

PROCESSO	- A. I. N° 281231.0005/20-0
RECORRENTES	- FAZ. PÚB. ESTADUAL e MED COM. DE COMBUST. E LUBRIFICANTES LTDA.
RECORRIDOS	- MED COM. DE COMBUST. E LUBRIFICANTES LTDA e FAZ. PÚB. ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0103-01/21-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFAC COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO	- 16/08/21023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0219-11/23-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS (COMBUSTÍVEIS). EXIGÊNCIA COM BASE EM VERIFICAÇÃO DE GANHOS VOLUMÉTRICOS REGISTRADOS NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD ACIMA DOS ÍNDICES ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Auto de Infração referente a exigência do imposto por solidariedade julgado procedente em parte pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal. O autuado adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Retificada a multa aplicada para 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. Não acolhida a nulidade arguida. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0103-01/21-VD, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 09/03/2020, interposto nos termos no Art. 169, I, alíneas “a” e “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ R\$ 661.128,56, tendo em vista a infração abaixo:

Infração 01 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida 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.

Período de ocorrência: dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Multa aplicada: 100% nos termos do Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou impugnação (fls. 51 a 88) e informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 98 a 110), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª JJF que julgou Procedente em Parte reduzindo o valor do Auto nos seguintes termos:

VOTO

A acusação fiscal é de que o autuado não recolheu o ICMS, por antecipação tributária, de sua própria responsabilidade, apurado em função do valor do PMPF, 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 legislação registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Constato que o lançamento de ofício em lide descreve com clareza a conduta infracional imputada ao autuado, identifica com precisão o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o montante do débito, a indicação dos dispositivos infringidos, inexistindo cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, portanto, estando revestido das formalidades legais, inociando quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, que o inquiñe de nulidade.

Conforme relatado, o impugnante apresentou impugnação e Memorial no qual vários tópicos que apresentou foram objeto de apreciação por parte da 3º Junta de Julgamento Fiscal no julgamento do Auto de Infração nº. 281231.0007/20-3 que exigiu o ICMS devido por solidariedade, cuja vinculação com o presente processo é estreita, haja vista que o presente Auto de Infração exige o ICMS devido por antecipação tributária cujos dados e valores apurados resultaram na exigência do ICMS nas duas infrações.

Diante disso e por considerar que a apreciação feita pela 3ª JJF se coaduna perfeitamente com o meu entendimento sobre os tópicos suscitados na impugnação e no Memorial, reproduzo abaixo aqueles que considero pertinentes com o meu pensamento.

[...]

Em relação à intervenção da PGE/PROFIS, solicitada pelo autuado, entendo que nesta fase de julgamento, e no caso em exame, não se encontram as situações elencadas no art. 118 do RPAF/99 para solicitação de parecer;

No Memorial apresentado, o defendant mencionou decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Da leitura do Acórdão referido, constato que a matéria ali apreciada não se aplica aos fatos apurados no presente Auto de Infração. A referida decisão judicial, se refere à variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, que se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica, com a conclusão de que tal fenômeno não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Constato que a discussão travada neste PAF, é outra. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura, ou por qualquer outro fenômeno natural. Ou seja, a autuação fiscal não é decorrente de quantidades inerentes a variações volumétricas comuns aos revendedores de combustíveis. A exigência fiscal é consequência da falta de comprovação pelo Autuado quanto à origem de milhares de litros de combustíveis, tendo o defendant atribuído tais quantidades à variação volumétrica

Entretanto, não obstante essa falta de comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

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

[...]

Constata-se, que o Auto de Infração não trata de presunção de omissão de saídas, como entendeu o defendant. O presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, 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, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.

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

[...]

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

Quanto aos tópicos do Memorial não aduzidos acima, cabe consignar que a ilegalidade alegada pelo impugnante dos atos normativos emanados de autoridade superior não podem ser apreciadas por esta Junta de Julgamento Fiscal, em face ao que determina o art. 167, I, II, do RPAF/BA/99.

Do mesmo modo, quanto a alegação defensiva de que a 1ª JJF considerou como presunção o levantamento fiscal noutro Auto de Infração, por certo que a indicação equivocada de que se tratava de presunção não pode prevalecer sobre a verdade dos fatos, haja vista que é de conhecimento geral que se tratando de constatação de omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não se exige o ICMS por presunção, mas, sim, por responsabilidade solidária por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documento fiscal e ao mesmo tempo o ICMS de responsabilidade própria devido por antecipação tributária.

Certamente que se fosse presunção não haveria a possibilidade de utilização do crédito fiscal referente ao ICMS devido por solidariedade na apuração do ICMS devido por antecipação tributária, conforme foi feito no presente caso.

Ultrapassados os questionamentos aduzidos pelo impugnante, passo a análise de mérito da autuação.

De início, cabe observar que no caso de apuração de omissão de entradas por Contribuintes que operam exclusivamente com mercadorias do regime de substituição tributária, a exemplo de postos de combustíveis, este assume a responsabilidade solidária pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal, portanto, sem prova de que o tributo fora recolhido, assim como pelo pagamento do imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), em razão de tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Verifico que a Fiscalização lavrou o Auto de Infração nº. 281231.0007/20-3 para exigir o ICMS devido por solidariedade e o presente Auto de Infração nº. 281231.0005/20-0 para exigir o ICMS devido por antecipação tributária.

O Auto de Infração nº. 281231.0007/20-3 foi julgado procedente em decisão unânime pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, conforme o Acórdão JJF Nº 0205-03/20, sendo que do voto do ilustre Julgador/Relator considero relevante reproduzir abaixo excertos do texto do referido voto, haja vista a vinculação existente entre aquele Auto de Infração com o Auto de Infração em exame:

[...]Constatou que a discussão travada neste PAF, é outra. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura, ou por qualquer outro fenômeno natural. Ou seja, a autuação fiscal não é decorrente de quantidades inerentes a variações volumétricas comuns aos revendedores de combustíveis. A exigência fiscal é consequência da falta de comprovação pelo Autuado quanto à origem de milhares de litros de combustíveis, tendo o defensor atribuído tais quantidades à variação volumétrica.

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

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

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter 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, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa.

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

[...]

Vale ressaltar, que na intimação enviada ao defensor por meio de Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), foi solicitado ao contribuinte apresentar os dados relativos ao LMC, Registros 1300, 1310 e 1320, com a informação de que os mencionados registros não foram fornecidos na época própria, ou foram apresentados de forma incompleta. Portanto, foi concedida a oportunidade para o Contribuinte fazer os ajustes necessários e enviar os arquivos a salvo das incorreções alegadas, e tais correções não foram comprovadas nos autos.

[...]

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

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

Em relação à variação positiva 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.

[...]

Observo, 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, os autuantes apuraram com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

Concordo com o posicionamento dos autuantes, de que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos combustíveis e respectivas receitas, neste caso, não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

[...]

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

Conforme visto da leitura dos trechos do voto acima reproduzidos, a conclusão dada pela 3ª JJF apontou no sentido de procedência da autuação, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária, em face de ter sido constatado ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98.

Nos termos da mencionada Portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%.

Com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante exigiu o imposto do autuado na condição de responsável solidário, objeto do Auto de Infração nº. 281231.0007/20-3. Os valores exigidos no referido Auto de Infração não decorreram de presunção, conforme alegado pelo autuado, e foram considerados como crédito fiscal na apuração do imposto de que trata o presente Auto de Infração, devido pelo autuado por antecipação tributária, conforme demonstrativo de fls. 05/06.

É certo que no presente caso, em face à estreita vinculação entre as duas infrações, inclusive a utilização do crédito fiscal correspondente ao imposto devido por responsabilidade solidária, apurado no Auto de Infração nº 281231.0007/20-3, conforme se verifica no DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA DE RESPONSABILIDADE PRÓPRIA, acostado à fl. 05 dos autos, no qual é possível identificar-se claramente a existência das colunas “ICMS PRÓPRIO”, “ICMS SOLIDÁRIO” e “ICMS DEVIDO”, sendo que o “ICMS DEVIDO” é resultante da diferença entre o “ICMS PRÓPRIO” deduzido o crédito fiscal referente ao “ICMS SOLIDÁRIO”, descabendo qualquer discussão sobre o imposto atinente à responsabilidade solidária, cuja decisão unânime proferida pela 3ª JJF foi pela procedência da infração.

Na realidade, conforme consignado acima, em face à vinculação existente entre ambas as infrações, sendo que os valores exigidos no presente Auto de Infração são decorrentes precisamente dos valores da autuação

apurados no Auto de Infração nº. 281231.0007/20-3, a infração é subsistente.

Entretanto, no que concerne à multa de 100% apontada no Auto de Infração, cumpre fazer um reparo, haja vista que aplicável à espécie a multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

No tocante ao pedido formulado pelo impugnante de dispensa da multa certamente que não tem este órgão julgador administrativo de primeira instância competência para tal apreciação e dispensa.

Quanto ao pedido do impugnante no sentido de que todas as intimações sejam encaminhadas ao endereço profissional que indica, consigno que inexiste óbice para que o pleito seja atendido, contudo, o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação do Contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Em função da redução do valor da multa a ser aplicada sob o Auto de Infração, de 100% para 60%, a Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício para esta Câmara, nos termos do Art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Inconformado com a Procedência em Parte, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 211 a 234) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 nos seguintes termos.

Inicialmente pede pela Nulidade do auto de infração, suscitando pela nulidade de decisão recorrida, pelo cerceamento ao direito de defesa, pois diz haver várias motivações para a nulidade da decisão, preferindo a autuada se concentrar, naquelas principais, sem prejuízo da renovação de todo o conteúdo defensivo, inclusive memorial mencionado no relatório, solicitando expressamente o reexame, em segunda instância administrativa de todo o conteúdo defensivo, apresentado na regulamentar.

Inicia dizendo que, para que se possa cobrar a parcela de ICMS descrita no inciso I, “b”, da Portaria nº 445/98, com redação dada pela Portaria nº 159/19, necessário se torna, de forma antecedente, que se faça a apuração, por meio do levantamento quantitativo de estoques, da parcela definida na alínea “a” do inciso I, do mesmo artigo. O lançamento da parte que se pretende cobrar, portanto, depende da existência da parcela que lhe antecede e de sua regular apuração. Por via conexa, não se pode simplesmente “cobrar o acessório sem o principal”, como também a norma não permite a utilização, diretamente, da variação volumétrica.

Exige a norma, sim, que o excesso na variação volumétrica seja demonstrado via auditoria de estoques, para depois, com base no pedido do ICMS que seria devido por responsabilidade solidária, se pedir o imposto decorrente, pertinente ao valor acrescido. Como não encontramos no presente AI a devida e regular apuração, via regular auditoria de estoques, do imposto pertinente à responsabilidade solidária, aí sim por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, é NULA de pleno direito a presente autuação.

Em seguida, pede pela nulidade, pela ofensa ao Art. 46 do RPAF, pois ao solicitar que o PAF fosse convertido e diligência para que lhe fossem ofertadas todas a planilhas e demonstrativos analíticos que dão suporte a acusação fiscal, com a reabertura do prazo de defesa, solicitação esta que não foi acatada pela JJF.

Pede também pela nulidade em função das alegações defensivas não apreciadas. Diz que a decisão é nula por clara ausência de deliberação quanto a argumentação apresentada pela defesa, especialmente no que tange a apuração diária só ser possível na hipótese do Art. 41, II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos dos arts. 46 e 47 e diante da recusa pela JJF em apreciar a alegação de ilegalidade da Portaria nº 159/19, na qual a JJF foi totalmente inerte.

A Junta não se pronunciou sobre a necessidade, para o exercício excepcional da apuração diária do fato gerador, da imposição de REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO (art. 41, inciso II da Lei nº 7.014/96), em consonância com os arts. 46 e 47 da mesma Lei.

Contudo, a JJF contaminou mais ainda a decisão, com claro e expresso cerceamento do direito de

defesa, quando se recusou a apreciar a alegação de ILEGALIDADE da Portaria nº 159/19, não apresentando qualquer fundamentação quanto a esta argumentação defensiva. Nesse ponto, a JJF registrou que “*a ilegalidade alegada pelo impugnante dos atos normativos emanados de autoridade superior não podem ser apreciadas por esta Junta de Julgamento Fiscal, em face ao que determina o art. 167, I, II do RPAF/BA/99.*” Esse posicionamento ensejou claro prejuízo à defesa, não existindo vedação para a apreciação do quanto suscitado. Pelo contrário, a JJF tinha a obrigação de apreciar de forma direta tal argumento, inclusive seguindo o quanto determinado pelo art. 168 do RPAF. O art. 167 do RPAF, não impede a apreciação da ilegalidade e, sim, a negativa de sua aplicabilidade, o que se consiste em oura questão, pertinente à IRRETROATIVIDADE, sobre a qual a deliberação também ficou prejudicada. A decisão recorrida, como visto, é nula de pleno direito, pois levada a efeito com cerceamento do direito de defesa e supressão de instância.

Pede nulidade pelo enquadramento legal, inserido no auto de infração, que se reporta aos Arts. 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 23, § 6º, inciso II da Lei nº 7.014/96.

Assim, decorrente que tem que ser de cobrança por “responsabilidade solidária”, cuja base de cálculo também é fruto daquela suposta apuração, são inafastáveis as seguintes conclusões:

- a) A Lei nº 7.014/96 só autoriza a cobrança do ICMS, em por ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, ou seja, mediante presunção;
- b) A fundamentação do lançamento é a presunção, seja quanto à própria essência do pedido, seja quanto à forma adotada para a apuração da base de cálculo;
- c) O disposto no art. 6º, inciso IV, apesar de somente ser aplicável nos casos de FLAGRANTE da posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, embora absurda de se imaginar, de que essa “posse” presumidamente existiu, de 2015 a 2018;
- d) É absurda a ilação da JJF, que a Autuada estocou combustíveis adquiridos de terceiros, entre 2015 e 2018, sendo o “fato constatado em dezembro de 2019”. O que foi feito, então, com os combustíveis, se o procedimento fiscal não demonstra que foram comercializados? É surreal a autuação!
- e) Ao afastar a aplicação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção”, a JJF alterou a fundamentação do Auto de Infração, sem sequer reabrir o prazo de defesa. Desse modo, se constata a nulidade da decisão (mais um cerceamento do direito de defesa), como também do Auto de Infração. Incabível a interpretação da JJF, no sentido de que a autuação não é fruto de presunção, “*mas, sim, por responsabilidade solidária por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documento fiscal e ao mesmo tempo sem o ICMS de responsabilidade própria devido por antecipação tributária*”;
- f) Incabível a alteração feita pela JJF, com fundamentação, basicamente, em decisão prolatada por outra JJF, em PAF pendente de julgamento definitivo e cuja decisão está sendo combatida de forma veemente, por conter diversos vícios, imprecisões e importar em inaceitável cerceamento do direito de defesa.

Conforme decisões da 2ª CJF do CONSEF, em situações exatamente iguais, já se firmou o entendimento de que a cobrança, feita com base apenas nos dados lançados no LMC, é “presunção”, e a Portaria nº 159/19 não retira esse condão. Pelo contrário, o enquadramento legal lançado no auto deixa clara essa constatação. Nesse mesmo sentido, a própria 1ª JJF proferiu o Acórdão JJF nº 0052-01/02-VD, reconhecendo que a apuração trata da presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96. As alterações, feitas pela JJF, afeta todo PAF, eivada que se encontra de vícios insanáveis. Por mais essa motivação, é nula a decisão recorrida, bem como o Auto de Infração.

Na decisão recorrida, consta que a JJF afirma que a ação fiscal não enseja “presunção”, apesar de ser nesse sentido o enquadramento legal inserto no Auto de Infração e, portanto, assim ter sido a

Autuada instada a se defender. Inteiramente desvirtuada, e fora do contexto legal, essa condução do Julgador, demonstrando claramente o desiderato de se fugir da Instrução Normativa nº 56/07.

Sendo embasada a autuação na presunção prevista no Art. 4º, § 4º, inciso IV e art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, como efetivamente é, com a base de cálculo dimensionada, na autuação originária, no art. 23-A, inciso II da mesma Lei (como inclusive consta dos demonstrativos sintéticos dos cálculos, apresentados no Auto de Infração em demanda), necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa nº 56/07. *ou informações que permitam esta conclusão.*

Prevê, portanto, que nas hipóteses de “fato gerador presumido”, situação aqui inafastável, deve ser cobrado o imposto sobre a proporção dos valores relativos às operações sujeitas o regime normal de tributação, afastada a imposição sobre importâncias pertinentes a operações sujeitas à isenção, não-incidência e substituição tributária.

Para que tal regra, de exclusão, não seja seguida, a Instrução Normativa exige que as circunstâncias determinantes da exceção sejam devidamente registradas no termo de encerramento da ação fiscal, sob pena, inclusive, de “não registro do auto de infração”.

Novamente destacando que o ICMS ora cobrado, por “responsabilidade própria” só pode existir de comprovada a “responsabilidade solidária” (ou seja, a aquisição de terceiros sem documentação fiscal), a Lei nº 7.014/96, no seu art. 8º, assim prevê que *são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados, o industrial ou extrator dos combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e gases derivados de petróleo.*

Logo, a Lei nº 7.014/96 seguiu a competência que lhe foi concedida pelo art. 128 do Código Tributário Nacional, atribuindo responsabilidade ao INDUSTRIAL.

O Art. 10, I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98, adotado pela 3ª JJF, no Acórdão citado pelo Relator como “paradigma”, bem como na presente autuação, é flagrantemente ILEGAL, eis que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal, conforme dispõe o Art. 128 do CTN.

De mais a mais, ao “adotar o Acórdão JJF nº 0205-03/20”, a JJF distorceu completamente a Lei nº 7.014/92, pois a esta Lei, no art. 8º, inciso IV, “a”, atribui ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição. A posição da JJF, que norteou o julgamento é inteiramente dissociada da disposição legal invocada, em detrimento da Autuada a da defesa. Autuada é sujeito ilegítimo para figurar no polo passivo, bem como a Portaria nº 445/98, no que toca ao art. 10, I, “b”, é ilegal. O lançamento é NULO DE PLENO DIREITO.

O art. 8º, da Lei nº 7.014/96, sequer se reporta ao estabelecimento “distribuidor”, além do que a Autuada é “varejista”, longe do alcance da responsabilidade atribuída pela LEI DO ICMS, exceto se a autuação comprovasse, de forma efetiva, a posse dos produtos (armazenamento/flagrante).

A Portaria nº 445/98 foi editada para dispor “sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias”. Não existe na Portaria nº 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado), conforme arts. 1º, 2º e 3º.

De maneira aliada com a Lei nº 7.014/96, na Seção que trata da ‘Omissão de Entradas de Mercadorias’, arts. 6º e 7º, incisos I e II, a Portaria nº 445 expressamente prevê que *feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias.*

A Portaria 445/98, até esse ponto, se encontra em consonância com a Lei nº 7.014/96, ou seja, acolhe os conceitos, únicos e legais, da presunção e da apuração por exercício, não contemplando a apuração do fato gerador diário. E a Lei nº 7.014/96, ao regular a matéria, não faz distinção, para a apuração do FATO GERADOR PRSUMIDO, entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à

substituição tributária. A Portaria nº 445/98 também não o faz, nem poderia fazê-lo.

Aliás, a ilegal Portaria nº 159/19, no art. 3º, incisos I a XII, trouxe algum “benefício” aos Contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização da “omissão de entradas”. A exceção feita foi justamente para o segmento de varejo de combustíveis, em relação ao qual a aludida Portaria, no art. 10, criou o parágrafo único, instituindo não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador.

Em 2018 um dos estabelecimentos da Autuada (CNPJ 015.151.046/0024-75), foi “alvo” de quatro autuações fundamentadas no mesmo método ora combatido, tendo o CONSEF rejeitado de forma veemente, como se pode auferir nos Acórdãos CJF Nº 0309-12/20-VD e CJF Nº 0097-12/20-VD.

No caso em tela, a Junta disse expressamente que “*o fato gerador, neste caso, se concentra no momento da entrada da mercadoria, tanto quanto ao ICMS NORMAL, como em relação ao ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA*”, contrariando frontalmente o enquadramento legal apresentado no AI, ou seja, o art. 4º, parágrafo 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96. Inapropriadas essas conclusões da JJF, cuja decisão precisa ser reformada.

Cita também que a Portaria nº 159/19, no art. 3º, § 1º, incisos I a XII, instituiu “índices de perda”, a serem considerados no levantamento quantitativo. O Julgador tem entendido por essa motivação, que a Portaria é “benéfica” aos Contribuintes.

43. Se a malfadada Portaria tivesse feito apenas essa “instituição de limites de tolerância”, seria benéfica aos Contribuintes, pois se aplicaria, ao segmento de varejo de combustíveis, 1,38%, contra 0,6% previsto por normas da ANP. Acontece que o citado inciso XII excetua justamente o “comércio varejista de combustíveis”, criando o parágrafo único do art. 10 com ofensa direta ao art. 97, III, c/c o art. 103, I do CTN, criando outra hipótese de fato gerador.

Como claramente se constata, através da redação da Portaria nº 159, foi criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios (criados pelo DNP), sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV, da mesma Lei.

Os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de “indício” de alguma irregularidade, quando apontassem quantidades “excessivas”. Tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do Contribuinte, como, aliás, determina a Instrução Normativa nº 56/07. O uso dessas informações para o aprimoramento da ação fiscal atenderia o disposto no art. 144, § 1º do CTN. Nesse sentido, a base documental da Autuada teria que ser avaliada (seus estoques, vendas e compras, em quantidades e valores), assim como sua escrita contábil, porém nada foi examinado. A autuação, como visto, teve como fundamento uma única informação, que foi ilegalmente transformada pela Portaria nº 159/19 em fato gerador, com não menos ilegal aplicação retroativa.

Tratando de matéria jurídica idêntica, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia já firmou entendimento no sentido de impossibilidade da utilização de norma infralegal, em desrespeito ao art. 97, IV do CTN, aplicando-se, é evidente, igual interpretação ao inciso III do mesmo artigo. Acórdão *Embargos de Declaração nº 0513561-60.2016.8.05.0001/50000, Embargos de Declaração nº 0338235-52.2017.8.05.0001/50000 e nessa mesma linha se encontra consolidada a posição do STF, RE 632.265, rel. min. Marco Aurélio, j. 18-6-2015, P, DJE de 5-10-2015, Tema 830.*

Ademais é preciso falar da irretroatividade da Portaria nº 159/19 que foi publicada no dia 25/10/2019 e, em atenção ao disposto no art. 167, III do RPAF, no máximo se poderia a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10, a partir desta data. O art. 100, inciso I do CTN, prevê que são normas complementares os atos expedidos pelas autoridades administrativas em relação à vigência da legislação tributária, o mesmo CTN, no seu art. 103, inciso I, determina tais atos entram em vigor na data da sua publicação.

No sentido da irretroatividade da Portaria nº 159/19, o CONSEF já decidiu que não deverá ser aplicada, a exemplo dos ACORDÃO JJF Nº 0118-06/21.

Conforme alinhado no conteúdo da defesa, ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o Auto de Infração tivessem sido levantadas por meio legal e representassem ganhos decorrentes de variações volumétricas, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica”. Sem se falar em “índices de tolerância”, o STC firmou o entendimento de que o fenômeno físico não é fato gerador do ICMS. No caso em tela, esse “fenômeno” foi presumido de maneira ilegal e sem apego à verdade material, sendo a pretensão fiscal contrária, SIM, ao posicionamento do STJ, no RECURSO ESPECIAL Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Chama a atenção para que, se o desejo do Julgador é realmente “alcançar a verdade material”, como externado nas sessões de julgamentos, deve ao menos, antes de prolatar decisão final, investir de forma isenta na instrução do PAF, determinando diligência com o desiderato de apurar se os dados apresentados nas retificações possuem respaldo nos estoques iniciais de 2015, nas compras e vendas e na contabilidade (quantidades e valores) e, daí por diante, mês a mês e ano a ano (2015 a 2019). Sobre o tema “VERDADE MATERIAL”, vale citar a brilhante decisão, proferida de forma unânime pela 1ª Câmara do CONSEF, através do ACORDÃO CJF Nº 0268-11/16.

Considerando os totais das VENDAS do estabelecimento, que podem ser comprovadas pelos “Registros 1300, 1310 e 1320”, é inafastável a conclusão de que a Autuada não comprou produtos sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS. Qualquer informação situada à margem dessas quantidades evidentemente foi viciada, por falha técnica e/ou humana. A Autuação, baseada tão somente no “Campo 10 do registro 1300”, é inteiramente inconsistente.

Roga, portanto, pela suspensão do julgamento e determinação da diligência na busca da VERDADE MATERIAL, colocando todos os elementos que o CONSEF entender necessários, FISCAIS e CONTÁBEIS, à disposição, além daqueles ora ofertados.

Por outro lado, são incontáveis os dias em que as quantidades apontadas como sendo de “Fechamentos Físicos”, indicam “números fechados” (20.000,00, 10.000,00, 9.000,00, 7.000,00 etc), quantidades estas muito incomuns e que provavelmente refletem entradas e não “ganhos” ou “estoques”.

E mais grave ainda, em grandes períodos as QUANTIDADES ATRIBUÍDAS NO AI COM SENDO “ESTOQUES FÍSICOS” não são as mesmas dos “ESTOQUES DE ABERTURA” do dia posterior. As diferenças entre tais quantidades representam MILHARES DE LITROS. E é evidente que o “Estoque de Fechamento” de um dia é o “Estoque de Abertura” do dia seguinte. EXEMPLOS:

GASOLINA COMUM – 15/05/15 a 13/06/15; 15/06/15 a 24/06/15 (nesse produto e exercício, praticamente todos os lançamentos divergem – estoque físico X abertura do dia posterior);

ETANOL – 14/05/15 a 29/06/15; 01/07/15 a 12/07/15; 15/07/15 a 21/08/15 (também nesse produto e exercício, praticamente todos os lançamentos divergem – estoque físico X abertura do dia posterior);

DISEL COMUM 15/05/15 a 09/06/15 (também nesse produto e exercício, praticamente todos os lançamentos divergem – estoque físico X abertura do dia posterior);

DIESEL S10 13/05/15 a 23/05/15 (também nesse produto e exercício, praticamente todos os lançamentos divergem – estoque físico X abertura do dia posterior).

Ainda exemplificando, em 2016, conforme relatórios anexos, a Autuada adquiriu 6.482.000,00 litros de combustíveis e vendeu 6.532.173,82 litros. A diferença de 50.173,82 encontra amparo na “variação volumétrica”, permitida pela AN. São inconsistentes as demonstrações apresentadas no AI, o que tem levado as Câmaras do CONSEF, em casos similares, a determinar diligências para que os Autuantes apresentem no PAF, em cumprimento ao art. 46 do RPAF, todos os elementos

necessários à segurança na apuração e ao regular exercício do direito de defesa. Acaso não acatados os pedidos de nulidade ou improcedência da autuação, solicita que o saneamento do processo seja realizado pela JJF.

Por fim, por cautela, na improvável hipótese de manutenção da arbitrária condenação, a Autuada pede a dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com sustentação no art. 100, incisos I e III, c/c o parágrafo único do CTN.

A JJF disse não ter competência para apreciar esse tema, mas, em verdade, não existe na legislação qualquer impeditivo (o que não é legalmente proibido é permitido). Mas essa pendência pode ser suprida pela CJF. O LMC foi instituído pela PORTARIA DNC nº 26, de 13/11/1992. Portanto, os Contribuintes do ramo varejo de combustíveis desde 1992, obrigados por ato normativo, adotam, como prática, a apresentação do LMC e, consequentemente, das informações de “perdas” e “ganhos”, obrigação que, por si só, nunca foi considerada para fins de cobrança do imposto, como feito a partir da edição da Portaria nº 159/19.

Pede “tratamento isonômico” e requer a dispensa da multa por infração e dos acréscimos legais, caso seja mantido o lançamento. Se mantida a sanção, pede que seja no máximo de 60%, conforme art. 42, inciso II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Por todo o exposto, renovando a solicitação da busca da verdade material e, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil da Autuada, pede revisão do lançamento, solicitando a ouvida da PGE sobre toda a matéria de direito acima tratada, pede pelo Provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que seja declarada a nulidade da decisão recorrida ou a nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

Diante das razões apresentadas pela Recorrente e da possível incompletude dos arquivos, os membros desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em sessão realizada em 14/02/2022, converteram o PAF em diligência (Fls. 267 e 268) ao(s) autuante(s) para que esclarecesse as lacunas contidas na planilha do demonstrativo, tanto quanto aos dias não registrados quanto às ausências de registro de “perdas” e, caso estas tenham sido suprimidas do arquivo, que elaborem outro demonstrativo contendo todos os dados, fazendo a juntada do arquivo de mídia respectivo.

Sobrevindo novo demonstrativo, que fosse reaberto o prazo de defesa (60 dias) para a recorrente, encaminhando-se o PAF em seguida para o(s) autuante(s) prestar(em) nova informação fiscal.

Após notificação, conforme esclarecido em sede de julgamento, o patrono da recorrente, diz que por equívoco, foi protocolada a manifestação em 01/02/2023, com outro número de processo, que inclusive já havia sido julgado em 18/04/2022.

Em manifestação o patrono traz novamente os seguintes questionamentos.

Inicia falando acerca dos vícios na apuração e lacunas e erros na transposição dos estoques. Diz que a CJF identificou a existência de vícios na apuração, decorrentes de “lacunas na cronologia dos lançamentos”, situações que torna impossível apontar, com segurança, a “movimentação do estoque entre os dias que separam as informações”. Diante disso, determinou que os Autuantes esclarecessem as lacunas”, “tanto quanto aos dias não registrados quanto às ausências de registro de “perdas”, as quais, se suprimidas, fossem consideradas na apuração.

Os Autuantes apresentarem a sucinta “Informação” de fls. 270, dizendo apenas que os “registros de perdas são irrelevantes”, diante das “anotações dos ganhos”, pois somente esses dias, “dos ganhos”, caracterizariam a infração. Isso, por si só, demonstra a inconsistência do pedido e que não ficou comprovado que a Autuada vendeu quantidades superiores às adquiridas e estocadas. O que os Autuantes demonstraram foi que a ação fiscal não fez qualquer apuração válida, se limitando a valorar apenas os dados dos supostos ganhos, desprezando todas as demais informações contidas nos Registros 1300, 1310 e 1320.

De mais a mais, os Autuantes não atenderam à determinação do CONSEF, no sentido, óbvio, de que fossem as quantidades computadas para efeito de dedução. Além disso, são inúmeras as datas

em que os estoques de “abertura” divergem dos estoques de “medição/fechamento físico” do dia anterior, sempre em detrimento da Autuada. Apenas exemplificando, encontramos tal situação dos dias 25/10/14 a 20/11/15, para o “Diesel S10”, sendo que na maioria desses dias foram encontrados “ganhos”. E se os “fechamentos físicos” foram considerados para a apuração dos ganhos é evidente que devem ser considerados na “abertura” do dia seguinte, sob pena, inclusive, de provocar “bis in idem” no lançamento. Assim, de logo requer que a diligência seja renovada, a fim de que as perdas sejam computadas e os “fechamentos físicos” sejam computados como “estoques de abertura” dos dias posteriores, para todas as datas e produtos, com nova reabertura do prazo de defesa.

Diz que o lançamento de ofício baseado, exclusivamente, na EFD, não possui cunho legal, na medida em que não comprova a efetividade das alegadas “aquisições sem documentação fiscal”. O CONSEF, sobre autuações da mesma natureza, já proferiu decisões através do Acórdão CJF Nº 0309-12/20-VD.

De mais a mais, a autuação é decorrente da suposta “responsabilidade solidária”, sendo, portanto, baseado no art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II, todos da Lei nº 7.014/96, C/C o art. 10º, § único da Portaria nº 445/98, alterada pela Portaria nº 159/19. Sobre a matéria a 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador proferiu sentença, cuja parte dispositiva, já foi homologada pela 2ª Câmara Cível, onde se percebe, com total clareza, que foram consideradas ILEGAIS/INCONSTITUCIONAIS os dispositivos infralegais, bem como as autuações baseadas na Portaria nº 159/19, frente aos “princípios da reserva legal e da irretroatividade de ato infralegal”. Assim se encontra fundamentada a decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001.

Como visto, O Tribunal da Bahia entende que a Portaria nº 159/19, que alterou a Portaria nº 445/98, é ILEGAL e INCONSTITUCIONAL, pois instituiu “fato tributável”, ao estabelecer “limite de variação volumétrica”. Se a própria “variação volumétrica” não pode ser caracterizada como “fato gerador do ICMS”, como admitir que “fora de determinado limite se faz qualquer distinção”? É evidente que se a “variação volumétrica” não é “fato gerador”, não se pode dizer também que “será a partir de determinado limite de tolerância”. Além disso, a autuação contestada, em verdade, sequer diz respeito a “comprovação de variação volumétrica excedente”, e sim a tributação sobre dados acessórios, a título de “ganhos”, lançados na EFD/LMC, sem que se fosse feita qualquer análise das demais informações, e documentos, que retratam a inverdade da constatação de “ganhos”. A autuação, da forma que foi levada a efeito, é totalmente incabível e ilegal.

Nessa mesma linha, de ilegalidade, traçada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, se encontra consolidada a posição do STF, através do RE 632.265, rel. min. Marco Aurélio, j. 18-6-2015, P, DJE de 5-10-2015, Tema 830.

Além de NULO, o auto de infração é IMPROCEDENTE, A inscrição em dívida ativa e o seguimento de cobrança judicial só acarretará prejuízos ao Erário, decorrentes da “sucumbência judicial”.

Ante o exposto, requerendo a ouvida da Douta PGE/PROFIS, sobre a presente manifestação, e dos Srs. Autuantes, pede que se reconheça a existência de vícios e ilegalidades no lançamento, e na decisão, evitando a inscrição em dívida ativa, para que seja o Recurso Provido, sendo declarada a nulidade ou improcedência do lançamento, ou para que seja determinada diligência, a fim de apurar as quantidades totais, adquiridas, vendidas e estocadas, e de “perdas” X “ganhos”, em cada exercício fiscalizado.

É o relatório!

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0103-01/21-VD, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 09/03/2020, interposto nos termos no Art. 169, I,

alíneas “a” e “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 661.128,56, pela falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de **responsabilidade do próprio sujeito passivo**, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de 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, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019 com aplicação de multa de 100% nos termos do Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Inicialmente analiso o Recurso de Ofício interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

Verifica-se que o Recurso de Ofício é pertinente, tendo em vista que o julgamento de 1ª instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração reduzindo multa aplicada de 100% para 60% do valor do imposto, que importa em montante superior ao valor de R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99, vigente à época da Decisão ora recorrida.

A desoneração é decorrente da decisão de piso ter reduzido a multa aplicada de 100% do valor do imposto, tendo por base o Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, pelo não recolhimento tempestivo do imposto, quando se tratar de entradas de mercadorias ou bens não registrados.

Entretanto, entendeu a JJF que deveria ser reparada a multa apontada no Auto de Infração, haja vista que deve ser aplicada no caso em questão a multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, para os casos do valor do imposto não recolhido tempestivamente, quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares.

Desta forma, por se tratar de falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do sujeito passivo, acolho a decisão de piso e voto pelo não provimento do Recurso de Ofício.

Inicialmente a Recorrente traz inúmeros pedidos de nulidade, pelos motivos abaixo expostos, os quais passo a enfrentar:

Nulidade pela supressão de instância e cerceamento ao direito de defesa e pelas alegações defensivas não enfrentadas – no presente caso, não houve prejuízo no julgador pelo fato deste não ter se manifestado de forma exaustiva sobre todos os pontos ventilados na defesa, visto que é possível verificar, da decisão e de seus fundamentos, que foram analisados os aspectos mais importantes veiculados na impugnação. A decisão de primeira instância é clara em todos os pontos questionados pela defesa. Rejeito esta alegação de nulidade.

Nulidade da ausência da comprovação da “ocorrência básica” – Embora a Recorrente alegue que o imposto já se encontrava pago, na fonte, não desenvolve qualquer atividade probatória nessa direção, o que inviabiliza que se possa acolher a sua alegação, motivo este que será melhor abordado no mérito. Nulidade Rejeitada.

Nulidade por erro de enquadramento legal – Quanto ao alegado erro no enquadramento legal da conduta autuada (na medida em que o Auto de Infração faz referência ao art. 23, § 6º, inciso II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96), parece-me não carecer de maiores considerações.

A referência ao dispositivo legal citado não invalida, todavia, o lançamento na medida em que resta evidente, pela descrição dos fatos, o enquadramento legal, conforme prevê o art. 19 do RPAF, abaixo reproduzido.

“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.”

Por tudo isso, rejeito as alegações de nulidades por erro de enquadramento legal do auto de infração, mesmo porque, este ponto será debatido no mérito.

Nulidade pela impropriedade de método – A alegação de impropriedade do método adotado para apuração do imposto, está previsto no mérito da autuação e como tal será tratado, no momento próprio. Nulidade Rejeitada.

Nulidade por inaplicabilidade da presunção legalmente permitida – destaque-se que não se está aqui a tratar da responsabilidade tributária ordinária, mas da responsabilidade do próprio sujeito passivo, que decorre da lei, e, neste caso, basta que qualquer pessoa física ou jurídica detenha mercadorias para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea, hipótese tratada nos autos. Nulidade Rejeitada

Nulidade por irregularidade na condução da ação fiscal – por ilegalidade da Portaria nº 159/19 e se 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.

Assim, 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.”

Por tudo isso, rejeito as alegações de nulidades do auto de infração.

Nulidade pela impossibilidade de constatação de fato gerador diário – Trata-se de mais uma arguição de nulidade, que na verdade deve ser abordada no mérito. Quanto à alegação de omissão no julgado, relativamente à alegação de impossibilidade de se apurar ganhos diários, não merece acolhida, pois o acórdão recorrido é taxativo em asseverar que a apuração dos estoques deve ser feita diariamente, bem como que, no Livro de Movimentação de Combustíveis, devem ser consignadas as quantidades de fechamento diário de estoque.

Nulidade pela ilegalidade da Portaria nº 159/19 e inaplicabilidade a fatos pretéritos - 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. Este ponto será melhor tratado no mérito

Lembre-se, aliás, que a decisão do STJ (Resp nº 1.884.431-PB) somente afastou a cobrança de imposto sobre o montante da variação volumétrica, mas jamais sobre a parcela que excede a esse ganho, que é exatamente o que está sendo cobrado no presente processo. Nulidade Rejeitada.

Nulidade pela ilegitimidade passiva – Quanto à alegação de ilegitimidade passiva, não procede, pois, como já dito, o raciocínio desenvolvido pela Recorrente, para chegar a tal conclusão, pressupõe que tenha a presente exigência fiscal sendo tratada com uma presunção, elemento que não foi a motivação do presente lançamento. Assim, tendo sido responsabilizada por aquisição de combustível sem prova do pagamento do imposto, deve responder pelo seu recolhimento. Nulidade Rejeitada

No mérito, como já relatado, as condutas autuadas foram descritas como *“falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da*

omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ...”.

A recorrente se opôs ao lançamento, alegando: “**a) ineficácia do lançamento por uso de procedimento fiscal inexistente à época dos fatos geradores; b) uso de metodologia equivocada; c) que não foram computadas todas as variáveis inerentes ao levantamento de estoques, mas apenas apurados os ganhos volumétricos; e d) pede a adoção da proporcionalidade na apuração do tributo”.**

Quanto à alegação de uso de procedimento fiscal inexistente e uso de metodologia equivocada, destaca-se que a autuação decorreu da constatação de omissão no registro de entradas, de combustíveis, conforme destaca o próprio Auto de Infração. Ficou evidenciado que os ganhos ultrapassaram os limites do possível, física e normativamente considerado.

Como já e devidamente conhecido da Recorrente, 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 apurar 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 (Estoque Inicial + entradas – Saídas = Estoque final), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos, conforme inclusive abordado e ratificado pelo autuante em sua manifestação após razões apresentadas pela recorrente, pós diligência solicitada por esta Câmera.

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, 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. O que não foi comprovado pela defesa da Recorrente.

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.

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 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, trata acerca de todo os procedimentos a serem adotadas na 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 aceitável que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse vir a refletir em todos os meses fiscalizados, o que certamente ocasionaria sanções previstas na legislação.

Vale destacar a presunção relativa de veracidade dos livros empresariais, nos termos do art. 417 do CPC, abaixo reproduzido.

"Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos."

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.

Quanto ao pedido de adoção do critério da proporcionalidade para apuração do imposto devido, como já dito, tal somente se viabiliza na medida em que a presente exigência tivesse decorrido de presunção de omissão de receitas, conforme prevê o Item “2” da Instrução Normativa SAT nº 56/07, que peço vénia para voltar a transcrever.

"2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções (grifos acrescidos) referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização."

Como não se trata de presunção, mas de cobrança de ICMS, por antecipação tributária, por responsabilidade do sujeito passivo, devido pelas operações de entrada, não vislumbro a aplicabilidade do dispositivo suscitado. Destaco que o período fiscalizado é 2015 a 2019 conforme termo de início de ação fiscal fl. 07.

Ademais, não fora apresentada pela Recorrente, mesmo lhe tendo sido concedido o prazo de 60 para assim se manifestar, quaisquer demonstrativos que tais diferenças de fato não existem, a exemplo de novos cálculos demonstrando eventuais erros de escrituração do LMC, que pudesse trazer a baila a elucidação necessária ao presente caso, ou até justificando que o excedente em um dia, era falta no outro, e vice versa.

Diante destas considerações, entendo que não merece reparo a decisão de piso.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pela Recorrente, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado o percentual de 100%,

conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Entretanto, conforme já acatado pela JJF, em relação à multa aplicada, foi retificado o percentual de 100%, para 60%, considerando que a multa a ser aplicada para a presente infração, é a da alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Do exposto, entendo que não merece reparo a decisão de piso, portanto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO EM SEPARADO

Com todo o respeito, ouso divergir quanto à fundamentação adotada, notadamente por insistir que a autuação não decorre de presunções.

Como venho sinalizando nos processos sobre a matéria, após proferir o voto vencido no Acórdão CJF nº 0107-11/21-VD, tive a oportunidade de melhor refletir sobre a matéria, especialmente após as diligências determinadas por esta Câmara nos PAFs que o sucederam.

E não tenho dúvidas de que 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.

O termo “presunção”, no direito tributário possui plurissignificação, podendo se referir a mais de 89 hipóteses distintas, como pontua Florence Cronemberger Haret, que assim a define:

“Presunção é procedimento lógico-dedutivo que o direito autoriza para a formação, em linguagem competente, de fato jurídico, fazendo-o mediante associação deste a um outro fato, este sim objeto da prova nos autos. Logo, é ela prova, ou melhor, conteúdo de prova (ou enunciado introduzido de prova), tal como se dá nas presunções postas pelo legislador; ou meio de prova, i.e., veículo introdutor de enunciado de fato, como ocorre nas presunções instituídas pelo aplicador (Presunções em direito tributário: teoria e prática. Tese de Doutorado. pp. 71-93 e 610. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>. Acesso em 06 fev 2022.”

Mas, com meio de prova, a presunção se distingue dos demais pela característica da comprovação indireta, principalmente, embora não exista diferença entre provas direta e indireta no que se refere à *certeza jurídica*, uma vez que “[...] ambas constituem a verdade suficiente e nenhuma confere certeza absoluta da ocorrência fenomênica do evento descrito no fato [...] apenas transformam, em linguagem competente, a versão do evento, já que este é inatingível por ter-se esgotado no tempo”, como entende Maria Rita Ferragut (*Presunções no direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 139).

De fato, uma nota fiscal regularmente emitida, pode ser considerada como *prova direta* do negócio que descreve, porém, somente autoriza a interpretação de que provavelmente ocorreu a operação nela descrita, tendo em vista que ela não reproduz o evento em si, mas, tão somente fornece elementos para que se possa acreditar, com certo grau de confiança, que exprime uma verdade no mundo dos fatos. Por este motivo, inclusive, não está livre de ser fulminada por prova em sentido contrário.

Em síntese, toda prova contém uma presunção em relação ao fato ao qual está relacionada, a diferença que deve ser considerada está no *grau de certeza* que dela repercute. Logo, invariavelmente, o presente lançamento deriva de uma presunção. Por isso, o que precisa ser avaliado é se esta reflete uma das hipóteses que admitem levar a efeito uma autuação. E, neste caso, adianto que a resposta é positiva, em minha opinião.

As presunções são classificadas pela doutrina tradicional em legais e humanas (*ad hominis*). As primeiras são aquelas hipóteses já previstas em norma jurídica, antes mesmo da ocorrência do fato indiciário, prescrevendo a consequência jurídica correspondente. Em contrapartida, as outras se caracterizam pela construção lógica da relação que possibilita deduzir o fato presumido.

Essa distinção é necessária porque não há dispositivo legal restringindo as hipóteses de presunção àquelas indicadas pelo § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. O que se tem ali são situações já pré-estabelecidas pelo legislador estadual (presunções legais), mas não excluem outras que

venham a ser utilizadas no lançamento tributário, sobretudo quando não há como provar diretamente possíveis fatos geradores que podem, por outro lado, ser identificados a partir do exame lógico de fatos indiciários.

Neste caso em particular não tenho dúvidas de que há aqui uma presunção humana, pois, o que se consideraria como “prova direta” da operação seriam as notas fiscais de aquisição dos combustíveis, devidamente escrituradas pela recorrente. Mas o que o lançamento observa é justamente o registro de entrada de quantidade de combustível sem a relação direta com um documento fiscal equivalente, evento que considera como “fato conhecido” para, a partir dele, construir a presunção (lógica) de que a divergência quantitativa decorre de uma operação de circulação de mercadorias sem a devida emissão do documento fiscal e, consequentemente, o dos valores imposto;o devido.

O fato de que a informação é lançada pelo próprio contribuinte é insuficiente para afastar a evidente utilização de uma técnica presuntiva para provar a ocorrência do fato gerador. As informações registradas pelo contribuinte no LMC não são de realização de uma circulação de mercadorias, mas tão somente de quantidade de combustível em seus tanques. Partindo dessa premissa é que o auditor deduz, a partir da lógica aplicada ao caso, que o incremento quantitativo não encontra respaldo nas notas fiscais registradas, e o vincula à acusação de ocorrência do fato gerador do tributo sem o correspondente oferecimento à tributação, ou seja, nada mais é do que uma presunção.

Mas, isso não torna a autuação insubstancial. Apenas nos remete à necessária verificação do procedimento que a ampara.

A fiscalização utiliza o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), instituído pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) e ratificado pela Resolução nº 23/2004 da Agência Nacional de Petróleo, para registro diário dos estoques de combustíveis dos postos revendedores. Foi adotado como livro fiscal, conforme Cláusula primeira do Ajuste SINIEF 01/92, e art. 219 do RICMS/BA.

Trata-se, portanto, de documento de preenchimento obrigatório (arts. 1.179 e 1.180 do Código Civil e inciso II, do § 2º, do art. 63 da Resolução CGSN nº 140/2018), cuja autenticação, que antes era de competência das Juntas Comerciais (arts. 32, inciso III, e 39, inciso I da Lei nº 8.934/1994), passou a ser realizada por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (arts. 10 e 11 da Medida Provisória nº 2.200-2/2001 c.c. art. 2º do Decreto Federal nº 6.022/2007 c.c. § 1º, do art. 2º da Instrução Normativa DREI nº 82, de 19 de fevereiro de 2021).

Consequentemente, as declarações lançadas no SPED, pelo contribuinte ou seus prepostos, constituem hipótese de *presunção legal* dos eventos comunicados, como todo documento particular em relação ao seu signatário (art. 10, § 1º da MP 2200-2/2001 c.c. arts. 219 e 1.177 do Código Civil), sendo admitido expressamente o seu exame, na forma do art. 195 do CTN, já que inaplicável qualquer disposição que limite ou exclua o direito de examinar “[...] mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los”.

E é também por este motivo que acompanho o relator contra a pretensão recursal, tendo em vista que as provas trazidas pela recorrente são insuficientes para elidir a presunção legal das declarações que formulou por sua Escrituração Fiscal Digital. A alegação de erros nos registros do LMC, por si só, se revela insuficiente para afastar a higidez do lançamento pois os equívocos contidos na EFD devem ser corrigidos pelo contribuinte no tempo e no modo previsto pela legislação.

E nem se diga que o problema recai sobre o indeferimento de pedido de perícia/diligência formulado. A comprovação mínima que se busca é dos fatos que ensejaram o registro das movimentações na EFD e não dos registros contábeis ou internos da recorrente. Afinal, é justamente a existência de uma diferença entre eles e o que foi declarado que motivou a

autuação.

Feitas essas considerações, acompanho a Ilma. Relatora, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, divergindo apenas quanto à fundamentação no ponto acima exposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 281231.0005/20-0, lavrado contra **M. E. D. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$ 661.128,56**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de Julho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – VOTO EM SEPARADO

ALINE SOLANO SOUZA CASALIA BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS