pelo ilustre relator do presente processo, permito-me do mesmo divergir, como já o tenho feito em processos similares, a exemplo do PAF nº 269138.0169/20-0, do qual decorreu o Acórdão JJF nº 0186-04/22VD, julgado nesta egrégia Câmara de Julgamento Fiscal em sessão do dia 14.02.23, auto lavrado contra a empresa Auto Posto Ponto Forte Ltda., que, por se tratar de motivações idênticas, sirvo-me do voto então proferido, como abaixo:

A condenação definida à Recorrente no presente processo decorre da possível aquisição de combustíveis sem a identificação da origem e, conseqüentemente, sem o pagamento anterior do ICMS, constatada por meio de análise aos dados apresentados em sua EFD concernentes ao registro do LMC, ali transcritos.

Afirma o nobre relator, de quem divirjo, motivo do presente voto, não se tratar de apuração de estoques, mas, de constatação do surgimento dos mesmos sem explicação plausível como afirma em seu voto condutor:

“Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional ($EI + C - S = Ef$), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos”.

Discordando de tal premissa, posiciono-me.

A decisão por maioria dos membros desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal espelha o reconhecimento de um fato em verdade desconhecido que a mesma eleva à condição de fato gerador do ICMS e, assim, homologa o decidido pela Junta Julgadora, subvertendo as normas de apuração de estoques, estribado em Portaria que, no caso, ganha força de Lei.

Para melhor cognição do que se trata no presente processo, necessário se faz destacar a conceituação do que venha a ser “**substituição tributária**”, “**responsabilidade solidária**” e “**presunção**”.

Temos que Substituição tributária é a transferência da obrigação do recolhimento de um imposto de uma ou várias pessoas que estão em uma cadeia de produção/comercialização.

A Lei Complementar nº 87/96 especifica a possibilidade de ocorrer a Substituição Tributária em seu artigo 6º, quando assim especifica:

*Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a **condição de substituto tributário**.*

O artigo 8º do mesmo CTN assim determina:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.*

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

Já o artigo 9º, assim determina:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

Questiono, qual a origem dos produtos objeto da autuação? Para que exista Substituição Tributária, imprescindível a existência das figuras do Substituto e do Substituído e, no caso presente o pretendo substituído está devidamente identificado, a Recorrente. Quem é o Substituto? Qual o valor de aquisição dos produtos supostamente ingressados no estabelecimento da Recorrente e como foi o custo dos mesmos determinado? Se foram adquiridos, forçosamente foram pagos, como foram efetuados os pagamentos correspondentes? Existe comprovação contábil das pretensas operações?

É responsabilidade do Substituto o recolhimento, caso exista, do tributo sobre as saídas posteriores promovidas por aqueles que lhe adquirem os produtos para comercialização.

E, quando pretende o fisco cobrar tributo da Recorrente, lastreando sua imposição com base na responsabilidade tributária, falta-lhe lastro de legalidade para tal atitude, se não, analisemos à luz dos dispositivos legais apontados pelo autuante.

Alega o autuante, assim como a Junta Julgadora e o ilustre relator do presente processo, que a exigência determinada não se trata de “presunção”, mas, a fundamentação apresentada está contida no artigo 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, que assim expressa:

*Art. 23-A. Nos casos de **presunção de omissão de saídas ou de prestações**, a base de cálculo do ICMS é:*

(...)

II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque;

- a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;
- b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;
- c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;
- d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;
- e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”;

A **responsabilidade solidária** é uma consequência derivada da “responsabilidade tributária”, e o CTN assim informa:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Destaque-se que o CTN define os tipos de “responsabilidade tributária”: Responsabilidade de Sucessores, nos artigos 129 a 133, e, Responsabilidade de Terceiros, nos artigos 134 e 135, situações que, em momento algum, são identificadas no presente processo.

A conceituação de responsabilidade solidária, pois, é definida pelo CTN, no artigo 134, que assim estabelece:

*Art. 134 - Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, **respondem solidariamente** com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:*

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;*
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;*
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;*
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;*
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;*
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;*
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.*

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório”.

E, mais uma vez questiono: Como enquadrar a Recorrente no princípio da solidariedade tributária?

Sequenciando relativo à autuação, tipifica o autuante o seu cometimento com base no artigo 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, que assim diz:

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

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

E a metodologia aplicada pelo autuante restou limitada a apresentar dados de “dias” em que a escrituração fiscal constante do LMC informava quantidades acima dos limites estabelecidos no dispositivo acima apresentado.

Ocorre que, também registros de perdas estão identificadas pelo próprio autuante que, em se tratando de levantamento de estoque físico em exercício fechado, (estranhamente diário), não considerou na apuração total do exercício tal situação. É de se destacar que nas informações contidas no LMC, confessado pela Recorrente, ocorreram erros nos registros de medições diárias, tendo o autuante negado o direito pleiteado pela Recorrente de efetuar as devidas correções.

Muito embora tenha conhecimento de variações positivas e negativas (ganhos e perdas) registradas no LMC, o autuante, “esqueceu”, mesmo não apresentando a correlação entre ganhos e perdas, o que dispõe a mesma Portaria em seu artigo 13, onde assim determina:

Art. 13. *No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:*

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas; (Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:

a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto; (Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado; (Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deverá ser observado o inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/1996; (Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

d) a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo, ficando absorvida por esta a multa pelo descumprimento da obrigação acessória; (Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.

O questionamento que se faz é: A Portaria nº 445 só deve ser aplicada quando convém ao autuante (fisco), no caso o artigo 10, esquecendo-se das determinações que amparam o contribuinte, no caso o artigo 13?

E, disso não se desincumbiu o autuante, nem foi objeto de análise por parte da Junta Julgadora, assim como de parte dos julgadores de segunda instância que optaram pela procedência da autuação.

A própria fundamentação legal apresentada contradiz os argumentos defendidos pelos autuantes e julgadores tanto de primeira como de segunda instância.

Destaque-se o posicionamento adotado pela Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, em voto proferido no ACÓRDÃO CJP Nº 0101-12/22-VD, quando assim se expressa:

A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no IMC/registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido/responsabilidade própria. Em verdade, o que se constata é que o lançamento ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época e que o método aplicado, apesar de ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

Vejamos o método aplicado:

– extraiu da EFD do contribuinte os ganhos através da LMC, separando as quantidades, diariamente, por

exercício e tipo de combustível;

- *Os ganhos diários foram totalizados em períodos anuais, sendo deduzido o percentual de 1,8387%. Referido percentual representa a margem de segurança em razão do fenômeno natural de dilatação do combustível diante da variação de temperatura.*
- *Os valores que excedem o limite acima mencionado foram considerados, de forma presumida, “entrada sem documento fiscal”.*

Ainda que a decisão de piso tenha afastado a aplicação da proporcionalidade, é certo que não restou comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal. Com base nos ganhos declarados junto ao Registro 1300, a fiscalização concluiu que foram realizados ingressos de mercadorias sem documentos fiscais, o que, de fato, nos faz concluir que há, de certa forma, uma aferição presumida.

E, analisando a aplicação da Portaria nº 159/19 pelo autuante, diz a ilustre relatora:

O método regular até a data da lavratura do presente Auto é o “levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”. A inovação do fiscal autuante deve ser considerado ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais.

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 JF 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.”

Saliente-se que o autuante limitou-se a utilizar registros constantes do LMC constantes na EFD, sem, contudo, perquirir outras informações fisco-contábeis que cientificam a conduta legal e sem infrações por parte da Recorrente, e, disse a ilustre relatora:

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.

Não bastassem as situações acima elencadas, decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, assim se pronunciou: “Assim é que figura-se 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.”

Destaco em minha análise o voto do ilustre relator do presente processo quando o mesmo apresenta:

*Ressalte-se, ademais, que, por força do quanto disposto no art. 4º da Portaria DNC citada, o estabelecimento de Posto Revendedor se encontra obrigado a **escreiturar corretamente** o LMC, podendo ser autuado para a hipótese de não fazê-lo, conforme abaixo.*

“Art. 4º A não apresentação do LMC, ou a sua apresentação, ao DNC, com falta ou irregularidades de escrituração implicará ao PR:

*I - **Notificação** para apresentação, no prazo de 24 (vinte quatro) horas, do **LMC corretamente escriturado**; II - **Autuação, no caso de não cumprimento do previsto no inciso anterior**, seguida de notificação para que apresente ao DNC, no prazo de 10 (dez) dias úteis, declaração da existência do LMC corretamente escriturado;*

*III - **Interdição**, por ato da Diretoria do DNC, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis, dos equipamentos de abastecimento de combustíveis do PR, se não apresentada a declaração no prazo estabelecido ou se apresentada com inveracidade, observado o disposto nas alíneas a seguir:*

a) Quando a notificação prevista no inciso II resultar da não apresentação do LMC, a interdição dar-se-á em todos os equipamentos de abastecimento do PR;

b) No caso de a referida notificação decorrer da falta ou irregularidade de escrituração de

combustível(is) no LMC, a interdição ocorrerá no(s) equipamento(s) de abastecimento do(s) produto(s) correspondente(s).

Parágrafo único - A interdição de que trata este artigo será mantida até a constatação, pelo DNC, da existência do LMC corretamente escriturado (grifos acrescidos)."

E, estranhamente, o digno relator comunga com o autuante na negativa de autorização para retificação do LMC, por meio da EFD da Recorrente, corroborando, desta forma, com a manutenção de erro constatado, que, como verificado, deve permanecer, mesmo estando contrário à legislação.

O ilustre Conselheiro Anderson Ítalo Pereira, em seu voto em separado, talvez ironicamente, afirma:

A omissão de entradas indicada no auto de infração é presumida, quando se observa o que ultrapassa a variação volumétrica, mas não se confunde com ela. É esta a premissa do lançamento aqui discutido. (sic)

E, ainda de relação à *presunção*, afirma o ilustre conselheiro:

Assim, para os olhos do fisco, em princípio, o que existe é omissão, salvo prova em contrário já que baseada numa declaração presumida verdadeira do próprio contribuinte, e que não se confunde com as presunções legais estabelecidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também acaba repercutindo na aplicação da legislação estadual.

Não se pode entender que a infração tenha por base a “presunção”, mas que ela não exista, no dizer do autuante e dos julgadores que optaram pela sua procedência, o que configura total comprometimento com a não busca da verdade material.

Além do acima apresentado, cabe-me analisar, como o fez a ilustre relatora Dra. Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, a total ilegalidade de aplicação de “preceitos criados” por meio de Portarias, como se as mesmas tivessem o condão legal de estabelecer princípios não previstos em leis.

Para tanto, cabe-me analisar o que na autuação se pretende, à luz do princípio da hierarquia das leis.

Atualizada a “Pirâmide de Kelsen”, podemos, hoje, considerar que as leis e normas outras, em especial em se tratando de legislação tributária, podem ser agrupadas conforme abaixo:

- No “topo” da Pirâmide temos a Constituição Federal e suas Emendas, que a ela se integram ganhando o seu grau de estrutura mandatária;
- Em seguida, segundo os conceitos atuais, temos as Leis Complementares, as Leis Ordinárias e as Leis Delegadas, os Tratados Internacionais, cada uma com origem em delegações dadas pela Constituição Federal;
- Ladeadas às acima apresentadas destacam-se as Medidas Provisórias e os Decretos Legislativos criados pelo Congresso Nacional e as Resoluções emanadas do Congresso Nacional.

Destaque-se que apenas a estes dispositivos legais é dado o direito de estabelecer normas que obriguem cumprimento tributário ao contribuinte.

Todas as normas criadas a partir das acima apresentadas, só podem dizer respeito à definição de como aplica-las, sem, contudo, ter o direito de criar obrigações que resultem no estabelecimento de regras que venha a onerar tributariamente o contribuinte, a exemplo de Decretos, Instruções Normativas, Portarias, etc.

Por serem normas infra legais, não podem gerar direitos nem tampouco criar obrigações, como claramente afirma articulista do site JUS:

“Não podem contrariar as normas primárias, sob pena de invalidade. É o caso dos decretos regulamentares, portarias, das instruções normativas, dentre outras. É preciso ter cuidado para não confundir os decretos autônomos (normas primárias, equiparadas às leis) com os decretos regulamentares (normas secundárias, infralegais”).

E trata-se a Portaria de norma secundária, não criada pelo Poder Legislativo e sim criada nos gabinetes da Administração, portanto sem competência para determinar obrigações somente possíveis por leis ordinárias.

Cabe aqui destacar trechos de trabalho publicado pelo JUS BRASIL, analisando o princípio da hierarquia das leis:

Como bem ensinou Celso Antônio Bandeira de Mello (Curso de Direito Administrativo, 17ª edição, pág. 337):

“Se o regulamento não pode criar direitos ou restrições à liberdade, propriedade e atividades dos indivíduos que lá não estejam estabelecidos e restringidos na lei, menos ainda poderão fazê-lo instruções, portarias ou resoluções. Se o regulamento não pode ser instrumento para regular matéria que, por ser legislativa, é insuscetível de delegação, menos ainda poderão fazê-lo atos de estirpe inferior, quais instruções, portarias ou resoluções. Se o chefe do Poder Executivo não pode assenhorear-se de funções legislativas nem recebê-las para isso por complacência irregular do Poder Legislativo, menos ainda poderão outros órgãos ou entidades da Administração direta ou indireta”.

E mais:

“Na lição de Paulino Jacques (Curso de Introdução à Ciência do Direito, 2ª edição, pág. 81), as instruções, normas típicas secundárias, dispõem, em geral, sobre a execução dos serviços públicos ou de normas legais ou regulamentares. Daí tem-se a lição de Carré de Malberg de que as instruções só produzem efeito “no interior do serviço, porque se originam do serviço e se editam em virtude das relações que o serviço engendra entre chefes e subalternos” (Teoria general del Estado, tradução de J. L. Degrete, México, 1948, pág. 605, n. 224), não obrigando assim os particulares”.

A constitucionalidade de portarias como normas determinantes de obrigações a terceiros, no Brasil, vingiu apenas quando do regime militar, nos idos de 1970, quando o Ministro Alfredo Buzaid, unilateralmente, reconheceu o caráter constitucional das emanadas pelos entes executivos.

E o reconhecimento da incompetência de portarias e outras normas infra legais de estabelecer obrigações a terceiros, também, é citado no mesmo artigo acima referenciado:

Decisão inédita do Tribunal Superior do Trabalho (TST) analisou em profundidade o problema de portarias que pretendem legislar. Refiro-me ao Processo AI-RR 0000017-64.2009, relatado pelo ministro Cláudio Mascarenhas Brandão. Ao decidir sobre o poder coercitivo de normas regulamentadoras, assim decidiu a egrégia 7.ª Turma: “Entretanto, analisando a mencionada NR não há qualquer imposição para a concessão do intervalo. E, ainda que tivesse qualquer imperativo neste sentido, entende-se que não caberia à Portaria do MTE, mediante NR, estipular tal obrigação; isso porque a Constituição Federal em seu art. 5º, inciso II estabelece: ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’.

É de bom tom destacar o que afirma o ex-Ministro do Trabalho, Almir Pazzionoto Filho, in “Normas Regulamentadoras e Princípio da Legalidade”:

“... Portarias ministeriais redigidas em gabinetes fechados, por pessoas despidas de poder legislativo, concedem prerrogativas ilegais, obscuras e ilimitadas a auditores fiscais do trabalho e alimentam o clima de insegurança jurídica que cerca milhões de empregadores”.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado às portarias e instruções criadas em gabinetes não autorizados que criam obrigações das quais decorrem penalização aos contribuintes.

Destaque-se o posicionamento adotado por José Cretella Junior, em artigo intitulado “Valor Jurídico da Portaria”:

“Do mesmo modo, Lopes Meirelles, preso ainda ao antigo conceito de portaria, define-a como os “atos administrativos internos, pelos quais o chefe do Executivo (ou do Legislativo e do Judiciário, em funções administrativas), ou os chefes de órgãos, repartições ou serviços, expedem determinações gerais ou especiais a seus subordinados, ou nomeiam servidores para funções e cargos secundários. As portarias, como os demais atos administrativos internos, não atingem nem obrigam aos particulares, pela manifesta razão de que os cidadãos não estão sujeitos ao poder hierárquico da Administração pública” (Direito administrativo brasileiro. 2. ed. 1966, p. 192).

Tais conceituações da doutrina chegaram aos tribunais, a ponto de a mais alta Corte de Justiça do país ter consagrado a tese, válida até certa época, de que “as circulares, instruções e portarias não se incluem entre as fontes de direito administrativo; falecem-lhes as características de lei, pois apenas se dirigem aos funcionários administrativos, traçando-lhes diretrizes, ministrando-lhes esclarecimentos e orientações” (STF, em RDA, 7 p.

120). Do mesmo, em outras ocasiões, o Supremo Tribunal Federal decidiu que “entre as fontes do direito administrativo não se encontram as portarias ministeriais, simples instruções a seus subordinados e incapazes de revogar a lei”; que “as circulares e portarias das autoridades superiores a seus subordinados não obrigam a particulares”; que “as portarias são ordens internas de serviço e prescindem da publicidade dada para as leis e atos de maior hierarquia no direito administrativo” (STF, em RF, v. 107, p. 65; RF, v. 107, p. 277 e RF, v. 112, p. 202-3)

Na realidade, “o raio de ação das portarias é variado, porque, ao mesmo tempo que produzem efeitos dentro das repartições, regulando o funcionamento dos serviços, dirigindo-se, pois, neste caso, aos funcionários, também ultrapassam aqueles limites, impondo normas de conduta ao público” (cf. nosso Tratado de direito administrativo. 1966. v. 2. p. 136).

Onde a portaria fere de modo frontal a lei, o regulamento, o decreto, o intérprete concluirá, de imediato, por sua ilegalidade. Onde a portaria inova, criando, inaugurando regime jurídico disciplinador de um instituto, é ilegal e, pois, suscetível de censura jurisdicional”.

Também é digno de menção o que escreveu tratando especificamente da aplicabilidade e normatividade de “Portarias”, ROGÉRIO PIRES GOULART – “DA PORTARIA N. 6947/15 E O CONFLITO DE NORMAS”; Publicação da JUSBRASIL

Em outro dizer não poderá o administrador público coartar interesses e direitos de terceiros a não ser que sua atitude tenha um embasamento em lei previamente editada não sendo outro entendimento de Celso Antônio Bandeira de Melo para quem: “Nos termos no art. 5º, II, “ninguém”. Aí não se diz, “em virtude de decreto, regulamento, resolução, portaria ou quejandos”. Diz-se “em virtude de lei”. Logo, a administração não poderá proibir ou impor comportamento algum terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja”.

Assim, considerando tudo o que analisei, julgo o Auto de infração em apreço IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **206923.0030/20-1**, lavrado contra **CORESFIL COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$38.239,65**, acrescido das multas de 60% sobre R\$3.929,50, e 100% sobre R\$34.310,15, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Anderson Ítalo Pereira, Ildemar José Landin, Valdirene Pinto Lima e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de março de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DISCORDANTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS