

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0002/20-8  
RECORRENTE - POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JF nº 0196-01/20-VD  
ORIGEM - SAT/ COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 14/03/2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0025-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. COBRADO COM BASE EM PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DECORRENTE DE ENTRADAS NÃO REGISTRADAS APURADAS PELA VERIFICAÇÃO DE GANHOS VOLUMÉTRICOS REGISTRADOS NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD ACIMA DOS ÍNDICES ADMITIDOS PELA ANP. Exigência fiscal relativa à antecipação tributária vinculada ao Auto de Infração que exigiu o ICMS por solidariedade, julgado procedente por essa Câmara. Infração 01 subsistente. 2. MULTA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. Recorrente não conseguiu elidir a acusação. Impossibilidade de redução da multa, em razão da revogação de dispositivos que admitiam tal procedimento. Infrações 02, 03 e 04 subsistentes. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão da 1ª JF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0196-01/20-VD), que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/02/2020 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor de R\$ 31.511,62, sob a acusação do cometimento das 04 (quatro) irregularidades assim designadas na instância de origem:

*“Infração 01 (04.07.02) - falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de 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, ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 21.638,85, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;*

*Infração 02 (16.01.01) – deu entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço sujeito à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido de março de 2015 a novembro de 2017, sendo exigido multa no valor de R\$ 4.227,00, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96;*

*Infração 03 (16.01.02) – deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido de janeiro de 2015 a novembro de 2017, sendo exigido multa no valor de R\$ 2.910,21, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96;*

*Infração 04 (16.01.06) – deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido de dezembro de 2017 a novembro de 2019, sendo exigido multa no valor de R\$ 2.735,56, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96;”.*

A Junta apreciou a lide no dia 14/12/2020, tendo decidido pela Procedência nos seguintes termos (fls. 60 a 62):

**“VOTO**

*Inicialmente, 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.*

*Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração sob a argumentação de que a exigência fiscal se baseia em*

*dispositivo legal já revogado. O autuante calculou o custo médio de cada produto no último mês de aquisição de cada ano para apuração da base de cálculo do imposto devido relativo ao imposto devido por solidariedade, repetindo os cálculos já apresentados no Auto de Infração nº 2691380004/20-0. O aproveitamento destes cálculos serviu para compensação do imposto devido por antecipação tributária, objeto deste auto de infração. Acrescento, também, que o § 6º do art. 23 da Lei nº 7.014/96 não foi revogado, mas alterado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19. O débito do imposto foi calculado obedecendo ao disposto na nova redação do 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. Ademais, de acordo com o art. 19 do RPAF, ainda que o dispositivo indicado estivesse incorreto, não acarretaria a nulidade, desde que, pela descrição dos fatos, ficasse evidente o enquadramento legal.*

*Entendo desnecessária a juntada deste auto de infração ao de nº 2691380004/20-0, embora reconheça que poderiam estar juntos em um só PAF, pois são correlatos. A separação em dois PAF's não prejudica o presente julgamento, pois o julgamento do referido auto de infração já foi objeto de deliberação por esta Junta de Julgamento Fiscal com decisão pela procedência total.*

*Em relação à infração 01, a lide consiste na antecipação tributária sobre combustíveis decorrente da exigência fiscal por solidariedade em omissão de entrada de mercadoria do Auto de Infração nº 2691380004/20-0, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.*

*Considerando que o autuado não apresentou qualquer argumentação em relação ao mérito da infração 01, não cabe neste auto de infração o retorno à discussão da lide que foi objeto do citado auto de infração e considerando que essa Junta de Julgamento Fiscal julgou por unanimidade a procedência daquele auto, confirmo a subsistência da infração 01.*

*Em relação às infrações 02, 03 e 04, ficou confirmado que o autuado não escriturou as notas relacionadas nos demonstrativos das fls. 21 a 32. O suposto registro das notas fiscais nº 84345 e 112446 no LMC não exime o autuado da sua escrituração no registro de entradas. Infrações subsistentes.*

*Impossível a aplicação do disposto no art. 158 do RPAF e no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, visando a redução da multa aplicada nas infrações 02, 03 e 04. Os referidos dispositivos foram revogados pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/19, e pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, respectivamente.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.”.*

Respalhado no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 73 a 83, no qual inicia indicando a tempestividade da peça e elaborando um breve resumo do feito.

Preliminarmente, aduz a nulidade da Decisão de Primeira Instância, por não ter julgado em conjunto o Auto de Infração nº 269138.0004/20-0, que exigiu o imposto por responsabilidade solidária, tida como principal em relação a este lançamento, que seria acessório.

As duas autuações, a seu ver, deveriam ter sido elaboradas em conjunto.

Outro fato a ensejar nulidade é a impossibilidade de que um texto trazido em uma Portaria venha a caracterizar omissão de entradas de mercadorias, o que viola o princípio da legalidade. O parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 inova ilegalmente no ordenamento jurídico, criando fato gerador, sendo ele a simples variação volumétrica.

**Lado** outro é que o Auto de Infração analisou o período de 2015 a 2019, tendo sido o referido parágrafo único introduzido no art. 10 da Portaria nº 445/98 apenas em 25/10/2019, não sendo possível retroagir os seus efeitos.

Não é juridicamente possível a apuração diária do imposto, em detrimento da mensal, tendo em vista a ausência de regime especial de fiscalização.

No mérito, aponta a existência de erros de medição e de inserção de notas, comprovação de ausência de vendas em volumes superiores às compras, falta de certeza do cometimento da infração.

Requer a redução da multa da infração 01 para 70%, bem como a minoração em 90% das multas das infrações 02 a 04. As notas fiscais destas últimas, embora omissas na EFD por mero “*equivoco contábil*”, foram lançadas no LMC (Notas Fiscais nºs 84.345 e 112.446).

Alega que no Auto de Infração nº 269138.0004/20-0, julgado Procedente pela 1ª JJF, comprovou

inexistir omissão de entradas, mas sim ausência de envio de retificadora e erros de medição, que ocasionaram perdas e ganhos sucessivos.

Pede deferimento.

O Recurso foi dado como intempestivo.

O contribuinte ingressou com “*IMPUGNAÇÃO ACERCA DA INTEMPESTIVIDADE*” às fls. 121 a 129, que foi conhecida e não provida às fls. 152/153.

Os “*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO*” de fls. 159 a 167 foram conhecidos e providos como PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO às fls. 170/171, de forma que o Recurso Voluntário interposto foi encaminhado para julgamento por uma das Câmaras do CONSEF.

Na diligência de fl. 176 foi registrado que o sujeito passivo apresentou formulários de registro de estoque que estão em desacordo com as informações apresentadas pela autoridade fiscal. Não foram anexados os papéis de trabalho utilizados pelo auditor, com o detalhamento dos registros diários da empresa autuada, a despeito da sabida existência dessas informações, produzidas, inclusive, pelo próprio contribuinte.

Assim, foi solicitada a apresentação dos mencionados papéis de trabalho, juntados em meio magnético pelo auditor no CD de fl. 181, oportunidade em que foi reaberto o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

O recorrente se manifestou às fls. 190/191, pugnando mais uma vez pelo julgamento em conjunto dos dois Autos de Infração, uma vez que são totalmente dependentes.

Prestada informação fiscal pelo auditor à fl. 195, concordando com o pleito de julgamento conjunto.

Pautado para julgamento no dia 31/01/2023, a empresa suscitou a necessidade de ter tomado conhecimento da última informação fiscal produzida, em que pese não tenha havido qualquer inovação no Auto de Infração, o que foi deferido na diligência de fl. 201.

Intimado (fls. 206-A e 209), o recorrente não se manifestou.

## **VOTO**

O requerimento de julgamento em conjunto deste Auto de Infração e daquele de nº 269138.0004/20-0 foi atendido, na medida em que apreciados pelos mesmos órgãos de Primeira e de Segunda Instâncias (1ª JJF e 1ª CJF).

Por meio do Acórdão JJF nº 0197-01/20-VD, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal julgou Procedente o Auto de Infração nº 269138.0004/20-0, entendimento mantido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal no Acórdão CJF nº 0221-11/23-VD, da relatoria do conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira.

Os fundamentos de fato e de direito da quase totalidade das preliminares suscitadas, de alguma maneira, se confundem com o mérito, que será julgado a seguir.

São eles: inexistência da infração relativa ao imposto devido por responsabilidade solidária; impropriedade metodológica; irregularidades na condução dos trabalhos de auditoria; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais e ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, especialmente esta última, inaplicável a fatos pretéritos.

O auditor expôs com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveu as irregularidades, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

Com efeito, na hipótese de constatação de omissão de entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, o art. 10 da Portaria nº 445/98 prevê a exigência do imposto por responsabilidade solidária e própria. Entretanto, não determina relação de vinculação ou subsidiariedade, de maneira que um não possa ser lançado sem o outro.

Inexistente violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º; RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos minuciosos aspectos abordados no Recurso Voluntário.

Rejeitadas as preliminares de nulidade.

No que diz respeito à infração nº 01, a busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração Tributária no âmbito das suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material.

Não têm fundamento as censuras do recorrente, pois, a EFD faz prova contra ele (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da escrita para fazer prova contra outra parte dela.

Relativamente à aplicação retroativa do parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98, com a publicação de tal dispositivo, alterou-se o procedimento a ser realizado nos levantamentos de estoques dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e no final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Portaria nº 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso desse tipo de estabelecimento, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em conta os valores anualmente anotados no livro RI (Registro de Inventário), como a redação anterior Portaria nº 445/98 impunha.

Segundo o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios.

Inexiste presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização em lide, pois o percentual de 1,8387%, citado no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970), sendo mais 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 do fenômeno natural de dilatação dos combustíveis submetidos a variações de temperatura.

Não há juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois não se aplica ao caso concreto um processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável.

A Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio violar o princípio da legalidade nem criar conceitos novos de contabilidade, mas foi publicada para orientar os trabalhos de auditoria de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, dadas as dificuldades encontradas pelos fiscais em face da diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações.

No caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda, no início do dia, e outra no final do dia, após encerradas as vendas.

Além disso, os postos devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico: o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008.

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 nos registros 1310 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 tanque por tanque, antes de ser consolidado no registro 1300.

Os levantamentos de estoque já são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o recorrente já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação de que não há demonstração da base de cálculo ou de que inexistente fato gerador.

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.

A Portaria DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode alegar de maneira vaga que houve um erro para afastar a utilização pelo Fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6% (item 13, “f” da Instrução Normativa anexa à Portaria DNC 26/92).

O percentual utilizado pela SEFAZ é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite.

Obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Poder-se-ia alegar que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotadas no registro 1300 da EFD. Essa alegação não poderia prosperar, pois, como 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 dos dias anteriores ou posteriores.

Como sabido, existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6%.

Um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária.

A demonstração da ocorrência desse erro deve ser feita com base em documentos, de origem externa ou interna.

A prova de que existem eventuais erros no registro 1300 da EFD do contribuinte deve ser feita pelo mesmo.

A matéria controvertida já foi objeto de análise na segunda instância deste Conselho, por

intermédio do PAF (Processo Administrativo Fiscal) nº 206958.0002/20-7 (Recursos de Ofício e Voluntário), cujas razões de decidir peço licença para reproduzir.

O contribuinte, na condição de adquirente e revendedor de combustível, mercadoria enquadrada por Lei no regime da substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que, no caso de combustíveis, a Lei nº 7.014/96 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 efetuar a retenção na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Não se está a cogitar, na presente autuação, da presunção 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, motivo pelo qual não há que se falar em presunção.

Igualmente, é necessário pontuar que o imposto é exigido do sujeito passivo na condição de responsável próprio, por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1300 da EFD).

Também há que se frisar que, nos termos do art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/12), dispositivo legal que vigia à época dos fatos geradores, *“a escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade”*.

O art. 219 do Decreto nº 13.780/12, vigente à época, determinava que *“o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF 1/92)”*.

Já o art. 247 do RICMS disciplina 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 (Conv. ICMS 143/06)”*.

Por fim, o art. 251 do aludido Decreto determina que:

*“Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.*

*(...)*

*§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”*.

Os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que cuida-se da exigência do imposto decorrente do “ganho” de combustíveis, apurado por meio da variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP e o registrado pelo contribuinte no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), por meio do Registro 1300 da EFD, que se destina ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo do Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Vale destacar que estoques iniciais são constatados diariamente com a medição física da quantidade de certo combustível no tanque no início de cada dia, ao qual se pode acrescer o volume recebido no referido dia e deduzir o volume de vendas através dos bicos, apurando-se o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, realizado através da

medição física, detectando-se, assim, perdas ou ganhos, os quais também são contabilizados no aludido LMC (livro de Movimentação de Combustíveis).

Cumpre, ainda, registrar que o estoque físico de fechamento, em princípio, é igual ao estoque inicial de abertura do dia seguinte.

Contudo, da análise do levantamento fiscal, verifica-se que os “*ganhos*” registrados diariamente pelo contribuinte excederam o índice de 1,8387% do volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), conforme é admitido como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando o Fisco à conclusão lógica de que o excedente de ganho legal, na verdade, não se trata de “*ganho*” pela variação volumétrica, mas sim de entradas de combustíveis sem o devido documento, conforme o que restou apurado na ação fiscal.

Inadmissível acatar o percentual excedente a 1,8387% como “*ganho*”, restando configurada entrada de combustível sem documentação, com a consequente responsabilidade própria do adquirente pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais.

A exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, do que restam configuradas entradas efetuadas sem documentação fiscal.

Neste caso, o adquirente assume a condição de responsável pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, por ter adquirido e armazenado combustíveis adquiridos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal.

O fato se enquadra na hipótese legal, em relação às mercadorias que o autuado deteve para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento feito pelo próprio, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao Fisco o cotejo entre os estoques físicos e os escriturados para apurar o ilícito de entradas sem documentação fiscal.

Portanto, repito, todas as alegações da impugnação, preliminares ou repisadas no mérito, não encontram nexo causal com o presente lançamento de ofício, razão de não as acatar.

Tal fato é reforçado pelo art. 10 da Portaria nº 445/98 e pela redação dada a este dispositivo via Portaria nº 159/19, de natureza procedimental, que se reporta à omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da variação volumétrica regular.

Não há inovação – por se tratar de método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) -, relativa à responsabilidade própria pelo pagamento do imposto por antecipação tributária.

No que tange à alegação de que o ordenamento jurídico não permite que variação volumétrica seja entendida como fato gerador do imposto, melhor sorte não coube ao recorrente, pois não se trata de ganho por variação volumétrica, mas de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal e sem escrituração.

De acordo com o art. 10 da Portaria nº 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

O impugnante não apresenta qualquer objeção aos números apurados e não comprova a alegada existência de erros procedimentais, administrativos, materiais ou em sua escrita fiscal, a qual, repito, lastreia-se em documentos e aferição física diária dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade.

Em relação às infrações 02, 03 e 04, ficou confirmado que o recorrente não escriturou as notas

relacionadas nos demonstrativos das fls. 21 a 32. O suposto registro das Notas Fiscais nºs 84.345 e 112.446 no LMC não exime o contribuinte da sua escrituração no Registro de Entradas.

Impossível a aplicação do disposto no art. 158 do RPAF e no § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, visando a redução da multa aplicada nas infrações 02, 03 e 04. Os referidos dispositivos foram revogados pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/19, e pela Lei nº 14.183, de 12/12/19.

Ademais, este órgão não tem competência para reduzir, cancelar, exercer controle de constitucionalidade ou negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do 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 **269138.0002/20-8**, lavrado contra **POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$ 21.638,85**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d”, do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 9.872,77**, prevista no inciso IX do mesmo artigo e Lei, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de fevereiro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS