

A. I. Nº - 269138.0148/21-0  
AUTUADO - C.R.M. COMBUSTÍVEIS LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08/03/2023

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0015-01/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Foram constatados ganhos volumétricos, registrados no LMC/Registro 1300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP. Infração parcialmente caracterizada, em virtude da retificação da multa aplicada. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 27/09/2021, refere-se à exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$ 85.612,65, mais multas de 100%, imputando ao autuado as seguintes irregularidades:

**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, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019, no valor de R\$ 69.576,29, mais multa de 100%.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98.

Multa aplicada: alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

**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 PMF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019, no valor de R\$ 16.036,36, mais multa de 100%.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23, § 6º, inciso II, “b”, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98.

Multa aplicada: alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 30/09/21 (DT-e às fls. 22/23) e ingressou tempestivamente, em 26/11/2021, com defesa administrativa às fls. 25 a 37 (frente e verso).

Inicialmente faz um resumo dos fatos, transcrevendo as infrações imputadas, bem como seus respectivos enquadramentos legais.

Em seguida argui a ilegalidade/inconstitucionalidade do Art. 10, Parágrafo Único, da Portaria 445/1998.

Considera que a alteração na Portaria 445/98, em verdade, fixou a variação volumétrica dos combustíveis ensejada pela variação da temperatura como fato gerador do ICMS. Ou seja, que instituiu novos parâmetros para a base de cálculo do ICMS-ST de tais produtos, na medida em que diz determinar que será caracterizada omissão de entrada de combustível a apuração de ganho oriundo da dilatação térmica deste.

Transcreve o art. 8º, da Lei Complementar 87/96, que define a base de cálculo do ICMS, aduzindo que a Portaria 445/98, 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.

Traz à colação o art. 150, I, da Constituição Federal, asseverando que a autuação guerreada defende uma tributação já reconhecida como indevida em outras unidades da Federação. Cita como exemplo o Estado da Paraíba, mencionando a decisão TJPB 4ª Câmara Especializada Cível no Processo 00018281820158150000.

Aponta que o Superior Tribunal de Justiça, também, já enfrentou o tema, quando os Estados tentaram cobrar das distribuidoras ICMS sobre volume resultante de dilatação causada pela elevação da temperatura, e cita o AgRg no REsp 1029087/PE.

Menciona que a mesma tentativa frustrada realizada pelo Estado para arrecadar ICMS indevido das distribuidoras agora está sendo tentada contra os postos de combustíveis, o que considera um absurdo.

Além de questionar a legalidade e a constitucionalidade do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98, assevera que o simples fato de o recolhimento de todo o ICMS devido na cadeia de comercialização dos combustíveis ser realizado integralmente de forma antecipada fulmina os autos de infrações vergastados, bem como tornará insubsistente qualquer iniciativa do Auditor Fiscal em apurar falta de recolhimento de tal tributo através de fiscalização da Defendente.

Assinala que se tratando da comercialização de combustíveis, tem-se que o ICMS incidente sobre os produtos comercializados pela Defendente é recolhido no regime de substituição tributária progressiva, o qual foi instituído pelo § 7º, do art. 150, da Constituição Federal.

Diz que assim sendo, é inquestionável a impossibilidade de falta de recolhimento de ICMS por parte dos postos de combustíveis, pois estes figuram como contribuintes substituídos, o que equivale a dizer que não são os responsáveis pelo recolhimento de tal imposto, sendo as refinarias as contribuintes substitutas e, portanto, responsáveis pelo pagamento antecipado de todo combustível vendido.

Salienta, ainda, que, no caso da revenda de combustíveis, além de a obrigação de recolhimento antecipado de todo o ICMS devido por toda a cadeia de comercialização ser das refinarias, estas vendem os combustíveis para as denominadas distribuidoras, as quais, por sua vez, incumbem-se de revender aos postos de combustíveis.

Dessa forma, considera ser lógico que todo e qualquer combustível que venha a ser apurado nos tanques dos postos revendedores já sofreram a incidência do ICMS, entendendo que diante disso, jamais poderá haver falta de recolhimento de tal tributo pelo posto.

Assevera que no caso dos autos, tem-se, claramente, que a autuação é embasada em presunção, na forma dos arts. 4º, § 4º, IV, 6º, IV, e 23-A, todos da Lei nº 7.014/96, e que sendo assim, há de ser observada a Instrução Normativa 56/07, que transcreve.

Comenta que, com base em determinação inserida no item 2 da IN supracitada, o preposto fiscal, ao verificar que as operações habituais do contribuinte são integralmente sujeitas à substituição tributária deveria abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Assinala que o combustível que ingressa nos tanques da Defendente, não por vontade destes, mas sim por determinação legal, já teve todo o ICMS recolhido antecipadamente, inclusive sobre preço presumido que, via de regra, é significativamente superior ao preço efetivo.

Dessa forma, requer que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração.

No mérito, alega inexistência de Fato Gerador, aduzindo que a mera e suposta variação volumétrica dos combustíveis não representa circulação de mercadoria e, portanto, não consubstancia fato gerador de ICMS.

Argumenta que o fato de haver, em determinados momentos, sobra de combustível, não significa ser oriunda da dilatação volumétrica deste acarretada pela variação positiva da temperatura, não configurando fato gerador de ICMS, pois, não houve a efetiva comercialização do produto.

Assinala que apenas seria possível caracterizar fato gerador do questionado tributo caso restasse comprovado pelo Auditor que a Defendente vendeu mais combustível do que comprou, o que afirma não ter ocorrido no caso em tela.

Registra que os combustíveis possuem alta volatividade, o que significa dizer que qualquer variação da temperatura, negativa ou positiva, enseja alteração do volume destes. Acrescenta que não é por outra razão que, da mesma forma que os Livros de Movimentações de Combustíveis registram ganhos, também registram perdas.

Ressalta que não se deve apontar supostas diferenças como se fossem oriundas apenas de variação volumétrica, e que há variação de estoque diário, apurando-se, por vezes perdas e sobras, as quais se compensam.

Reclama que na autuação não se cogita sequer a compensação dos ganhos com as perdas registradas.

Chama atenção que os instrumentos de medições dos tanques dos postos, sejam de forma mecânica/manual ou eletrônica, se resume em uma régua de medição, a qual nunca atinge valores exatos, e que por isso, verifica-se sobras e perdas variadas por dia.

Acrescenta que o Auto de Infração, ainda que aponte sobra – não leva em consideração as perdas – não tem qualquer estudo físico feito pelo fiscal, para comprovar que tais sobras são resultantes de dilatação térmica.

Comenta que se a dilatação térmica dos combustíveis se trata de um fenômeno físico, por óbvio que sua constatação deveria ser feita através de instrumentos que meçam a temperatura destes, de acordo com a variação no decorrer do dia. Reclama que não foi feito nenhum procedimento nesse sentido pelo autuante.

Visando amparar seu entendimento de inocorrência do fato gerador do tributo em discussão, transcreve parte de algumas decisões do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco e do Estado da Paraíba.

Em seguida passa a transcorrer sobre a distinção entre Variação Volumétrica e Variação de Estoque, dizendo ser impossível alcançar os resultados elencados no auto de infração sem um estudo do fenômeno físico que acarreta a expansão dos combustíveis a resultarem sobras.

Comenta que o tema expansão volumétrica dos combustíveis já está regulamentado desde o ano de 1959 pela Portaria nº 27/1959 do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio

Entende que o autuante está analisando as variações de estoques diários e elegendo como omissão de entrada as sobras dos combustíveis, dentro do mesmo dia, sem considerar as perdas e subtrai-las a alcançar a real sobra ou perda de estoque, para posteriormente verificar se estão dentro do limite de tolerância previsto na Portaria impugnada (1,8783%).

Diante de tal entendimento, assevera que a sistemática adotada pelo fiscal não se enquadra na própria obrigação prevista na Portaria, uma vez que as sobras por ele apontadas não tem qualquer relação com dilatação térmica.

Questiona, ainda, a eventual retroatividade da Portaria 445/1998, salientando que os supostos fatos geradores ocorreram nos exercícios de 2015 a 2019.

Assinala que, em que pese a Portaria em tela tenha sido criada no ano de 1998, o parágrafo único do art. 10, foi inserido na Portaria em 24 de outubro de 2019, e que os combustíveis resultantes da expansão volumétrica apurados em momento anterior a 24/10/2019 jamais poderão ser qualificados como omissão de entrada e, muito menos, tributados pelo ICMS.

Ao final, volta a arguir a nulidade do Auto de Infração, alegando que não atende aos requisitos mínimos de validade, de forma a prejudicar totalmente o direito ao contraditório e à ampla defesa da Defendente.

Transcreve alguns artigos do RPAF/BA, visando sustentar sua alegação, e volta a recapitular as argumentações já trazidas na peça defensiva.

Ratifica que não há no auto de Infração nenhuma comprovação da ocorrência de ingresso nos estabelecimentos comerciais da Defendente de mercadoria sem os respectivos documentos fiscais e sem o devido registro, tendo como base, o próprio arquivo de SPED com todas as NF's registradas.

Conclui a impugnação, questionando a multa aplicada, considerando-a ilegal e inconstitucional.

Acrescenta que a mesma viola os princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva, não-confisco e da segurança jurídica.

Destaca que segundo o disposto na Lei nº 9.430/1996, em seu art. 61, os acréscimos moratórios, onde se inclui a multa, estão limitados ao percentual de 20% sobre o valor do débito.

Com ou intuito de demonstrar suas alegações, traz à colação decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 754.554 Goiás, de relatoria do Ministro Celso de Mello; decisões de outros Tribunais no País; bem como ensinamentos de Hugo Machado de Brito e Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.

Finaliza a peça defensiva, requerendo a improcedência do Auto de Infração; a exclusão da exigência dos fatos ocorridos em período anterior a 24/10/2019, caso o primeiro pedido não seja acatado; como também a redução da multa aplicada para o patamar de 10%, em última hipótese.

O autuante presta informação fiscal às fls. 40 a 51 (frente e verso), a princípio comentando sobre o controle dos estoques nas Ciências Contábeis.

Ressaltando que um dos conceitos elaborados é o inventário, cita ensinamentos de José Carlos Marion, reproduz o que dispõe o caput do art. 1º da Portaria 445/98, e afirma que um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (EF). Fórmula matemática:  $EF = EI + E - S$ .



Também comenta sobre a frequência de realização dos inventários e do controle do estoque de combustíveis feito pelos postos revendedores, inclusive o registro efetuado no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e a Escrituração Fiscal Digital (EFD). Diz que no LMC existe um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, considerando que os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas.

Ressalta que, 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 Portaria DNP 26/92). Portanto, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%.

Informa que na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310, e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis. O registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque. O registro 1320 trata do volume de vendas no dia. Cita os campos de cada registro.

Destaca que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas no registro 1300 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia, bico por bico de abastecimento e também por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

Ressalta que até a publicação da Portaria 159, de 24 de outubro de 2019, a SEFAZ restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário.

Com o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desse, são realizados inventários de cada combustível no início a ao final de cada dia de operação. Com a nova redação da Portaria 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levam em consideração os valores anualmente anotados no Registro de Inventário.

Apresenta o fundamento fático do percentual limite de 1,8387%, estabelecido pela SEFAZ-BA para os ganhos registrados na EFD. Explica como foi efetuado o cálculo, inclusive a Tabela de Conversão de Densidade para 20 Graus Celsius. Diz que o mencionado percentual trazido no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 foi deduzido através da aplicação dessas tabelas de correção de densidade e volume, constantes na legislação que trata dos combustíveis.

Conclui que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico. Além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Afirma que é apropriado que o parágrafo único do art. 10 se encontre na Seção III da Portaria 445/98, que cuida especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamento quantitativo de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo.

Sobre a inexistência de “presunção de omissão de entradas” no levantamento de fiscalização, comenta sobre o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98; diz que esse percentual é mais do que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92, com isso,

criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar de “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura”.

Dessa forma, ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física. Todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia.

Conclui que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, seguindo as leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante se certo no mundo fenomênico.

Em relação ao cancelamento dos ganhos com as perdas, diz que o defendente alegou que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes, anotados no registro 1300 da EFD. Afirma que essa alegação não deve prosperar, considerando que o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dias anteriores e posteriores. Por isso é errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”.

Quanto aos erros de medição, ressalta que existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que sendo mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Dessa forma, na prática cotidiano dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6%.

Afirma restar demonstrado que o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/96 e não no art. 4º, § 4º da mesma Lei. Quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07. Entende ser errado pretender aplicar a proporcionalidade da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

Em relação às multas aplicadas comenta que não foram superiores a 100%, e como na Bahia, o art. 45, da Lei nº 7.014/96 estabelece reduções de 70%, 35% e 25% para as mesmas, fica afastada qualquer possibilidade de se considerar confiscatórias tais penalidades.

Conclui pedindo a procedência do presente lançamento.

Na sessão de julgamento, por videoconferência, foi realizada sustentação oral pelo advogado Dr. André Lopes Sales, OAB nº 40.104/BA.

## **VOTO**

Inicialmente constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

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

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

De acordo com os dados cadastrais, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação, os responsáveis pela retenção do imposto, nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

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 (infração 01). E devido também o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (infração 02).

As infrações em comento, portanto, exigem o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Portanto, as infrações não decorrem da “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º.

O defendente apresentou, ainda, o entendimento, no sentido de que as operações em questão não poderiam ser tributadas em operações subsequentes.

Registro que o contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

Registro 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.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendente.

Deve ser ressaltado que a variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria

omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

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

Vale salientar, que Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único, ao art. 10 da mencionada Portaria:

*Art. 10*

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

A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, na realidade, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, descrevendo como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se apenas novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Dessa forma, apesar de a Portaria 159/19 ter sido publicada em 25/10/2019, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, tendo em vista as disposições constantes no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, não havendo dessa forma que se falar em descabimento da retroatividade na presente situação, conforme, inclusive, entendimento da PGE.

Descabe, portanto, o entendimento do autuado de 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, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ressalto que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatarem saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

A exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos volumes de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas, não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

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



Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descritas as infrações, a acusação fiscal está correta, relativamente à falta de recolhimento do imposto, tanto por responsabilidade solidária, bem como por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ficando, portanto, caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Entretanto, como a aplicação da segunda infração é consequência da falta de recolhimento do imposto, referente à antecipação tributária, o percentual da multa deve ser de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, pelo que retifico.

Vale ainda frisar, que as multas aplicadas estão previstas em lei e não cabe a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, conforme determina o art. 167, I, do RPAF/99.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, em razão da correção da multa aplicada na infração 02, que passou para 60%.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0148/21-0**, lavrado contra **C.R.M. COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 85.612,65**, acrescido da multa de 60% sobre o valor de R\$ 16.036,36 e da multa de 100% sobre o valor de R\$ 69.576,29, previstas no art. 42, inciso II, alínea “d” e inciso III, alínea “d”, respectivamente, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de fevereiro de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR