

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0036/22-6
RECORRENTE	- GM COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0053-01/23-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/10/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0329-12/23-VD

EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigido imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por adquirir mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, constatado através de omissão de entrada apurada via auditoria de estoque. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, nos termos do item anterior. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida, quanto às infrações 1 e 2. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 1ª JJF, através do Acórdão nº 0053-01/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/11/2022 para exigir do estabelecimento, sob Inscrição Estadual nº 52.775.653, o débito no valor histórico de R\$ 1.448.111,52, diante das seguintes acusações:

Infração 01 – 004.007.001 – *Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 1.338.114,80, acrescido da multa de 100%, 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 superior ao admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de: março, junho a agosto, novembro e dezembro de 2020 e fevereiro a dezembro de 2021.*

Infração 02 – 004.007.002 – *Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de R\$ 109.520,40, acrescido da multa de 100%, 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 desacompanhadas 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: março, junho a agosto, novembro e dezembro de 2020 e fevereiro a dezembro de 2021.*

Infração 03 – 016.001.006 – *Multa de R\$ 3,38, correspondente a 1% da entrada no estabelecimento de serviço ou mercadoria sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, fevereiro e julho de 2018.*

Infração 04 – 016.001.006 – *Multa no valor de R\$ 322,80, correspondente a 1% da entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de julho a dezembro de 2018; janeiro, fevereiro, abril a julho de 2019; junho e novembro de 2020.*

Infração 05 – 016.016.001 – *Multa de R\$ 150,14, correspondente a 1% sobre o valor de cada nota fiscal que o contribuinte deixou de efetuar a “manifestação do destinatário” – Confirmação da Operação – referente a operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos pela legislação, no mês de abril de 2018.*

A Decisão recorrida julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, no valor de R\$ 1.448.111,52, ao afastar toda a discussão acerca da constitucionalidade, conforme art. 167, I do RPAF; rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento por insegurança da determinação da infração e indeferir o pedido de revisão fiscal, retificando a multa da infração 2 para 60%, diante das seguintes considerações:

VOTO

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

Afasto toda discussão acerca da constitucionalidade na formalização da multa aplicada no presente auto de infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. A multa aplicada está prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

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

Rejeito o pedido de nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração, com suposto fundamento na Portaria nº 445/98. No caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal se os supostos ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação. Por óbvio que os ganhos registrados em percentuais acima do admitido na legislação configura que o volume excedente consiste de fato em entrada de mercadoria sem nota e não ganho volumétrico efetivo.

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

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

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

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

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

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

De acordo com o relatório das fls. 17 a 27, foram constatados ganhos registrados pelo autuado no

LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%. Os ganhos considerados inadmissíveis foram observados em vários meses do ano de 2020 e 2021.

Por exemplo, para o produto gasolina comum, no ano de 2020, foram observados ganhos de variação volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de junho, julho, agosto, novembro e dezembro (fl. 09). No dia 11/06/2020, o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 1.963 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 5.034,628 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 1.963 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 5.034,628 litros de combustível no tanque. Com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante elaborou o demonstrativo de débito das infrações 01 e 02, conforme fls. 09 a 16.

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

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

O novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, aplica-se aos lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos antes de sua instituição, conforme § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional. Ademais, a alegação de não retroatividade dos efeitos do parágrafo único do art. 10 da portaria nº 445/98 não se aplica ao presente caso, pois refere-se a fatos geradores ocorridos após a sua publicação.

Indefiro o pedido de revisão fiscal para análise de nova EFD a ser apresentada. Novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações não justificam a sua consideração. Também indefiro a realização de diligência para verificação de supostos erros no demonstrativo das omissões decorrente da aplicação de percentual inferior ao admitido pela legislação na apuração dos volumes em cada tanque que não podem ser caracterizados como ganhos volumétricos. O autuado não indicou em que mês foi constatado essa ocorrência e não observei qualquer erro nesse sentido. Infração 01 subsistente.

O autuante calculou o custo médio de cada produto nos respectivos meses de aquisição de cada produto para apuração da base de cálculo e do imposto devido por solidariedade (infração 01). O aproveitamento destes cálculos serviu para compensação do imposto devido por antecipação tributária, objeto da infração 02. O débito do imposto da infração 02 foi calculado obedecendo ao disposto no art. 23, § 6º, da Lei nº 7.014/96 que não admite que a base de cálculo do imposto a ser pago a título de antecipação seja inferior à média de preços usualmente praticados no mercado, sendo no presente caso o PMPF.

Assim, a lide na infração 02 consiste na antecipação tributária sobre combustíveis decorrente da exigência fiscal por solidariedade em omissão de entrada de mercadoria, conforme infração 01, apurado mediante verificação de ganhos que não poderiam ser caracterizados como decorrente de variação volumétrica, pois calculados em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.

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

Em relação às infrações 03, 04 e 05, o autuado não apresentou qualquer argumento ou prova para sua contestação. Dessa forma, com base no art. 140 do RPAF, considero subsistente as referidas infrações.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o sujeito passivo, às fls. 159 a 207 dos autos, apresenta Recurso Voluntário, pelo qual, inicialmente, arguiu nulidade do Auto de Infração em decorrência da ilegalidade/inconstitucionalidade da variação volumétrica prevista na Portaria nº 445/98, pois defende que tal ato infra legal fixou tal evento como fato gerador do ICMS ao instituir novo parâmetro para a base de cálculo do ICMS-ST e, como sabido, o art. 155, II, § 2º, XII da Constituição Federal reserva à lei complementar a competência para dispor sobre a substituição tributária e fixação de base de cálculo.

Salienta que os combustíveis sofrem retração ou dilatação a depender da temperatura ambiente e considerando que a refinaria faz a retenção do ICMS pela temperatura de 20°, naturalmente que o volume transportado ao posto revendedor haverá um ganho em quantidade em favor do autuado, o qual não se enquadra como hipótese de incidência do ICMS e, nessa perspectiva cita jurisprudência do STJ e TJBA, razão de requerer que seja declarado nulo o Auto de Infração.

Noutra vertente, o recorrente alega inaplicabilidade do roteiro da auditoria ao regime de substituição tributária, eis que se submete ao recolhimento antecipado pela refinaria e a Instrução Normativa nº 56/07 veda a aplicação dos roteiros de fiscalização relativos à presunção de omissão de entrada de mercadoria prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, quando as operações habituais do contribuinte estão sujeitas à substituição tributária.

Em vista disso, segundo o recorrente, a única interpretação que se pode concluir é que a forma de apuração determinada pela Portaria nº 445/98, pela via da “presunção” só se aplica aos contribuintes que comercializem, ao mesmo tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação e, neste caso, deverá ser aplicada a determinação da “proporcionalidade”, o que aniquila os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF e PGE/PROFIS, razão de requerer que seja declarado nulo o Auto de Infração.

Em seguida, passa a tecer breve síntese acerca do ICMS sobre combustíveis, a exemplo de que o imposto de toda cadeia produtiva dos combustíveis é recolhido na origem, ou pelas refinarias de petróleo para os combustíveis, ou pelas usinas produtoras de álcool, do que concluiu que o ICMS pago originalmente se baseia em um valor presumido a ser cobrado nas bombas de combustíveis.

Em consequência, a base de cálculo da suposta omissão de entrada de combustíveis está sendo apurada de forma equivocada pelo fisco, tendo em vista que está inflada com o valor do ICMS de toda cadeia produtiva, ou seja, ICMS sobre ICMS, já que o autuante para encontrar o custo médio unitário dos combustíveis somou os valores das últimas aquisições e dividiu pela quantidade do produto, conforme art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96 e, em seguida:

1. Para encontrar a base de cálculo do imposto, multiplicou a quantidade encontrada da suposta omissão de entrada pelo seu custo médio unitário, multiplicando pela alíquota correspondente para encontrar o ICMS devido por solidariedade, conforme anexos às fls. 18 a 25 dos autos;
2. Para achar o imposto por antecipação, multiplicou o valor da quantidade da suposta omissão de entrada pelo PMPF da época e aplicou a alíquota correspondente, apurando o ICMS por antecipação, o qual deduziu do crédito do imposto por solidariedade, conforme anexos às fls. 26 a 32 dos autos.

Assim, o recorrente concluiu que o procedimento adotado pelo fisco para encontrar a base de cálculo do ICMS, tanto por solidariedade quanto o antecipado, está completamente equivocado, pois o correto seria partir de um valor específico do combustível (Petrobrás, no caso de gasolina e diesel, e Usina, do álcool) e aplicar MVA ou PMPF, o que for maior, sob pena de incidência do ICMS sobre o ICMS.

O recorrente alega também inaplicabilidade da Portaria nº 445/98 às operações com combustíveis, em função da atipicidade e especificidade da sua tributação, eis que deve ser utilizado o critério especial “preço de Refinaria e Usina”, sendo inaplicado qualquer outro, inclusive o art. 10 da dita Portaria, criada para as atividades de circulação em geral, cuja apuração deve partir do valor médio das últimas aquisições do contribuinte. Cita Acórdão CJF nº 0346-12/05 que julgou nulo o Auto de Infração e Parecer PGE/PROFIS em processo de idêntica matéria (SIPRO nº 038331/2012-6) que determinou que fossem refeitos os cálculos das bases de cálculos utilizando os preços praticados pela Refinaria, na data da ocorrência das respectivas infrações, conforme documentos às fls. 223 a 225 dos autos.

Sustenta que se trata de tributação ilegal e inconstitucional, porquanto, sendo a base de cálculo aspecto que materializa o fato gerador, uma vez desnaturalada a primeira, termina-se por

desfigurar a competência tributária do ente político para cobrar a exação, do que reitera que houve inconfundível incidência do ICMS sobre o ICMS que estava “por dentro” no preço e que não há outra conclusão possível, devendo a apuração da base de cálculo das supostas omissões de entrada dos combustíveis, no pressente lançamento, se obter a partir do preço praticado pela Refinaria de Petróleo e pela Usina de Álcool, pois, só assim os preços praticados estariam totalmente descontaminados do ICMS incidente nas operações subsequentes até o consumidor final e retrataria fielmente a base de cálculo a ser aproveitadas pelo fisco para exigir as supostas infrações.

Sob o título de “DO MÉRITO” e subtítulo de “DOS GANHOS E DAS PERDAS INTIMAMENTE CONEXOS”, o recorrente alega que as quantidades levantadas de perdas e ganhos no Auto de Infração praticamente se anulam e que o autuante apenas “pinçou” os dias registrados como “ganhos” e erigiu tais lançamentos a título de omissão de entrada, desprezando, todavia, os registros concernentes às “perdas”, do que indaga:

“Como seria possível gerar ganhos (lançados no LMC e, consequentemente, na EFD/LMC usada na ação fiscal – Registro 1300), dessas quantidades absurdas? O mesmo se constata para os demais dias autuados, sempre se percebendo que a exigência recaiu exatamente sobre os erros escriturais da Autuada (e apenas sobre as ‘sobras’).”

Diz ser evidente que os dados se encontravam errados e que o erro certamente foi de sistema, apesar de não ser fácil identificar o erro agora, mas é muito claro que existiu. E que uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação, pois, se o autuante validar os lançamentos dos “ganhos”, há também que validar as “perdas”, fazendo, na pior das hipóteses, a devida compensação.

Aduz também ser equivocado o percentual aplicado de 0,6% a título de variação volumétrica, tendo em vista que o percentual previsto no art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98 é 1,8387%, do que requer diligência para correção do índice e passa a tecer considerações acerca dos princípios da legalidade tributária e da verdade material.

Invoca o poder-dever da autotutela, princípio constitucional, pela Administração Pública sobre seus próprios atos quando ilegais, inoportunos ou inconvenientes, por iniciativa de ofício ou mediante provocação do administrado, como também tece considerações acerca da cobrança de multa de 100% com caráter confiscatório, sob pena de afrontar às garantias constitucionais. Cita jurisprudência.

Por fim, requer:

- 1. Preliminarmente, que seja declarado nulo o Auto de Infração:**
 - a) Considerando a jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca da variação volumétrica;**
 - b) Por descumprimento de normas legais, especialmente a Lei nº 7.014/96, a Instrução Normativa nº 56/07 e a Portaria nº 445/98, no que se refere ao roteiro de fiscalização aplicado;**
 - c) Tendo em vista que o lançamento fiscal carece de clareza, certeza e liquidez, por conter erros de direito, sobretudo com relação à formação da base de cálculo do ICMS relativo aos combustíveis.**
- 2. No mérito, que:**
 - a) O Auto de Infração seja julgado improcedente;**
 - b) O PAF seja convertido em diligência, para estranho ao feito, para revisão das quantidades apuradas a título de ganho e perdas, compensando-se no que for devido, como também para retificação do índice de 1,8387% admitido pela legislação como limite de ganho, como previsto no art. 10 da Portaria nº 445/98;**
 - c) Seja reconhecido o caráter confiscatório da multa, a fim de que seja reduzida ou declarada nula.**

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso de Voluntário, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1^a Instância de manter parcialmente a exigência de R\$ 1.448.111,52 ao sujeito passivo, por alterar **apenas** a multa da infração 2 de 100% para 60%, inerente ao estabelecimento sob Inscrição Estadual nº 52.775.653, que diz respeito a **cinco infrações**, sendo as **duas primeiras** na condição de responsável solidário - por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal - e da antecipação tributária - apurada em função do valor acrescido quanto às operações subsequentes - relativamente às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC / Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2020 e 2021, conforme demonstrativos às fls. 9v a 53v dos autos, além de três exações, relativas a multa por descumprimentos de obrigação acessória, por não escrutar no livro Registro de Entradas as mercadorias ou serviços tomados ou não efetuar a “manifestação do destinatário” (confirmação da operação), no prazo previsto na legislação, como demonstrado às fls. 54 a 56v dos autos.

Da análise das razões recursais, vislumbro que se restringem a alegar:

1. Nulidade do Auto de Infração em decorrência da ilegalidade/inconstitucionalidade da variação volumétrica prevista na Portaria nº 445/98, como também pelo fato de o lançamento fiscal carecer de clareza, certeza e liquidez, por conter erros de direito, sobretudo com relação à formação da base de cálculo do ICMS relativo aos combustíveis.
2. Erro na apuração da base de cálculo do ICMS através do custo médio unitário, inflado com o valor do ICMS de toda cadeia produtiva, tanto por solidariedade quanto o antecipado, sendo o correto a partir de um valor específico do combustível (Petrobrás, no caso de gasolina e diesel, e Usina, do álcool) e aplicar MVA ou PMPF, o que for maior, sob pena de incidência do ICMS sobre o ICMS que estava “por dentro” no preço.
3. Inaplicabilidade do roteiro de fiscalização relativo à presunção de omissão de entrada de mercadoria prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, quando as operações habituais do contribuinte estão sujeitas à substituição tributária.
4. Falta de compensação dos ganhos e das perdas, intimamente conexos.
5. Caráter confiscatório da multa.

De início, devo ressaltar inexistir qualquer ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, especialmente, porque o Auto de Infração se fundamenta em demonstrativos inteligíveis, didáticos e analíticos, como também o recorrente demonstrou pleno entendimento da acusação fiscal ao apresentar seus argumentos recursais, oportunidade em que admite erros de sua escrita fiscal e requer compensação entre as diferenças negativas de combustíveis incidentes em dias anteriores e posteriores das datas tidas com ocorrência de irregularidade.

Quanto ao pedido para conversão do PAF em diligência para revisão das quantidades apuradas a título de ganhos e perdas, compensando-se no que for devido, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF, o indefiro, pois considero suficientes para minha convicção os elementos nos autos, como também, por se tratar de levantamento fiscal sobre dados importados, constantes da Escrituração Fiscal Digital (EFD), enviados pelo próprio contribuinte à SEFAZ, que, nos termos do art. 247 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), 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 (Convênio ICMS 143/06), logo, única escrita válida e de **exclusiva responsabilidade do contribuinte**, conforme art. 215 do RICMS, vigente à época.

No tocante às pretensões recursais para declarar a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, em decorrência da: *i*) ilegalidade/inconstitucionalidade da variação volumétrica prevista na Portaria nº 445/98, como também pelo fato de o lançamento fiscal carecer de clareza, certeza e liquidez, por conter erros de direito, sobretudo com relação à formação da base de cálculo do ICMS apurada através do custo médio unitário, inflado com o valor do ICMS de toda cadeia produtiva, sob pena de incidência do ICMS sobre o ICMS que estava “por dentro” no preço; *ii*) inaplicabilidade do roteiro de fiscalização relativo à presunção de omissão de entrada de mercadoria prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, quando as operações habituais do contribuinte estão sujeitas à substituição tributária, e *iii*) falta de compensação dos ganhos e das perdas, intimamente conexos, **temos as seguintes considerações a fazer.**

Primeira consideração. O fato narrado na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do **excessivo “ganho”** de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, cujo livro destina-se ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo ínsito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual, por produto, se apura **ESTOQUE DE ABERTURA + VOLUME RECEBIDO NO DIA - VOLUME VENDIDO NO DIA = ESTOQUE ESCRITURAL**, que é confrontado com o estoque físico, apurando-se os ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, repita-se, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, até porque se trata de **uma contagem física e pretérita**, logo, impossível de ser reavaliada, pois, impossibilita retroceder no tempo para qualquer revisão da quantidade declarada no estoque físico, à época, devendo, portanto, ser aceita como verídica.

Logo **não** se trata de exigência decorrente da **variação volumétrica**, mas sim de exigência por existir nos tanques do contribuinte autuado volumes de combustíveis muito além do que as variações volumétricas (as vezes por volta de 575% a mais do estoque escritural, a exemplo de gasolina comum em 11/06/2020, onde do estoque escritural de 1.061,37 lt houve “ganho” de 5.034,63 lt, em decorrência da existência no estoque físico de 6.096 lt – fl. 17), o que enseja a conclusão lógica de entradas de combustíveis sem documentação fiscal.

Ademais, a respeito da ilegalidade/inconstitucionalidade da variação volumétrica prevista na Portaria nº 445/98, Parecer Jurídico PGE 2021074132-0 (às fls. 216 a 224v do PAF nº 269138.0114/19-7), com anuência do Procurador Chefe, **concluiu** que não se trata de consideração de variação volumétrica como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental, logo, o objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, duma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua EFD (Registro 1300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental, **como também concluiu** que as Portarias nºs 159/2019 e 01/2020, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, por se tratar dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que se tratam duma norma procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as **novas orientações internas são benéficas ao contribuinte**, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (art. 106, II do CTN).

Segunda consideração. Trata-se de levantamento quantitativo do estoque a partir do Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (S c/ NF), que deverá ser igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ **EI + C – Sc/NF = EF**”.

Ou seja, eleito um certo produto, identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do exercício seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-

se, assim, as quantidades **disponíveis para vendas** (EI + C), as quais, deduzidas das **quantidades de saídas** consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as **quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final** (EI + C – Sc/NF = EF).

Esta **apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do exercício pelo contribuinte** (escriturada no Registro de Inventário) e se:

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

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

Porém, no caso em análise, a premissa de que a acusação fiscal se trata de **presunção legal**, não encontra nexo causal ao lançamento de ofício, visto que, detectadas entradas de mercadorias sem documentação fiscal, apuradas através da auditoria de estoques, **simultaneamente**, permite concluir, através **do mesmo fato existencial** (entradas sem documentação fiscal), **os seguintes fatos geradores de ICMS**:

- O primeiro, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, as quais sequer se tem conhecimento de quais mercadorias se tratam, porém, por determinação legal, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto.

Portanto, **nesta hipótese**, os fatos geradores decorrem da presunção legal de **operações anteriores do próprio sujeito passivo**, não oferecidas à tributação, cujas receitas serviram de aporte às compras não registradas, independentemente de tratarem de mercadorias tributadas ou não, pois o que se exige, por presunção legal, é o imposto em decorrência do suporte financeiro utilizado para tais aquisições não registradas.

Tal exação **não é objeto do Auto de Infração**, como alega o recorrente ao tratar de presunção.

- O segundo fato gerador **do mesmo fato existencial** (entradas sem documentação fiscal), objeto deste Auto de Infração, decorre da condição de responsável solidário do contribuinte, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que o art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 estabelece que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que *detiver* para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Portanto, diferente do fato gerador anterior, de responsabilidade do próprio autuado, esta exação decorre do **imposto devido pelo fornecedor** das mercadorias, exigido ao autuado **na condição de contribuinte solidário**, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais.

- O terceiro fato gerador (mesmo fato existencial), também objeto deste Auto de Infração,

decorre da constatação de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária, na condição de sujeito passivo por substituição, apurado em função do valor acrescido, de acordo os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, objeto do item anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, como previsto no art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Portanto, diferente dos fatos geradores anteriores, esta exação decorre do encerramento da fase de tributação de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, quanto às operações subsequentes.

Assim, diante de tais considerações, apesar da existência de único evento (entradas de mercadorias sem documentação fiscal), tal constatação repercute em fatos geradores diversos e independentes.

Contudo, no caso em análise, **não exige ICMS por presunção** e muito menos por **presunção legal** de saídas anteriores, até porque tal presunção só é válida às atividades comerciais que comercializem mercadorias tributadas pelo regime normal do imposto, o que não é caso do contribuinte varejista de combustíveis, razão de se exigir apenas o ICMS por solidariedade e por antecipação tributária, sendo, portanto, descabida e **impertinente qualquer alegação sobre presunção**, por não se aplicar ao caso em análise.

Terceira consideração. Igualmente, não é possível a compensação dos ganhos e das perdas, como pretende o recorrente, pois, por se tratar de levantamentos diários a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio contribuinte, **tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, a partir do inofismável estoque físico de abertura apurado pelo próprio contribuinte**, o qual é acrescido do volume recebido no dia e deduzido do volume vendido no dia, o que resulta no estoque *escritural*, o qual é confrontado com o estoque *físico* de fechamento, **a cada dia apurado pelo contribuinte**, eis que as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridicizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.

Quarta consideração. Também não acolho a alegação recursal de que a formação da base de cálculo do ICMS apurada através do custo médio unitário, inflado com o valor do ICMS de toda cadeia produtiva, acarreta *“incidência do ICMS sobre o ICMS que estava ‘por dentro’ no preço”*.

E não acolho o argumento por se tratar de uma premissa falsa a alegação de que, o fato de no custo médio se encontrar inflado do ICMS-ST, incide *“ICMS sobre o ICMS que estava ‘por dentro’ no preço”*, já que o combustível adquirido sem documentação fiscal e, portanto, sem origem, não possui comprovação de que houve tributação do ICMS normal da operação anterior e muito menos do ICMS-ST, inerente às operações subsequentes, de modo a configurar duplicidade de incidência, a qual só ocorreria se houvesse prova de tais tributações e, concomitantemente, mantivesse as exigências relativas às duas infrações. Porém, repita-se, em razão da falta de documento fiscal da operação de aquisição do combustível, torna-se impossível acolher tal premissa.

Quanto a alegação de que a apuração da base de cálculo das omissões de entrada dos combustíveis deveria se obter a partir do preço praticado pela Refinaria de Petróleo e pela Usina de Álcool, deve-se registrar que, inerente à infração 2, a apuração da base de cálculo do ICMS-ST decorreu da multiplicação das quantidades de litros de combustíveis entrados sem documentação fiscal pelo PMPF (preço médio ponderado a consumidor final), como sugere o recorrente e se pode constatar através dos demonstrativos às fls. 13v a 16v dos autos, a exemplo do mês de junho de 2020, no valor de **R\$ 4,4020** (fl. 13v).

Já em relação à infração 1, decorrente da condição de responsável solidário do autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiro (contribuinte de direito) desacompanhadas de documentação fiscal, apurado através de auditoria de estoque, independentemente do tipo de mercadoria, para

efeito de determinação da base de cálculo do ICMS, deve-se aplicar as regras estabelecidas no art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96, dentre as quais “*o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado*”, conforme procedeu o autuante, às fls.9v a 13 dos autos, a exemplo do mês de junho de 2020, no valor de R\$ 3,4674 (fl. 9v ou 13v).

Por fim, a respeito da alegação recursal do caráter confiscatório da multa, ressalto que tais penalidades são previstas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e, de acordo com o artigo 125, incisos I e III do COTEB, Lei nº 3.956/81, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, razão para me abster de qualquer juízo.

Registre-se, ainda, inexistem quaisquer alegações recursais de mérito relativas às infrações 3 a 5 do lançamento de ofício.

Diante de tais considerações, vislumbro que as razões recursais são incapazes à reforma da Decisão recorrida, especialmente porque a acusação fiscal não trata de presunção legal e nem de variação volumétrica, temas abordados na jurisprudência trazida pelo recorrente, as quais não condizem com a matéria sob análise.

Contudo, destaco que a multa de 100%, aplicada na peça vestibular à infração 2, já havia sido retificada no Acórdão JJF nº 0053-01/23-VD para 60%, devendo-se tal adequação **ser atualizada no SIGAT** (fl. 151), já que, nos termos do art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, a penalidade é de 60% quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares, devendo assim ser considerada.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0036/22-6, lavrado contra **GM COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.447.635,20**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 109.520,40 e 100% sobre R\$ 1.338.114,80, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 476,32**, previstas nos incisos IX e X-A da mesma lei e artigo já citados, com os acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS