

PROCESSO - A. I. N° 269138.0203/20-3
RECORRENTE - GILVAN A NUNES & CIA. LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0001-04/24-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/07/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0000-12/24-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Foram constatados ganhos volumétricos, registrados no LMC/Registro 1.300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP. O Autuado não apresentou elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Afastada a preliminar de nulidade suscitada. Retificada a multa aplicada. Infração parcialmente caracterizada. Modificada, de ofício, a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/11/2020, em razão da seguinte irregularidade:

***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 1.300 da EFD, nos exercícios de 2015 e 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 20.232,74, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.*

A 4ª JJF julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão JJF nº 0001-04/24-VD (fls. 110 a 127), com base no voto a seguir transcrito:

“De acordo com o constante na peça inicial, a exigência tributária visando reclamar crédito tributário no total de R\$ 20.232,74, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, está posta nos seguintes termos: “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 desacompanhados de documentação 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”.

Em sua defesa o autuado, em preliminar, apresentou arguições objetivando a nulidade do Auto de Infração, as quais passo a enfrentar.

Assim é que foi arguido que o presente lançamento busca amparo na presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto, art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, especificamente de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, conforme dispositivos indicados como infringidos, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, com a redação dada pela Portaria nº 159/19.

A este respeito vejo que em relação a Portaria nº 159/19, que alterou a Port. 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, a PGE/PROFIS, através do Parecer nº 20210697714-0, emitido no bojo de outro processo já tramitado neste CONSEF, já se posicionou na forma do excerto extraído, que fica aqui inserido, ante a concordância de minha parte com o mesmo:

“Tendo sido o lançamento realizado com base nas informações colhidas no LMC do contribuinte, informações estas devidamente espelhadas no Registro 1300 do EFD, não há nenhuma inovação nas normas que alteram a Portaria 445/98, mas, tão-somente, uma adequação do procedimento de verificação das informações prestadas diariamente pelo contribuinte”.

Também concordo com o autuante quando este cita que “não há que se falar ainda em violação ao procedimento regular pela fiscalização, haja vista, ter sido esse procedimento alterado e o procedimento de fiscalização ter sido feito em conformidade com essa alteração, tampouco, foram criados “novos parâmetros para a base de cálculo do ICMS ST”, como acredita o autuado, apenas modificou-se o procedimento de fiscalização”, não se podendo perder de vista ainda, que pelo texto literal do art. 141 do CTN, permite sua aplicabilidade imediata, retroagindo à data da ocorrência do fato gerador, à luz do constante no art. 144, § 1º do CTN”.

Quanto à questão da aplicabilidade da Port. 445/98, ante a alteração promovida pela Port. 145/19, concordo com o autuante quando assim se expressou: “(...) a modificação da Port. 445/98 através da Port. 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como seus prepostos devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD, estabelecendo novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141 do CTN, permite sua aplicabilidade imediata, retroagindo à data da ocorrência do fato gerador, à luz do constante no art. 144, § 1º do CTN”.

Destaco, também, que, ao contrário do quanto argumentado pela defesa, a autuação está pautada na atribuição ao autuado de responsabilidade solidária, a qual decorre de lei, sendo que, no caso do imposto devido nessa condição não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária instituída pela Lei 7.014/96:

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

(...)

IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Com isso entendo que, com base nos elementos que instruem os presentes autos, o lançamento não ocorreu com base em mera presunção, mas, levando em conta o percentual de 1,8387% constante no Parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, cujos ganhos registrados/declarados pelo autuado em sua EFD. Registro 1300, superaram esse percentual, e sobre o que excedeu incidiu a exigência tributária.

A arguição de ausência de nexo causal entre a acusação e a demonstração realizada pelo autuante, também não se confirma na medida em que os dados obtidos pela fiscalização se revestem naqueles declarados pelo próprio autuado em sua EFD, portanto, irrefutáveis, não sendo criado quantidades irreais pelo autuante, conforme dito pela defesa.

A dita ausência de base legal para o procedimento de apuração adotado também não se confirma, pois além de encontrar respaldo na Portaria nº 445/98 e no Art. 6º, inciso IV e 23, § 6º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, a apuração tem suporte nos lançamentos constantes da EFD do autuado, não se sustentando também o argumento de que os ganhos indicados na EFD são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes também anotados no registro 1300 da EFD, pois, conforme bem assinalado pelo autuante o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, e isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

Sobre os alegados equívocos de lançamentos na EFD, não estão acompanhados de comprovação, portanto, injustificáveis, além de que não pode o autuado apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Naquilo que concerne a alegação de que, acaso tenha cometido alguma infração, esta se limitou a descumprimento de obrigação acessória, ante a inconsistências na EFD, se trata de outro argumento que não se sustenta, na medida em que a auditoria englobou quatro exercícios e, não é justificável que, com o decurso de tão longo tempo, o autuado não tenha detectado ou percebido essas ditas inconsistências, não comprovadas, até porque, os lançamentos da EFD foram checados pelo autuante e não encontrou ou detectou essas alegadas inconsistências.

No que tange ao pedido de prazo para a regularização da EFD, não pode ser atendido, pois além de se referir a período já fiscalizado, o art. 247, § 4º, do RICMS/12, que a depender da situação, poderia ser aplicado, se encontra revogado, cuja vigência ocorreu, no período de 27/11/15 a 31/10/19, que ditava que o contribuinte teria “o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”, o que não é o caso.

Em relação a alegação de que a Port. 445/98 se encontra limitada pela Lei nº 7.014/96 e, por isso, não pode ser interpretada de forma apartada e de forma isolada do art. 10, parágrafo único, sendo claramente ilegal, não encontra sustentação tal argumento, na medida em que a autuação não foi efetuada apenas com sustentação na citada Portaria, consoante já dito acima, ela decorreu da atribuição de responsabilidade solidária ao autuado por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, cuja transferência de responsabilidade está prevista pelo art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, situação em que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96.

No que diz respeito a alegação defensiva de que a apuração do imposto devido, onde o autuado afirma que “o ICMS é tributo de apuração mensal, devendo ser aplicada alíquota vigente na época dos fatos”, não pode ser ignorado que no caso dos procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques, de acordo com a Port. 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício, e, sendo assim, os volumes de ganhos tidos como omissões de entradas com base no parágrafo único do artigo 10 da Port. 445/98 devem ser totalizados ao final do exercício, e, por conseguinte, também a apuração do ICMS se dará ao final do exercício, consoante elaborado pelo autuante.

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

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

Dito isto, deixo de acolher todos os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração.

Ao adentrar ao exame do mérito da autuação, de plano, fica indeferido o pedido para realização de diligência, visto que não foram apresentados pelo autuado elementos ou fatos concretos que dessem margem a realização de diligência objetivando dirimir quaisquer dúvidas. Os argumentos apresentados alegando a existência de possíveis equívocos que teriam sido cometidos pelo autuante, não se confirmaram, tampouco foram trazidos ou apresentadas pelo mesmo as ditas inconsistências no sistema.

Assim é que, analisando os argumentos apresentados pelo autuado, relacionados ao mérito da autuação, sintetizados no relatório que antecede este voto, verifiquei que, em tese, se assemelham aos que já foram apresentados em outras autuações já transitadas neste CONSEF.

Por isso, tomo como exemplo, o PAF nº 206958.0002/20-7, que foi apreciado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que, por intermédio do Acórdão nº 0193-03/20-VD, cuja relatora foi a I. Julgadora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, manteve o lançamento, com exclusão apenas de parcela que já havia sido incluída em Auto de Infração anterior, abarcando a mesma exigência, nos mesmos períodos contidos naquele Auto de Infração, situação esta que, se mantida, configuraria bis in idem, sendo mantido, entretanto, incólume a exigência relacionada aos demais períodos, que é a mesma indicada no presente Auto de Infração, qual seja: “O Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$ 6.435.310,16, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10) de terceiro desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2019.

Desta maneira, à luz da análise dos argumentos trazidos pelo autuado na presente peça de defesa, e por comungar e concordar totalmente com a fundamentação constante do aludido Voto proferido na 3ª JF, peço a devida vênia para incorporar e integrar ao presente voto excerto extraído do mesmo, ante à similaridade da acusação:

“(…)

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

Da leitura do Acórdão referido, depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se aplica a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Neste processo, a discussão é exatamente o contrário. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.

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

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f” da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

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

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

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

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

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

Sobre o pedido de revisão a ser realizado por fiscal estranho ao feito, fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b” do RPAF/99, entendendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são

suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. A informação fiscal foi prestada em conformidade com o art. 127 do RPAF/99, sendo utilizados argumentos respaldados na doutrina e na jurisprudência. Portanto, não se verifica elementos novos acostados aos autos pelo Autuante, que justifique reabertura do prazo de defesa como pretende o defendente.

Quanto ao mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado a responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, (combustíveis: óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. (Infração 04.07.01).

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

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

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

Entretanto, observe que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exibir esta comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

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

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

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

Sobre estas alegações, saliento que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

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

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

Assim, verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendente, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal. A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

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

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

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

A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD 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).

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

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

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

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

Sobre esta alegação, verifico que assiste razão ao Autuado. Constato que o citado Auto de Infração, nesta data, já foi inclusive julgado por este CONSEF, conforme Acórdão JJF Nº 0083- 01/20-VD. Verifico que o referido PAF possui três infrações à legislação tributária, com a mesma natureza, metodologia de apuração e iguais mercadorias (óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), do presente processo. Entretanto, naquela ação fiscal, o Autuante limitou-se aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, que por esse motivo, os valores inerentes a tais exercícios serão excluídos do presente lançamento. Dessa forma, as ocorrências referentes aos anos de 2015 e 2016, subsistem incólumes e são procedentes.

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

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

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

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

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

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

O fato concreto e relevante é que, apesar dos respeitáveis argumentos apresentados pelo autuado, nada foi comprovado e nem justificado os ditos “ganhos” apurados pelo autuante na sua EFD, Registro 1300, dados estes que foram declarados e registrados pelo próprio e que serviram de base à autuação.

Vejo, por fim, que a penalidade aplicada no percentual de 100%, não é a cabível para este caso, razão pela qual faço sua adequação para o percentual correto de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 20.232,74, tendo em vista a adequação da penalidade aplicada do percentual de 100% para o efetivo de 60%.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 138 a 156), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual disse que o ICMS incide sobre o consumo de bens e serviços, por conseguinte, toda vez que as mercadorias circulam há cobrança do imposto, todavia, existem particularidades com relação ao imposto incidente sobre os combustíveis.

Explicou que a primeira peculiaridade é que o ICMS não tem valor fixo, ou seja, o imposto corresponde a um percentual do preço pago pelo consumidor, de modo que quando o preço da mercadoria aumenta, o valor do ICMS a ser recolhido também aumenta, mesmo sem qualquer alteração da sua alíquota, e que a segunda característica do imposto incidente sobre os combustíveis está atrelada ao fato de que os combustíveis fazem parte do regime de substituição tributária progressiva, no qual o imposto de toda cadeia produtiva é recolhido na origem, sendo que, no caso da Gasolina e Óleo Diesel, o tributo é recolhido pelas Refinarias de Petróleo, e no caso do Etanol Hidratado, o ICMS é recolhido pelas Usinas Produtoras de Álcool.

Apontou que outro atributo do ICMS é que seu cálculo está embutido no valor cobrado no preço final da mercadoria, ou seja, o denominado cálculo por dentro, e citou entendimento de Alessandra Silva Santana Camargo do professor Hugo de Britto Machado.

Informou que o preço adotado para configuração da alíquota do ICMS-ST é extraído da média ponderada para verificar quanto o produto vale quando chegar nas bombas de combustíveis, realizada quinzenalmente, podendo ser utilizada a Margem de Valor Agregado (MVA) ou o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), devendo ser utilizada a maior delas para retenção e recolhimento do imposto devido.

Relatou que os produtos comercializados pela Refinaria de Petróleo-Petrobrás (Óleo Diesel e Gasolina) e Usinas de Álcool (Etanol Hidratado), têm as seguintes etapas de comercialização:

a) Refinaria de Petróleo ou Usina de Álcool: retém o imposto dos Distribuidores de

Combustíveis, utilizando MVA ou PMPF previstas na legislação, até o consumidor final;

- b) Distribuidores de Combustíveis:** comercializam os combustíveis sem tributação para os postos revendedores de combustíveis;
- c) Postos Revendedores de combustíveis:** comercializam os produtos para o consumidor final sem tributação.

Acrescentou que são mercadorias cujos critérios de apuração da base de cálculo têm regime jurídico próprio e específico, distinto dos demais, conforme previsto na legislação de regência do ICMS, exclusiva para combustíveis, e que o ICMS pago originalmente nas operações de circulação dos combustíveis se baseia em um valor presumido a ser cobrado nas bombas de combustíveis, sucedendo que a base de cálculo do imposto da suposta omissão de entrada de combustíveis está sendo apurada de forma equivocada, tendo em vista que está inflada com o valor do ICMS de toda cadeia produtiva, ou seja, ICMS sobre ICMS.

Sustentou que o Autuante, para encontrar o custo médio unitário dos combustíveis, somou os valores das últimas aquisições da Recorrente e dividiu pela quantidade do produto, conforme prevê o Art. 23-A, II, da Lei nº 7.014/96, pois tais são os valores extraídos dos documentos que acompanham o Auto de Infração.

- Gasolina C Comum (período 2015) – Custo médio unitário R\$ 3,3071;
- Gasolina C Comum (período 2019) – Custo médio unitário R\$ 4,1115;
- Etanol Comum Hidratado (período 2015) – Custo médio unitário R\$ 2,6391;
- Etanol Comum Hidratado (período 2019) – Custo médio unitário R\$ 2,9748;
- Óleo Diesel BS500 (período 2019) – Custo médio unitário R\$ 3,4272;
- Óleo Diesel BS10 (período 2019) – Custo médio unitário R\$ 3,4625.

Salientou que os valores foram encontrados através das suas notas fiscais de aquisição junto à Petrobrás Distribuidora de Petróleo Ltda. (fls. 12 a 16), e que, para encontrar a base de cálculo do imposto, o Autuante multiplicou a quantidade encontrada da suposta omissão de entrada dos combustíveis pelo seu custo médio unitário, sendo que, apurada a base de cálculo, aplicou-se a alíquota de 28% para Gasolina Comum, 17% e 18% para Etanol Hidratado e 18% para Óleo Diesel B S500 e S10 para encontrar o ICMS devido por solidariedade (fls. 6 a 8) e, para achar o valor do imposto por antecipação, multiplicou o valor da quantidade da suposta omissão de entrada pelo PMPF da época, deduzindo o valor do crédito do ICMS por solidariedade.

Asseverou que os combustíveis são submetidos à tributação do ICMS por substituição tributária “para frente”, cujos critérios de apuração de base de cálculo têm regime jurídico próprio e específico, distinto dos demais, sendo que à época dos fatos geradores de 2015 a 2019, as regras orientadoras para o mencionado regime de tributação estavam contidas no Convênio ICMS 110/07 e na Lei nº 7.014/96, com o posto revendedor de combustíveis, na condição de adquirente de mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, sendo considerado substituído pela legislação.

Reportou que, quando o Autuante utilizou as notas fiscais de aquisição do posto revendedor, a fim de encontrar o valor da base de cálculo do imposto, esse custo médio unitário já estava inflado com o ICMS embutido no preço de venda das Distribuidoras de combustíveis, isso porque o imposto já foi projetado e retido pela Refinaria de Petróleo e pela Usina de Álcool através do regime de substituição tributária.

Reprisou que, não está sendo debatido, neste Recurso Voluntário, a quantidade de combustíveis supostamente omitida, se houve aquisição com ou sem nota fiscal, na realidade o que está sendo argumentado é que o procedimento utilizado pelo fisco para encontrar a base de cálculo do ICMS está completamente equivocada, pois o correto seria partir de um valor específico do combustível (Petrobrás, no caso da Gasolina e Óleo Diesel, e Usina, para o Álcool), que não é o valor médio de compras do posto revendedor junto às distribuidoras de combustíveis.

Lecionou que, no caso da Gasolina e Óleo Diesel, por exemplo, a base de cálculo é o preço real praticado pela Refinaria de Petróleo, à época das operações de circulação apontadas no lançamento fiscal, por conseguinte, trata-se de tributação ilegal e inconstitucional, porquanto, sendo a base de cálculo aspecto que materializa o fato gerador, uma vez desnaturada a primeira, termina-se por desfigurar a competência tributária do ente político para cobrar a exação.

Colacionou lição de Roque Carrazza e Geraldo Ataliba, e defendeu que, mudando a base de cálculo possível do tributo, fatalmente institui exação diversa daquela que a pessoa política é competente para criar, nos termos da Carta Suprema, em síntese, descaracterizada a base de cálculo, descaracterizado estará também o tributo, e ilegal, arbitrária e inconstitucional será a sua cobrança.

Afirmou que cobrar ICMS sobre ICMS caracteriza, materialmente, ilegalidade e inconstitucionalidade, não apenas pelo fato de ser o imposto sujeito à regra da não-cumulatividade, mas, também, porque os valores tomados como base de cálculo para as supostas omissões de entradas, por estimativa, em nada se assemelham ou se comunicam com o valor tributável da operação que se quer estimar, havendo nítido *bis in idem*, em flagrante desobediência ao Princípio da Não Cumulatividade, porque tais bases de cálculo (preços da Distribuidora de Combustíveis) já contemplam o ICMS de todos os ciclos de comercialização que vão da Refinaria até o consumidor final.

Alegou a inaplicabilidade da Portaria nº 445/98 e do Art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96, consignando que, no caso *sub examine*, deve ser utilizado o critério especial, o preço de Refinaria e Usina, sendo inaplicável qualquer outro, inclusive o do Art. 10 da Portaria nº 445/98, pois sua metodologia de apuração da base de cálculo foi criada para as atividades de circulação em geral, sendo que o valor médio das suas últimas aquisições, previsto na Portaria nº 445/98, difere do regime jurídico delineado pelo legislador para os combustíveis, sendo inadmissível em função da atipicidade e especificidade da sua tributação.

Transcreveu ementa e excerto do voto do Acórdão CJF nº 0346-12/05, que julgou nulo o Auto de Infração nº 108880.0008/03-0, e ponderou que a PGE/PROFIS, no processo de idêntica matéria SIPRO nº 038331/2012-6 (referente ao PGE/2011.041264-0), determinou que fossem refeitos os cálculos das bases de cálculo utilizando os preços praticados pela Refinaria na data da ocorrência das respectivas infrações, conforme documento anexado (fl. 165).

Defendeu que, no caso vertente, não se trata só de adoção de critério jurídico distinto do previsto na lei, tendo ocorrido flagrante desproporção entre o valor a que se chegou com o critério inadequado do Auto de Infração e a realidade fático-econômica, do contrário seria validar invasão ilegítima no patrimônio do contribuinte e o enriquecimento ilícito do Estado, pois é absolutamente inadmissível a incidência do ICMS sobre valor relativo a um lucro ilusório, utópico, e com adição do mesmo ICMS, já antes embutido no preço de aquisição (através da tributação retida na Refinaria de Petróleo percutida em todos os preços praticados a partir desta etapa - percussão financeira do gravame), isto é, que já foi recolhido desde o início da cadeia.

Aduziu que os critérios, geral ou específico, chegam a valores de ICMS completamente díspares, sendo o genérico, Art. 10 da Portaria nº 445/98, que é pelo preço médio das últimas aquisições, e o outro, específico, do Art. 8º da Lei nº 7.014/96 e do Convênio ICMS 110/07, que é pelo preço praticado nas operações de circulação procedidas pela Refinaria e Usinas, isto é, na fase que antecede as operações de circulação praticadas pelos fornecedores da Recorrente.

Requeru que seja declarado nulo o presente Auto de Infração, tendo em vista que o lançamento fiscal carece de clareza, certeza e liquidez, visto que contém erros de direito, sobretudo quanto à formação da base de cálculo do ICMS relativo aos combustíveis, e, no mérito, seja julgado integralmente improcedente.

Solicitou que seja convertido o presente PAF em diligência, ou que seja enviado ao órgão competente da SEFAZ/BA, para que seja apurada a real base de cálculo das supostas omissões de

entrada, e que a COPEC seja intimada para informar/confirmar os preços reais praticados na época dos fatos geradores.

Registrada o impedimento do Conselheiro João Vicente Costa Neto, sensubstituído pelo suplente Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada 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 1.300 da EFD, nos exercícios de 2015 e 2019.

Ressalto que a procedência parcial se deveu à retificação do percentual da multa aplicada de 100% para 60%, em razão do seu enquadramento no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, conforme indicado no próprio Auto de Infração.

Consta expressamente no Recurso Voluntário que não está sendo debatida a quantidade de combustíveis apontada como omitida, nem se houve aquisição com ou sem nota fiscal, sendo questionado apenas o procedimento utilizado pelo Autuante para encontrar a base de cálculo do ICMS, a qual sustentou que está completamente equivocada, defendendo que o correto seria partir de um valor específico do combustível (Petrobrás, no caso da Gasolina e Óleo Diesel, e Usina, para o Álcool), e não do valor médio de compras do posto revendedor junto às distribuidoras de combustíveis.

Inicialmente, constato que a preliminar de nulidade do Auto de Infração arguida se confunde com o mérito da imputação, motivo pelo qual serão tratados conjuntamente, e que foram observados todos os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do RPAF/99.

Embora não questionado no Recurso Voluntário, registro que foi consignado no Parecer Jurídico PGE nº 2021.074132-0, com anuência do Procurador Chefe da PGE/PROFIS, constante do Auto de Infração nº 269138.0114/19-7 (Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD), julgado por esta 2ª CJF, que, em relação:

- a) à desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, de uma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1.300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- b) à alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é, no mínimo curiosa, pois 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.
- c) à possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/20, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar de um método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental 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, CTN).

Por fim, a PGE **concluiu que não se trata de consideração de variação volumétrica decorrente de variação térmica como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD cujas entradas excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental.**

Dito isso, observo que o mesmo fato jurídico, ou seja, a acusação de omissão de entradas de combustíveis, culminou na lavratura de 2 (dois) Autos de Infração:

1. o de nº 269138.0203/20-3, ora sendo julgado, relativo à falta de recolhimento do imposto relativo à 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;
2. o de nº 269138.0204/20-0, julgado procedente pela 1ª CJF, conforme o Acórdão CJF nº 0301-11/23-VD, referente à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD.

O referido Auto de Infração nº 269138.0204/20-0, foi julgado Procedente pela 1ª CJF, conforme o Acórdão CJF nº 0301-11/23-VD, abaixo transcrito:

“Inicialmente, constato que a preliminar de nulidade do Auto de Infração arguida se confunde com o mérito da impugnação, questão que será devidamente tratada a seguir.

No presente Recurso Voluntário é importante registrar que a própria recorrente não se insurge em relação a quantidade de combustíveis supostamente omitida, mas tão somente quanto a metodologia de cálculo adotada no lançamento, por entender que é equivocada a utilização do valor médio das compras do último mês de aquisição de mercadorias da mesma espécie.

Ocorre que se trata de levantamento quantitativo de estoques no qual se apurou omissão de entradas, conforme § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Consequentemente, a metodologia de cálculo é aquela prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:

...

II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:

- a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;*
- b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;*
- c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;*
- d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*
- e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”;*

De tal sorte, não há qualquer irregularidade na metodologia adotada pela fiscalização, visto que o montante do próprio ICMS integra a própria base de cálculo, de acordo com o art. 13, § 1º, I da LC 87/96.

Registre-se que esse tema já foi rechaçado por esta Colenda Câmara no voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Anderson Ítalo Pereira, no Acórdão de nº 0140-11.23-VD:

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0140-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. O lançamento foi realizado de acordo com a legislação estadual e o CONSEF não detém competência para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade, tampouco afastar metodologia de cálculo prevista em lei. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.”

Quanto ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que as multas aplicadas estão previstas no art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal e de acordo com o artigo 167, I do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Por outro lado, cabe lembrar que a legislação possibilita a redução automática das multas previstas nos incisos I, II, III e VII e alínea “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, em percentuais que variam entre 25% e 90%, nas hipóteses dos arts. 45 e 45-B da Lei nº 7.014/96.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.”

Além do argumento já ter sido rechaçado pela Decisão acima transcrita, como podemos verificar, tanto do enunciado da acusação quanto dos demonstrativos constantes do Auto de Infração (fls. 3 e 4 – frente e verso), a base de cálculo utilizada neste Auto de Infração foi o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final – PMPF, não fazendo sentido o argumento utilizado pelo Autuado.

Saliento ainda que se o valor fosse reduzido no Auto de Infração nº 269138.0204/20-0, como solicitado pelo Autuado, resultaria em acréscimo no mesmo valor para o Auto de Infração ora julgado, ou na lavratura de outro Auto de Infração em relação ao valor reduzido.

E, caso o argumento fosse aceito neste Auto de Infração, apenas iria aumentar o valor exigido, o que não seria permitido com base no princípio de *non reformatio in pejus*.

Entretanto, apesar de não ter sido objeto de questionamento pelo Autuado, de ofício, com base no disposto no Art. 150, § 4º do CTN, declaro a decadência em relação aos valores exigidos no exercício de 2015, posto que somente foram relacionados ao mês de fevereiro, tendo em vista que se tratam de operações declaradas de ganhos indevidos naquele mês, sendo que a autuação só teve ciência em 23/11/2020, após 5 (cinco) anos da realização dos fatos geradores.

Sendo assim, entendo que só devem ser mantidos os valores relativos ao exercício de 2019, conforme abaixo demonstrados:

Data Ocorrência	Combustível	Valor Auto de Infração	Valor 4ª JF	Valor 2ª CJF	Multa
31/12/2015	Etanol Hidratado	512,45	512,45	-	60%
31/12/2015	Gasolina C Comum	2.820,19	2.820,19	-	60%
31/12/2019	Etanol Hidratado Comum	13.520,61	13.520,61	13.520,61	60%
31/12/2019	Gasolina C Comum	1.632,56	1.632,56	1.632,56	60%
31/12/2019	Óleo Diesel B S500 Comum	1.198,01	1.198,01	1.198,01	60%
31/12/2019	Óleo Diesel B S10 Comum	548,92	548,92	548,92	60%
Valor Total		20.232,74	20.232,74	16.900,10	

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, de ofício, modifico a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 16.900,10, em razão do reconhecimento da decadência, com a adequada modificação da multa aplicada para o percentual de 60%, conforme previsto no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

VOTO DISCORDANTE (Períodos de 2015 a outubro de 2019)

Venho a discordar do entendimento do relator quanto à aplicação da inovação da aplicação feita em relação da apuração do imposto para a disposição das modificações operadas pela Portaria nº 159/2019 para os períodos anteriores à outubro de 2019, que passo a explicar.

A autuação versa sobre a cobrança de “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 1.300 da EFD”, referente aos exercícios de 2015 e 2019.

Verifico que foram apurados quatro exercícios. Assim, de ordem, aponto que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, modificou dispositivo da Portaria nº 445/1998 e não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, já o meu entendimento é quanto ao procedimento adotado para se apurar a contabilização do combustível, pois conforme as Portarias nºs 445/98 e 159/19, nas quais foram alteradas, entendo que este roteiro proferido, só poderia ser aplicado a partir da data de sua publicação (24/10/2019). Assim, apesar das alegações descritas nas razões recursais, vejo pertinência o entendimento exposto por alguns conselheiros das classes empresariais quando apontam fragilidade no Auto de Infração (sejam elas questões procedimentais como materiais).

Destaco para o entendimento apresentado o Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD, que expôs voto vencido pelo Provimento do Recurso Voluntário para tornar o Auto de Infração Nulo devido ao roteiro aplicado pela fiscalização na apuração dos levantamentos, pois não consta previsão em nenhum ato normativo legal ou administrativo vigentes até o exercício de 2019 (publicação em 24 de outubro).

Essa alteração foi feita em outubro de 2019, tem-se método regular até a data da lavratura do presente Auto é o “levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”. A inovação da fiscalização deve ser considerada ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais. Digo mais, existe jurisprudência deste Conselho de Fazenda se reportando em relação a este fato (A-0118-06/21-VD do ilustre relator Paulo Danilo Reis Lopes).

Acrescento mais entendimentos similares ao que fora descrito, o voto do conselheiro Henrique Silva Oliveira, tendo indo mais além em suas considerações métricas, pois o mesmo ultrapassou a preliminar de nulidade procedimental, votando no mérito a improcedência/nulidade da autuação (parte material), conforme o Acórdão CJF nº 0106-12/22-VD, no qual tem o mesmo procedimento para se encontrar o valor apurado na autuação, tornando ineficaz tal procedimento por não ter norma que regulava em datas anteriores à outubro de 2019.

Observo também de que não se pode admitir que a Portaria nº 159/19, que só entrou em vigor a partir da data da sua publicação, surtir efeitos sobre fatos anteriores a sua publicação. Esta questão foi bem exposta pelo relator fazendário Sr. Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão já citado, onde afirmou que a referida Portaria publicada em 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único, ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual, não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência.

Para corroborar com meu entendimento exposto e recorrente nesta CJF, consta outros Acórdãos de mesma similaridade, conforme os nºs: 0125-12/22-VD, 0157-12/22-VD, 0179-12/22-VD, 0180-12/22-VD, 0199-12/22-VD, 0232-12/22-VD, 0101-12/22-VD e 0106-12/22-VD.

Portanto, para minha conclusão, reforço que os valores apurados anteriores à outubro de 2019, não pode ser cobrados, assim, após verificar os demonstrativos de fls. 04/14, foram encontrados os seguintes tipos de combustíveis cobrados: **a)** Gasolina C Comum (exercícios de 2015 e 2019), **b)** Etanol Hidratado Comum (exercícios de 2015 e 2019); **c)** Óleo Diesel B S500 – Comum (exercícios de 2015 e 2019) e; **d)** Óleo Diesel B S10 – Comum (exercícios de 2015 e 2019).

E, seguindo a minha lógica, entendimento já exposto, fica excluída da autuação o exercício de 2015 e parte de 2019, por entender que o procedimento adotado para apuração do imposto é inadequado. Portanto, a parte remanescente é a seguinte:

PRODUTO ANO/LT	VI. Remanescente da litragem (Exercício de 2019)
Gasolina C Comum	40.310,653

Etanol Hidratado Comum	3.586,155
Óleo Diesel B S500	11.437,641
Óleo Diesel B S10	4.804,230

Informo que ao verificar as informações, percebe-se que por ser apurados os levantamentos das litragem por dia, remanesce tão somente na autuação os valores respectivos das litragens demonstradas acima, que a meu sentir vai mais para verdade real e material dos fatos da autuação.

Concluo pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0203/20-3, lavrado contra **GILVAN A NUNES & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 16.900,12**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Fernando Antonio Brito de Araújo, Camila Magnavita da Fonseca Camargo e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DISCORDANTE - Conselheiro: Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de maio de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA - VOTO DISCORDANTE

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