

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 269138.0014/21-4
<b>RECORRENTE</b>	- M G DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO- Acórdão 4ª JJF n° 0136-04/23-VD
<b>ORIGEM</b>	- SAT / COPEC
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 17/11/21023

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0302-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatado que o levantamento fiscal tomou por base a variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrado no LMC/EFD Registro 1300, cujo excesso, não comprovado, configura omissão de entradas de combustíveis, sobre o qual deve se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Mantidas ambas as exigências. Não acolhidas as arguições de nulidade. Adequação do percentual da multa aplicada em relação a infração 02. Não acolhidas as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo autuado em razão da decisão contida no Acórdão 4ª JJF 0136-12/23-VD relativo ao Auto de Infração em tela, lavrado 22/02/2021, tem o total histórico de R\$ 128.708,09, em decorrência de quatro imputações, sendo objeto tão somente a seguinte:

**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”. Valor lançado R\$ 91.016,10, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, todos da mesma Lei, e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

**Infração 02 – 04.07.02:** “Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a 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. Valor lançado R\$ 9.736,48, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, da mesma Lei, e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 28/06/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### VOTO

“O Auto de Infração sob análise foi lavrado para imputar ao autuado o cometimento de quatro infrações com repercussão na legislação do ICMS, e estão postas conforme abaixo:

**- 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”. Valor lançado R\$ 91.016,10, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, todos da mesma Lei, e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

- **Infração 02 – 04.07.02:** “Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a 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. Valor lançado R\$ 9.736,48, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, da mesma Lei, e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

- **Infração 03 – 16.01.01:** “Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal”. Multa aplicada no valor de R\$ 267,26 com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 04 – 16.01.02:** “Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), não tributável sem o devido registro na escrita fiscal”. Multa aplicada no valor de R\$ 27.688,25 com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

O sujeito passivo não impugnou as infrações 03 e 04, relacionadas a penalidades por descumprimento de obrigações de natureza acessória, nos valores respectivos de R\$ 267,26 e R\$ 27.688,25, as quais ficam mantidas.

Foram arguidas preliminares de nulidade do Auto de Infração, as quais passo a enfrentar.

A primeira delas diz respeito a inobservância do devido processo legal e existência de vícios procedimentais. Para justificar seu argumento foi alegado ausência de assinatura pelo autuante, com ofensa ao inciso IX, do art. 39 do RPAF/BA.

Não é o que vejo nos autos. Verificando suas peças constitutivas constatei que tanto o Auto de Infração quanto os demonstrativos que lhe embasa, se encontram devidamente assinados pelo autuante e também saneados pelas autoridades competentes da SAT/COPPEC, portanto, não acolho essa arguição de nulidade do Auto de Infração.

Não obstante, valho-me das informações postas pelo autuante, para acrescentar que atualmente os documentos são, em regra, gerados e manuseados em meio eletrônico, sendo, neste caso, a identificação feita por um login, que deve ser reconhecido pelo sistema eletrônico, cuja autenticação é feita com senha, que o sistema confere, sendo que o procedimento de lavratura do crédito tributário é exclusivamente feito no SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário, enquanto que o fornecimento do auto de infração e dos seus anexos é feito pelo domicílio tributário eletrônico que somente pode ser acessado com a obrigatória autenticação eletrônica, sendo impossível elaborar um auto de infração e seu demonstrativo de débito que não sejam autênticos.

De maneira que é impossível fornecer qualquer documento pelo domicílio tributário eletrônico sem que esse seja autêntico. Ademais, ainda que os documentos não estivessem assinados, não se poderia dizer não são autênticos, à luz do constante no Art. 15 do RPAF-BA:

Art. 15. Na lavratura dos atos e termos processuais e na prestação de informações de qualquer natureza, observar-se-á o seguinte:

(...)

§ 1º Os papéis gerados ou preenchidos pelo sistema de processamento eletrônico de dados da repartição fiscal prescindem da assinatura da autoridade fiscal, para todos os efeitos legais.

Portanto, não há que se falar em inobservância do devido processo legal.

Quanto a alegação de cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório em razão de falta de entrega dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo autuante para efeito de embasamento do lançamento, esta questão foi saneada e superada a contento no decorrer da fase instrutória do processo, na medida em que houve a conversão do mesmo em diligência com esse objetivo, o que foi cumprido pelo autuante, que apesar de afirmar que já havia entregue anteriormente todas as peças constitutivas da autuação, processou a entrega solicitada por esta Junta de Julgamento, com a devida reabertura do prazo de defesa, em duas oportunidade, sendo que, em ambas, o autuado se pronunciou e não mais voltou a questionar esse fato.

Superada, pois, esta arguição de nulidade.

A título de terceira preliminar de nulidade foi arguida insegurança da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas. Este é outro argumento que não vejo como possa ser acolhido, posto que, de acordo com os fartos demonstrativos e planilhas que integram os autos, não vislumbro qualquer insegurança na

determinação da infração. Ao contrário, ao meu ver, a acusação se encontra posta de forma segura e objetiva, possibilitando ao autuado todos os meios ao exercício pleno da defesa. Esta, aliás, é uma questão que será aprofundada quando do exame do mérito.

Quanto ao argumento de que a autuação recaiu sobre a escrituração inconsistente que efetuou e que não teve a oportunidade de explicar ou de corrigir, vejo que não se justifica este argumento na medida em que os fatos geradores abarcados pela autuação se referem aos exercícios de 2016 e 2017, enquanto que o Auto de Infração só foi lavrado em fevereiro/2021, portanto, decorrido tempo suficiente para serem detectadas as possíveis inconsistências, não confirmadas, e se processar de forma espontânea as possíveis correções, se necessárias fossem.

Outro registro que considero necessário ser feito diz respeito a alegação defensiva no sentido de que, em outras palavras, a autuação não pode prevalecer sem atender critérios impostos pelo próprio RICMS, não especificando que critérios foram esses, além de normas esparsas aplicáveis, não se podendo fundar somente na inserção do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 e da Portaria 159/19, tendo em vista que a fiscalização abrangeu os períodos de 2016 e 2017, não havendo como retroagir a norma para alcançar período anterior e somente se tomar dia a dia para se considerar a existência de omissão.

Analisando tais argumentos vejo que, mais uma vez, razão não assiste ao autuado. A este respeito valho-me e acolho o posicionamento externado pelo autuante através da sua informação fiscal, quando assim se expressou: “(...) a modificação da Port. 445/98 através da Port. 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como seus prepostos devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD, estabelecendo novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141 do CTN, permite sua aplicabilidade imediata, retroagindo à data da ocorrência do fato gerador, à luz do constante no art. 144, § 1º do CTN”.

Aliás, a este respeito a Procuradoria Geral do Estado, através da sua Procuradoria Fiscal - PGE/Profis já se manifestou em outros autos de infração desta mesma natureza que transitam ou transitaram por este órgão julgador, quando se posicionou no sentido de que “... a retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal e encontra respaldo na legislação por se tratar de norma meramente procedural e como tal, expressamente interpretativa, se amoldando ao disposto no art. 106, inc. I do CTN corroborado pelo que determina o art. 144, § 1º do mesmo CTN, uma vez que o dispositivo institui “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios ...”.

O autuado ainda se posicionou no sentido de que o Estado não pode desvirtuar o LMC, tomado no Sped fiscal como Registro 1300, para realizar a cobrança de ICMS e encargos, sob a fundamentação de que haveria omissão de entrada, tomando tão somente um dia e desprezando todo o resto, somente glosando aqueles em que se teve sobra/ganho, sem se importar com as perdas ou mesmo com as distorções causadas pelos sistemas que usa ou pelo próprio da Sefaz.

Não vejo que houve qualquer desvirtuamento do LMC por parte da autuação. Convém aqui se destacar que o levantamento fiscal ocorreu, apenas e exclusivamente, com base nos dados registrados pelo autuado em sua EFD – Registro 1300, os quais foram encaminhados à Sefaz através do Sped Fiscal. Portanto são dados, consistentes, sem que exista provado nada em contrário pelo autuado, não podendo o LMC se sobrepor a EFD, até porque, o referido livro deveria apresentar os mesmos dados da EFD.

Quanto ao argumento de que a omissão de entrada tomou por base um dia, desprezando o resto, glosando somente aqueles em que houve sobra/ganhos, não se pode perder de vista que, conforme bem assinalado pelo autuante, “como o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores, não sendo correto afirmar que quando há um ganho gerado por suposto erro, deveria também haver uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, como pode parecer à primeira vista”.

Ademais, considero correta a interpretação do autuante quando disse que “como a cada dia são feitos levantamento dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos, garantindo, com isso, que a cada dia as medições registradas sejam independentes dos dias anteriores e subsequentes, não tendo fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas do outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoque autônomo”.

Isto posto, também não acolho este argumento defensivo.

Superadas, pois, as arguições de nulidades apresentadas pelo autuado, passo ao exame do mérito, destacando de imediato, que indefiro a solicitação de diligência formulada pelo autuado para que seja processada uma revisão no lançamento por auditor fiscal estranho ao feito, pelo fato do mesmo não ter apresentado elementos consistentes que justificassem a realização de tal revisão, e levando em consideração, também, que os elementos probatórios anexados aos autos pelo autuante são suficientes para formação do meu convencimento na

qualidade de julgador.

As questões que envolvem o presente lançamento, **relacionadas as infrações 01 e 02**, aqui analisadas conjuntamente, tal como procedeu o autuado, até porque a segunda infração é decorrente da primeira, já foram enfrentadas por este Conselho de Fazenda e, em particular por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, onde atuei como relator, portanto já possuo uma percepção consistente dos fatos a serem enfrentados, levando em consideração, naturalmente, que cada processo possui suas peculiaridades, porém, a matéria é a mesma.

Assim é que, já me posicionei em mais de uma oportunidade em relação a matéria idêntica à que ora se encontra sob apreciação, e, à luz de tudo quanto exposto no relatório que antecede o presente voto, não vejo como modificar meu entendimento já externado em outros processos por mim relatados, razão pela qual, volto a me valer dos fundamentos já por mim esposados em outros julgamentos, a exemplo do que se relaciona ao PAF nº 206958.0002/20-7, o qual foi apreciado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que, por intermédio do Acórdão nº 0193-03/20-VD, cuja relatora foi a I. Julgadora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, que manteve o lançamento, com exclusão apenas de parcela que já havia sido incluída em Auto de Infração anterior, abarcando a mesma exigência, nos mesmos períodos contidos naquele Auto de Infração, situação esta que, se mantida, naquele caso, configuraria bis in idem, sendo mantido, entretanto, incólume a exigência relacionada aos demais períodos, que é a mesma indicada no presente Auto de Infração, qual seja: “O Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$ 6.435.310,16, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10) de terceiro 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 exercícios de 2015 a 2019”.

Desta maneira, à luz da análise dos argumentos trazidos pelo autuado na presente peça de defesa, os quais se assemelham aos apresentados em relação ao PAF acima referido, e por comungar e concordar totalmente com a fundamentação constante do aludido Voto proferido na 3ª JJF, peço a devida vénia para incorporar e integrar ao presente voto excerto extraído do mesmo, ante à similaridade dos fatos existentes entre ambos os processos:

“(…)

Cabe acrescentar, por fim, que o impugnante no Memorial apresentado, invocou 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, depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se aplica a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Neste processo, a discussão é exatamente o contrário. 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 qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.

O defendente apresentou o entendimento, de que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, ‘f’ da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como

perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defendantem vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, desde o ano de 2015 e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando autorização para alteração de sua EFD.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS em razão da 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, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendantem, 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 irregularidade apurada na ação fiscal.

Sendo assim, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, demonstrativos fls. 05/24, CD e comprovante entrega fls. 26/27, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Dessa forma, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Sobre o pedido de revisão a ser realizado por fiscal estranho ao feito, fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, "a" e "b" do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. A informação fiscal foi prestada em conformidade com o art. 127 do RPAF/99, sendo utilizados argumentos respaldados na doutrina e na jurisprudência. Portanto, não se verifica elementos novos acostados aos autos pelo Autuante, que justifique reabertura do prazo de defesa como pretende o defendantem.

Quanto ao mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado a responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, (combustíveis: óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), apurada 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, 2016, 2017, 2018 e 2019. (Infração 04.07.01).

A defesa sustenta respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Não obstante, não traz à luz deste processo, elementos robustos, com o condão de elidir integralmente a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

Observo que o contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei, no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 6º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

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

Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exhibir esta 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.

*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, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.*

*O defensor apresentou entendimento de que a constatação de “omissão de saídas” pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.*

*O defensor também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais, e muitas vezes superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade dos tanques. Afirmou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas, equivocadamente lançadas nos LMCs. Disse que o Autuante registrou “ganhos” como lançamentos a título de omissão e não teria registrado as “perdas”, que foram desprezadas. Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC.*

*Sobre estas alegações, saliento 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.*

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

*Cumpre observar, que a fiscalização nesse tipo de levantamento, leva em consideração, as aferições registradas no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Nesse caso, o Autuante corretamente destacou que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois teria constatado em ação fiscal as irregularidades apontadas nos estoques da empresa, durante anos a fio, sem que fossem tomadas as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alegou.*

*Assim, verifico que as alegações 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 respectiva documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.*

*Dessa forma, não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição”, sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que a respalde. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.*

*Importante registrar, que 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, in verbis:*

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

Observo que esse artigo encontra-se na Seção III da Port. 445/98, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias, pois os ganhos em temos escriturais equivalem à uma omissão de entrada. Entendo que esta regra de natureza interpretativa, não inova na ordem jurídica, e me coaduno com as conclusões do Autuante, no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

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

O autuado argumentou que admitir a aplicação do parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, uma nova e ilegal espécie de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O defendente disse também, que a presente autuação colide, causando bis in idem, com o Auto de Infração nº 298576.0011/19-0, lavrado em 16/12/2019, pelo Auditor, Luís Carlos Moura Matos, no que tange aos exercícios de 2017 a 2019, que se encontra tramitando no CONSEF.

Sobre esta alegação, verifico que assiste razão ao Autuado. Constatou que o citado Auto de Infração, nesta data, já foi inclusive julgado por este CONSEF, conforme Acórdão JJF N° 0083- 01/20-VD. Verifico que o referido PAF possui três infrações à legislação tributária, com a mesma natureza, metodologia de apuração e iguais mercadorias (óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), do presente processo. Entretanto, naquela ação fiscal, o Autuante limitou-se aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, que por esse motivo, os valores inerentes a tais exercícios serão excluídos do presente lançamento. Dessa forma, as ocorrências referentes aos anos de 2015 e 2016, subsistem incólumes e são procedentes.

Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal.

Em relação à multa que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuado de que o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei 7.014/96, devendo ser retificado de ofício, o mencionado percentual.

O defendente requereu ainda, que sob pena de nulidade, todas as intimações relativas ao feito, sejam encaminhadas ao seu representante legal. Saliento que nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo ao endereço indicado.

Nessa esteira, considerando que nenhuma das alegações defensivas, de que seus "registros foram efetuados de forma equivocada", que houve "erros escriturais", "erros de sistema" ou "erros de medição" foi efetivamente comprovada, a autuação subsiste parcialmente.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração".

Convém aqui registrar, que o julgamento supra foi objeto de reanálise pela 2<sup>a</sup> Instância deste CONSEF, em sede de apreciação dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados em relação a decisão recorrida, consoante Acórdão nº 0058-11/21-VD, da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, que manteve inalterada, por unanimidade, a decisão recorrida em relação a parcela julgada procedente em primeira instância, e, consequentemente, confirmado a exigência tributária na forma decidida pela Junta de Julgamento, cuja matéria envolvida, é absolutamente idêntica à que ora se aprecia.

Faço o registro de que o autuado indagou como foi calculado o percentual de 1,8387%, que informo ser o constante no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, e, conforme esclarecido pelo autuante, "foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis, o qual é deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP) de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92, havendo, com isso, uma

*margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar de uma dilatação volumétrica típica”.*

*Observo que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos por ocasião das defesas que foram apresentadas, o que deveria ser comprovado mediante registro no Livro 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, não prevalecendo, pois, o argumento defensivo que não houve por parte do Estado devolução do fato gerador presumido, recolhido antecipadamente, até porque o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, resultando na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.*

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

*Por outro lado, a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, que 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, disciplina e respalda a exigência fiscal, conforme se verifica: “A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo – ANP”.*

*Isto posto, entendo que no caso de 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, razão pela qual considero que o levantamento fiscal se encontra posto de forma correta, não merecendo, ao meu ver, qualquer reparo.*

*Em relação específica a infração 02, em conformidade com o quanto acima exposto, e considerando que neste lançamento foi atribuído ao autuado a falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais, cuja apuração se deu com base na verificação de variação volumétrica em índices acima do admitido pela ANP, e de acordo com os registros efetuados pelo próprio autuado em sua Escrituração Fiscal Digital/LMC, Registro 1.300, considero que a exigência tributária está respaldada pelos dispositivos legais retro mencionados e amplamente acima analisados.*

*Observo, porém, em relação a multa aplicada no percentual de 100%, com citação de previsão no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, o percentual correto nos casos de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária é de 60%, conforme se infere da Portaria 445/98, Art. 10, razão pela qual faço a adequação da penalidade para o percentual de 60%, pertinente a falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, que foi o objeto da autuação.*

*Quanto ao pedido do autuado para que seja reduzido substancialmente a multa aplicada, por considerá-la conter caráter confiscatório, observo que, por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal, este órgão julgador administrativo não possui competência para tal fim, assim como para declaração de constitucionalidade na legislação tributária posta, ex vi o Art. 167, I do RPAF/BA, as quais ficam mantidas, observada a adequação do percentual relativo a infração 02, pelo fato de existir expressa previsão na Lei nº 7.014/96 neste sentido.*

*Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração ante a adequação do percentual da multa da infração 02 de 100% para 60%, mantendo, porém, as exigências imputadas que somam R\$ 128.708,09.*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário.

O Recorrente aponta preliminar de nulidade do Auto de Infração pela ilegalidade/inconstitucionalidade da variação volumétrica prevista na Portaria 445/98, sob o fundamento de que “*Ocorre que a Portaria 445/2019, por ser ato infralegal, não pode alterar ou instituir qualquer elemento da regra-matriz de incidência da norma tributária, sob pena de clara afronta ao Princípio da Legalidade Tributária. Equivale a dizer que, não pode o Estado da Bahia, por meio de Portaria, instituir a incidência de ICMS sobre produto resultante, única e exclusivamente, da dilatação volumétrica*”.

Acrescenta que “*o Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou o entendimento de que a diferença para mais entre o volume de combustível que entra no estabelecimento do contribuinte e o que sai nas suas operações de venda - decorrente da dilatação do produto, provocada pela variação da temperatura ambiente - não dá à Fazenda Pública o direito de exigir complementação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Para os ministros, a dilatação volumétrica é fenômeno físico, e não jurídico, não se amoldando à descrição legal que autoriza a incidência do imposto*”. E transcreve a emenda dos STJ – (*REsp: 1884431 PB 2020/0174822-8: DJe 11/09/2020, REsp: 1914252 PB 2020/0348625-8, ,Data de Publicação: DJ 10/02/2021*)

E em seguida ressalta que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, tanto em primeira, quanto em segunda instâncias, segue, majoritariamente, o acertado entendimento do Superior Tribunal de Justiça. E, transcreve-se recentes precedentes do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e ao final requer seja declarado nulo o Auto de Infração considerando a jurisprudência dos Tribunais pátrios sobre a variação volumétrica.

Após, coloca que é inaplicável ao roteiro de auditoria fiscal, em regime de substituição tributária, nos termos da Instrução Normativa - SAT Nº 56/07, item 2 e faz a citação do item: “*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 referidas no parágrafo 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.*”

Aponta ainda que “*A determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização, tendo em vista que, é sabido que setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos a regime de substituição tributária*”.

E em seguida pede que a PGE opine sobre a questão, “considerando as decisões reiteradas do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF acerca da aplicabilidade da Instrução Normativa SAT nº 56/2007, apesar de não tratar de interposição de Recurso Extraordinário, conforme previsão do art. 169, II, alínea “c”, do RPAF”.

Ao final faz uma síntese do ICMS sobre combustíveis, da inaplicabilidade da Portaria nº 445/98, pois “*para definição da base de cálculo do ICMS no caso sub examine deve ser utilizado o critério especial - preço de Refinaria e Usina-, sendo inaplicável qualquer outro, inclusive o do art. 10 da Portaria 445/98, pois sua metodologia de apuração da base de cálculo foi criada para as atividades de circulação em geral (...)Entretanto, no caso das operações com combustíveis, há um critério legal específico para a apuração da base de cálculo. Além de não ser o valor médio das últimas aquisições da Autuada (critério genérico: art. 10 da Portaria 445/98), no caso da gasolina comum, diesel e etanol hidratado, há que se aplicar sobre o preço cobrado pela Refinaria de Petróleo Petrobrás e Usina de Álcool, MVA ou PMPF (art. 8º, art. 23, II c/c § 6º, I, da Lei nº 7.014/96 c/c Convênio 110/07).À evidência, o valor médio das últimas aquisições da Autuada, previsto na Portaria nº 445/98 (art. 10), difere do regime jurídico delineado pelo legislador para os combustíveis*”.

E cita decisão prolatada em processo que diz se “**idêntico direito de fundo**”, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA, através do Acórdão nº 0346/12-05, de 28/10/2005, que julgou nulo o Auto de Infração nº 108.880.0008/03-0. Cita ainda citar trechos do Acórdão nº 0139-11/23 proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal em julgamento de caso similar. E coloca ainda, trechos do

julgamento exarado pelo STF no Tema 201 acerca das consequências das distorções entre a base de cálculo real e presumida.

Acrescenta que há erro na apuração da base de cálculo que acarreta um *bis in idem*. Sustenta ainda “As quantidades adotadas no Auto de infração foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos Registro 1300 da EFD. O que o Autuante fez foi pinçar somente os dias em que se registrou “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão de entradas. Todavia, foram desprezados os registros concernentes às “perdas (...)” se o Autuante validar os lançamentos dos “ganhos”, há também que validar as “perdas”, fazendo, na pior das hipóteses, a devida compensação.

Afirma que houve erro no percentual aplicado de 0,6% a título de variação volumétrica, porque percentual previsto na Portaria nº 445/98 quanto ilegal, é de 1,8387%, conforme art. 10, parágrafo único.

Expõe o princípio da legalidade tributária, da verdade material, do poder dever de autotutela.

E ao final, sustenta o caráter confiscatório da multa cobrada, afrontando as garantias constitucionais.

E no pedido requer: “e) Que seja convertido o presente PAF em diligência ou perícia, por fiscal estranho ao feito, para revisão das quantidades apuradas a título de ganho e perdas, compensando-se no que for devido; f) Que COPEC seja intimada para informar os preços reais praticados pela Refinaria e Usinas na época dos fatos geradores; g) Seja que o processo seja convertido em diligência fiscal para retificação do índice admitido pela legislação de 1,8387% como limite de ganho, conforme preceitua o art.10, parágrafo único, da Portaria 445/98;”

## VOTO

Observo que a decisão da 4ª JJF (Acórdão JJF Nº - Acórdão 4ª JJF 0136-04/23-VD relativo ao Auto de Infração em epígrafe, lavrado 22/02/2021, tem o total histórico de R\$ 128.708,09, em decorrência de quatro infrações, mas de logo coloco que o sujeito passivo não impugnou as infrações 03 e 04, relacionadas a penalidades por descumprimento de obrigações de natureza acessória, nos valores respectivos de R\$ 267,26 e R\$ 27.688,25, as quais foram mantidas pelo julgamento da JJF e não serão objeto do julgamento do Recurso Voluntário.

No presente julgamento será analisada as questões recursais quanto as seguintes imputações:

- **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”. Valor lançado R\$ 91.016,10, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, todos da mesma Lei, e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

- **Infração 02 – 04.07.02:** “Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a 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. Valor lançado R\$ 9.736,48, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, da mesma Lei, e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

## Da preliminar

O Recorrente aponta preliminar de nulidade do Auto de Infração pela ilegalidade/inconstitucionalidade da variação volumétrica prevista na Portaria 445/98, sob o fundamento de que “Ocorre que a Portaria 445/2019, por ser ato infralegal, não pode alterar ou

*instituir qualquer elemento da regra-matriz de incidência da norma tributária, sob pena de clara afronta ao Princípio da Legalidade Tributária”.*

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, *in verbis*:

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

De logo abordo que a Portaria 159/19 que altera a Portaria 445/98, 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, razão não assiste ao Recorrente. A este respeito valho-me e acolho o posicionamento externado pelo autuante em sua informação fiscal “*Não é esse o caso, a Portaria nº 159/19 veio alterar a Portaria nº 445/98, que trata de procedimentos de fiscalização. Não há criação de fato geradores, mas indica novas técnicas de fiscalização que torna possível identificar e cobrar fatos geradores ocorridos e documentados na própria escrituração fiscal da impugnante*”.

Registro que na verdade a Portaria nº 159/19 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. Nesse sentido, aplicar-se o dispositivo contestado no levantamento fiscal atinente a fatos geradores surgidos no passado, não traz qualquer prejuízo ao contribuinte, inexistindo, portanto, óbice ao seu manejo.

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

Ressalto que como o ato foi 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*”.

Assim, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Dito isto, resta prejudicada a preliminar de nulidade do Auto de Infração pela ilegalidade/inconstitucionalidade da variação volumétrica prevista na Portaria 445/98.

Superada, a preliminar de nulidade apresentada pelo Recorrente, passo ao exame do mérito.

De coloco ser desnecessária manifestação da Procuradoria Geral do Estado, pois como já esclarecido pela 4ª JJF “*PGE/PROFIS já se manifestou em outros autos de infração desta mesma natureza que transitam ou transitaram por este órgão julgador, quando se posicionou no sentido de que “... a retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal e encontra respaldo na legislação por se tratar de norma meramente procedural e como tal, expressamente interpretativa, se amoldando ao disposto no art. 106, inc. I do CTN corroborado pelo que determina o art. 144, § 1º do mesmo CTN, uma vez que o dispositivo instituiu “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios ...”.*

De igual forma, indefiro a solicitação de diligência formulada pelo Recorrente “*para previsão das quantidades apuradas a título de ganho e perdas, compensando-se no que for devido*”, porque o Recorrente não apontou elementos consistentes que justificassem a realização de tal revisão. Ademais, os elementos probatórios presentes nos autos pelo autuante são suficientes para formação do meu convencimento na qualidade de julgador.

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 ideia 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);”

Registro que, já me posicionei em relação a matéria idêntica à que ora se encontra sob apreciação, e, à luz de tudo quanto exposto no relatório que antecede o presente voto, não vejo como modificar meu entendimento, volto a me valer dos fundamentos já por mim esposados em outros julgamentos, a exemplo do processo por mim relatado na 1ª Câmara de Julgamento Fiscal referente ao PAF do Auto de Infração nº 206923.0021/20-2.

No mérito, a conduta autuada 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*”. *Valor lançado R\$ 91.016,10, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, todos da mesma Lei, e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98*”.

Quanto à alegação de uso de procedimento fiscal inexistente e uso de metodologia equivocada, 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 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 ( $E_f + C - S = E_f$ ), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos.

No que toca à alegação de impropriedade do método adotado para apuração do imposto e da dilatação do produto, provocada pela variação da temperatura ambiente.

O Recorrente aduz que que o STJ vem decidindo no sentido de que *"a diferença para mais entre o volume de combustível que entra no estabelecimento do contribuinte e o que sai nas suas operações de venda - decorrente da dilatação do produto, provocada pela variação da temperatura ambiente - não dá à Fazenda Pública o direito de exigir complementação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)."*

Transcrevo aqui a informação trazida pelo autuante em suas informações:

*"O STJ (AREsp 1688666), esclarece o assunto: "A massa de combustível, que é o que importa na combustão, é a mesma, independentemente do respectivo volume, assim como o correspondente potencial energético (...) não existe circulação de mercadoria nova, pelo só fato da "expansão" do volume, porque a massa é a mesma."*

*Ocorre que essa expansão necessariamente tem que se dar dentro dos limites físico-químicos dos combustíveis e esses são precisamente determinados: ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970. Por exemplo, é possível saber que se a densidade medida a uma temperatura de 20°C for de 0,7224 (vide tabela abaixo retirada da Resolução CNP 6/70), a densidade desse combustível a 35°C seria de 0,710. Ressalte-se que, como indicado acima na decisão do STJ, a massa permanece constante, já que a massa é igual ao volume multiplicado pela densidade (Massa = Densidade x Volume). (...) Portanto, com o aumento da temperatura de 20°C para 35°C um volume de 1000 litros passaria a ser de 1.017,46 litros – uma variação de 17,46 litros (ou 1,746%) para uma variação de 15°C na temperatura do combustível.*

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

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

*Dessa forma, "o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária", sendo "forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS", e, se não houvesse essa cobrança, estaria "compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa" (STJ, REsp Nº 1.833.748)."*

E quanto a 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.

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 o fazer, 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.

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 excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual*

*calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP). (grifos acrescidos)*

Registro que no caso de constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria nº 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, razão pela qual considero que o levantamento fiscal se encontra posto de forma correta, não merecendo, ao meu ver, qualquer reparo.

Deve ainda ser considerado que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas nem no momento do procedimento fiscal, nem na ocasião da apresentação das defesas que foram apresentadas, o que deveria ser comprovado mediante registro no Livro de Movimentação do Combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal. É certo que a variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, pode ser positiva como negativa.

Em se tratando 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, não prevalecendo, pois, o argumento defensivo que não houve por parte do Estado devolução do fato gerador presumido, recolhido antecipadamente, até porque o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, resultando na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

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

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.

Lembre-se, aliás, que a decisão de 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.

Por todo o exposto, entendo adequada a metodologia adotada pelo preposto fiscal, não havendo qualquer reparo a ser feito.

Nesse sentido, não basta, ao Sujeito passivo, alegar a existência de erros, mas precisa trazer elementos que evidenciem tais alegações. Evidências que não se resumem, por óbvio, à apresentação de uma EFD retificadora que sequer foi transmitida, pois tais correções (por não terem sido publicizadas), não podem ser opostas a terceiros. Trata-se de registros produzidos de forma unilateral, sem apoio nos documentos comprobatórios e por isso não poderiam ser prestigiados em detrimento do seu livro oficial, o LMC.

E quanto a infração 02, considerando tudo que já exposto acima, e considerando que neste lançamento foi atribuído ao autuado a falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais, cuja apuração se deu com base na verificação de variação volumétrica em índices acima do admitido pela ANP, e de acordo com os registros efetuados pelo próprio autuado em sua Escrituração Fiscal Digital/LMC, Registro 1.300, considero que a exigência tributária está respaldada pelos dispositivos legais retro mencionados e amplamente acima analisados.

No tocante ao pedido de cancelamento ou redução da multa dado o seu caráter confiscatório, irrazoável e desproporcional, falece competência para este Colegiado examinar a constitucionalidade de dispositivos legais *stricto sensu* em vigor no Estado da Bahia, segundo inteligência do art. 167, I do RPAF.

As penalidades propostas têm previsão no art. 42 e respectivos incisos da Lei nº 7.014/96, de sorte que tem esteio na lei, e não podem ser aqui menosprezadas em virtude de supostas desconformidades constitucionais.

Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, as sanções cabíveis são aquelas consignadas no lançamento. Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do Auto de Infração.

Afasta-se, portanto, o pedido de cancelamento ou redução da multa para as irregularidades formalizadas.

Infrações 01 e 02 PROCEDENTES.

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

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 269138.0014/21-4, lavrado contra M G DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 100.752,58, acrescido da multa de 100% sobre R\$ 91.016,10 e 60% sobre R\$ 9.736,48, previstas no Art. 42, incisos III, “d” e II, “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias no total de R\$ 27.955,51, previstas no inciso IX do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de outubro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS