

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0056/20-0
RECORRENTE	- POSTO ALBALONGA LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF n° 0161-05/23-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTRANET 20.12.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0311-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. OMISSÕES DE QUANTIDADES ACIMA DOS ÍNDICES ESTABELECIDOS NA PORTARIA 445/98. RETROAÇÃO DOS EFEITOS PARA ALCANÇAR FATOS GERADORES PASSADOS. Dentro da dialética processual de apreciação dos argumentos da empresa e contra-argumentos do fisco, não se desincumbiu a primeira de desmontar a postulação estatal, segundo a técnica de aferição dos estoques diários desenvolvida, inclusive porque o contribuinte contou com tempo suficiente no processo para comprovar eventuais inconsistências detectadas no procedimento fiscal. Irregularidade procedente. Nulidades afastadas. Penalidade pecuniária mantida no percentual proposto. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário impetrado pela autuada em vista da decisão proferida pela 5ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 12/02/2020, tem o total histórico de R\$ 145.628,11, afora acréscimos, e possui com outras palavras a seguinte descrição:

Infração 01 – 04.07.01 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23-A, II todos da Lei 7.014/96, c/c o art. 10, parágrafo único, da Port. 445/98, e multa prevista no art. 42, III, “d” da lei citada.

Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2015 a dezembro de 2019.

Consta dos autos intimação enviada ao autuado dando conta do início da ação fiscal, além de demonstrativos analíticos e sintéticos da irregularidade, separados por tipo de combustível (fls. 05/11).

Defesa é apresentada pelo contribuinte (fls. 16/20, frente e verso). Informações fiscais (fls. 29/30, frente e verso). A 5ª JJF convertê-lo em diligência no sentido da d. PGE posicionar-se a respeito da norma contida no parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98, se possui ela revestimento procedural ou material, a ser aplicada retroativamente ou não. A V. PGE exara parecer (fls. 37/52) no sentido de admitir a retrocessão do dispositivo atrás indicado. No regresso, a 5ª JJF resolve abrir novo pedido de diligência (fls. 55/56). Em atendimento à pendência processual, a auditoria apenas mídia digital contendo arquivos eletrônicos (fls. 61/62). Nova providência instrutória se fez necessária, na volta do PAF, visto que o Colegiado percebeu que as medidas solicitadas nos itens 3 a 6 não foram efetivadas (fls. 65/66). Dessa feita, mídia foi entregue ao autuado (fls. 73/75) que fez provocar nele as seguintes manifestações (fls. 77/85). Pen-drive anexado aos autos (fl. 97). Na réplica fiscal (fls. 100/103).

Após a devida instrução processual, a Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

VOTO

Dentro da ordem processual de apreciação, compete de início analisar algumas questões preliminares aventadas pelo contribuinte.

Considera-se **prejudicado** o pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário em apreço, haja vista a formalização da impugnação ao lançamento de ofício. Não há necessidade de o sujeito passivo solicitar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário porque esta decorre da própria lei, nomeadamente do art. 151, III do CTN, não sendo permitido ao ente tributante dispor ou se comportar de maneira diversa do que determina o legislador complementar. A suspensão, portanto, resulta automática, com a interposição tempestiva da defesa empresarial.

Por conseguinte, é de realçar que o Auto de Infração preenche formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado SLCT – Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios - constitucionais e infraconstitucionais - aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Não obstante a explícita referência já feita no relatório e para espancar qualquer inferência que se retire do conteúdo da peça impugnatória, em obediência ao estatuído no art. 147, I, "a" do RPAF-BA, **indefere-se** qualquer pedido de diligência e/ou perícia fiscal adicionais, considerando já existir nos autos elementos probatórios suficientes para o desate da questão.

Dito isto, dentro da dialética processual de apreciação do argumento empresarial e contra-argumento estatal, cabível agora examinar o mérito da irregularidade, a serem analisados – ponto e contraponto - em conjunto, porque partem do mesmo fundamento técnico-procedimental.

Valeu-se a auditoria do previsto no parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, de seguinte teor:

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

Sem embargo do debate que possa avultar nesta questão de saber se a alteração normativa implantada a partir de outubro de 2019 tem natureza material ou procedural, retroagindo ou não a sua aplicabilidade para fatos geradores anteriores à sua publicação, fato é que, chamada a se manifestar, a d. PGE escolheu a segunda solução, porquanto foi instalada apenas uma nova técnica de auditoria, com efeitos retroativos, nos moldes do art. 144, § 1º do CTN.

Assim, do ponto de vista estrutural administrativo, não se pode esquecer que esta técnica procedural de aferição dos lançamentos nos controles diários de estoque dos combustíveis por parte de seus revendedores conta com arrimo em Portaria do Secretário da Fazenda.

No mérito, descabe a alegação do fato presumido ter sido superior ao fato presenciado porque não é essa a discussão travada nos autos, porquanto se trata de diferenças verificadas nos controles de estoques da impugnante, e em nada tocam questionamentos a respeito da base de cálculo.

De sua vez, desprovido de fundamento lógico-procedimental a alegação empresarial dos ganhos percebidos em determinado dia serem compensados pelas perdas identificadas em outros dias.

Em se tratando do setor varejista de combustíveis, em face da rápida rotação de estoques e da necessidade de se ter na mão, cotidianamente, as quantidades compradas e vendidas das mercadorias, o controle na movimentação dos estoques é realizado **diariamente**.

Assim, os ganhos detectados em determinado dia não podem ser compensados com as perdas identificadas em outros dias. Isto porque o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é diário, vale repetir, devendo cada dia ser considerado independentemente do outro, salvo compensações próximas em tempo e quantidade devidamente justificadas pela empresa, o que não é o caso do PAF.

Por outro lado, as eventuais inconsistências causadas por erros de medição e de escrituração, segundo alegações da empresa, precisam ser devidamente elididas com a apresentação de prova documental robusta, exibindo-se notas fiscais não escrituradas, erros no apontamento das quantidades entradas ou leituras distorcidas significativas.

Não é razoável que haja divergência entre os dados constantes na EFD (registros 1300, 1310 e 1320) e o LMC, pois ambos “bebem da mesma fonte alimentadora”, qual seja, os dados constantes nas notas fiscais de aquisição, recibos de pagamento a fornecedores, apontamentos tirados das medições em cada tanque, leituras de bicos, dentre outros que sirvam como meio idôneo de prova.

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Escrituração Contábil Digital (ECD) constituem a base de dados oficial sobre a qual o Estado examina os lançamentos declarados pelo contribuinte, de acordo com as suas atividades negociais, no sentido de ali estar consignada toda a movimentação mercantil da pessoa jurídica.

Têm, elas, força probante relevante, só admitindo retificação se esta contar com o suporte documental adequado, a ser analisado pelo fisco.

Sem dúvida nenhuma, não gera a EFD presunção absoluta, situação hoje repulsada no direito contemporâneo. Mas deve o seu conteúdo ser desmentido com demonstração sólida em contrário, na melhor inteligência interpretativa dos art. 226 do CC e 417 do CPC, abaixo transcritos:

CC:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

CPC:

Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

De outra sorte, a alegação empresarial de estarem os dados das EFDs divergentes da realidade, equivale à oposição de fato modificativo à pretensão estatal, nos termos do art. 373, II do CPC, a seguir reproduzido, fazendo com que o autuado atraia para si o ônus de prová-lo, pois do contrário as suas alegações ficarão apenas no campo das especulações:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Não se coteja no PAF documentação relacionada à comercialização de combustíveis que pudesse desdizer o conteúdo exibido nas EFDs transmitidas regularmente, particularmente nos Regs. 1300, 1310 e 1320, C100 e C170.

Caminha o presente voto em direção semelhante a outras decisões administrativas deste Conselho, a exemplo das proferidas nos Ac. JJF N° 0188-02/21-VD, JJF N° 0255-03/20-VD, JJF N° 0080-02/21-VD, JJF N° 0011-01/21-VD, CJF N° 0058-11/21-VD e CJF N° 0107-11/21-VD, todos de 2021. E só para dizer que o entendimento não mudou nesse Conselho, cite-se o Ac. CJF N° 0089-12/23-VD, publicado em 2023.

*Por outro lado, o precedente do STJ citado pela empresa só faz reforçar a tese estatal. É que nele está dito que não se pode cobrar tributo dentro dos limites de tolerância de variação volumétrica fixados pela Agência Nacional de Petróleo (ANP). Naquele caso não há aquisição de mercadorias sem lastro documental, mas mera dilatação de volume do estoque já existente em face de oscilações de temperatura. O que se cobra neste PAF é diferente. O que se cobra neste PAF foi a quantidade que **excedeu**, que **ultrapassou** tais índices de variação, para a Bahia, três vezes maior em relação àqueles fixados pelo governo federal. Noutras palavras: o Estado foi até mais tolerante do que a União. Ou seja, segundo o STJ, o que está dentro dos limites não se cobra. Mas não proibiu cobrar o imposto das quantidades ganhas fora desse limite.*

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

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

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

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

Auto de Infração considerado PROCEDENTE.

Os advogados da recorrente apresentam Recurso Voluntário às fls. 132/37, onde teceram as mesmas razões reiterativas da defesa.

Incialmente, faz uma **síntese da autuação**. Assinalou que trata-se de ação fiscal de “auditoria sumária de alta complexidade” realizada em 01.02.2020, referente ao período de 01.01.2015 até 31.12.2019, decorrente de Autos de Infração lavrados pela SEFAZ-Ba que se deu sob o fundamento da *“falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”*, sendo imposto o pagamento do valor total de R\$ 145.628,11 em face da suposta infração aos artigos: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98.

Salienta que diametricamente aos limites do incerto no Auto de Infração, foi proferido acórdão pelo Conselho de Fazenda Estadual, julgando Procedente o Auto de Infração e consequentemente intimando o aqui Recorrente a efetuar o pagamento do imposto no valor histórico descrito, sendo acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96.

Preliminamente, **suscita nulidade por cerceamento de defesa por negativa de prestação jurisdicional**. Em primeiro ponto, alega claro cerceamento de defesa nos presentes autos, visto que, a decisão em nada é fundamentada com as impugnações apresentadas pelo aqui Recorrente. Disse que realmente não é possível e nem se deve buscar decisão judicial que aprecie todos os argumentos levantados pelas partes nos processuais. Todavia, como decorre de preceito fundamental, *é dever/obrigação do julgador enfrentar os fundamentos relevantes e a prova existente nos autos e dizer ao jurisdicionado porque acolheu ou não a sua pretensão*. Não agindo assim o órgão julgador afronta os princípios do devido processo legal e da ampla defesa, consagrados na CF como cláusulas pétreas (artigo 5º, inciso LV).

Explica esse tipo de negativa de prestação jurisdicional, grave prejuízo sofre o jurisdicionado, pela falta de fundamentação sobre questão fulcral, fundamento relevante, decisivo para o deslinde da causa.

Verifica-se que o ponto principal da impugnação apresentada pelo Recorrente é quanto a questão do regime de substituição tributária e a variação volumétrica decorrente de fenômeno físico, pontos esses não rebatidos pelo acórdão objeto deste recurso.

Salienta que há fundamentação apenas quanto a suposta compensação diária das perdas e ganhos no volume dos combustíveis nos documentos contábeis disponibilizados, o que nem ao menos foi ponto de defesa no caso em tela. Diante disso, se faz necessária a cassação do acórdão recorrido, para que haja a devida análise dos pontos de defesa levantados pelo Recorrente e em nada rebatidos ou fundamentados no referido acórdão, bem como a Improcedência do Auto de Infração.

Pede pela **reforma da Decisão recorrida**. Salienta pelos princípios do Direito Administrativo da razoabilidade e proporcionalidade na prática de seus atos perante os cidadãos e a sociedade em geral. Portanto, o formalismo exacerbado revela sempre excesso de zelo, onde está a faltar a razoabilidade e a proporcionalidade indispensáveis aos atos administrativos. Diz que que o princípio da razoabilidade há também que ser observado nos *decisuns*, em especial no Direito Administrativo, como de resto em todo o Direito. Porém, no auto de infração e na decisão recorrida é perceptível que tais princípios foram ignorados, diante do fato de que, não houve qualquer análise aos pontos apresentados pelo Recorrente em sede de impugnação, qual seja a aplicação da substituição tributária e a ocorrência de variação volumétrica decorrente de fenômeno físico, a qual não deve incidir ICMS.

Disse que há uma afirmação de que o valor cobrado neste PAF foi a quantidade que excedeu, que

ultrapassou tais índices de variação, para a Bahia, três vezes maior em relação àqueles fixados pelo governo federal. Porém, não há no acórdão recorrido a porcentagem que o Recorrente teria extrapolado o índice de variação e nem ao menos a consideração quanto a variação volumétrica decorrente do fenômeno físico de mudanças de temperatura e transporte da mercadoria.

Salienta que a controvérsia jurídica em torno das variações de volume independe do resultado provocado pela oscilação de temperaturas. Quando há ganho de volume, os entes tributantes lavram suas autuações sob o pressuposto de que distribuidoras e revendedores adquiriram combustíveis sem cobertura de nota fiscal, porque as saídas revelam quantidades superiores às entradas regularmente registradas.

Por outro lado, assinala que as quebras apuradas no balanço de movimentação, igualmente, ensejam a adoção de medidas fiscais. Nesta hipótese, alega-se a realização de operações de saídas tributadas, sem a emissão de nota fiscal, ainda que se reconheça a cobrança antecipada do imposto pelo regime da substituição tributária. Menciona que normas regulamentares editadas pela ANP consideram aceitáveis as variações de até 2% na composição da mistura de gasolina automotiva (Resolução ANP nº 30/2015), bem como as quebras de estoque não superiores a 0,6% dos volumes movimentados (Portaria DNC nº 26/1992) pelos postos revendedores.

Reporta que o STJ entende que a variação decorrente da dilatação volumétrica é fenômeno físico, e não jurídico, não se amoldando à descrição legal que autoriza a incidência do imposto. Sustenta que não pode ser admitido que com a dilatação ou retração do combustível, em decorrência das diferenças de temperatura ocorridas no transporte do combustível, haja cobrança ou estorno do ICMS, uma vez que não há qualificação jurídica a um fenômeno da física e nem ao menos enquadramento de incidência tributária.

Nota-se, portanto, a multiplicidade de situações que podem afetar o montante do imposto devido a partir dos ganhos ou quebras de volume, o que constitui o cerne da controvérsia jurídica em torno da matéria. Portanto, não há que se falar em presunção de ocorrência de operações sem o devido pagamento do imposto sem levar em consideração a variação de volume dos combustíveis decorrente do transporte e temperatura. Ora, é de fácil percepção que a distribuidora não venderia produtos a mais ou a menos sem que houvesse a contraprestação financeira de ambas as partes, ainda mais na quantidade supostamente encontrada no auto aqui tratado.

Acrescenta que a flutuação da perda ou sobra de combustível, está dentro dos limites da lei, não havendo o que se falar em infração à legislação. Salienta, que não houve qualquer prejuízo ao Estado da Bahia, pois, o regime praticado pelo autuado é o de Substituição Tributária, onde só adquire mercadoria do Distribuidor, que faz o recolhimento do ICMS antecipado e a venda é feita apenas ao consumo final.

Destaca que a perda ou ganho de mercadoria adquirida para comercialização, dentro do estabelecimento do contribuinte, não constitui fato gerador do ICMS, no entanto, na ocorrência desta situação é obrigatória a anulação do crédito de ICMS apropriado na entrada da mercadoria. Posto isto, têm-se que não houve infração dos artigos Art 4º, § 4º, inciso IV; Art 6º, inciso IV; art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, por parte do Recorrente, devendo, portanto, ser declarado improcedente o Auto de Infração.

Pede que, na remota hipótese de os Nobres Julgadores entenderem pela manutenção do r. acórdão, assevera o inequívoco caráter confiscatório da multa determinada, totalizando 100% do valor supostamente devido à título de tributo. Referido percentual configura grave ofensa ao princípio da não confiscação de riqueza, expressamente previsto no artigo 150, inciso IV da CF.

Constata que a fixação do valor pertinente à multa punitiva deve atender aos objetivos da sanção tributária legal, mas principalmente aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, que também regem os atos da Administração Pública, de forma a não se constituir imposição demasiadamente onerosa a ponto de afetar o patrimônio do contribuinte, o que claramente se verifica neste caso, visto que o imposto somado à multa resultará no valor de mais de R\$

300.000,00, devendo, portanto, ser reduzida.

Finaliza requerendo Conhecimento e Provimento do recurso de modo a acolher os argumentos trazidos, com a consequente Improcedência do Auto de Infração. Ou ao menos que haja reforma do acórdão para que a multa imposta seja reduzida, em atenção ao princípio do não confisco.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/02/2020, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$ 145.628,11 pelo cometimento de uma única infração, assim descrita:

Infração 01 – 04.07.01 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

A recorrente suscita nulidade por cerceamento de defesa por negativa de prestação jurisdicional, alegando cerceamento de defesa nos presentes autos, pois, a decisão não teria sido fundamentada com as impugnações apresentadas.

Pediu pela reforma da Decisão recorrida, afirmando que o valor cobrado no auto foi a quantidade que excedeu, que ultrapassou os índices de variação volumétrica, e que no acórdão não há informação de que porcentual a mesma teria extrapolado e nem ao menos a consideração quanto a variação volumétrica decorrente do fenômeno físico de mudanças de temperatura e transporte da mercadoria.

A preliminar de nulidade se confunde com o mérito e assim será tratada.

O que há, aparentemente, é uma má compreensão da auditoria realizada e dos parâmetros adotados para identificar eventuais omissões quanto a operações tributadas. A auditoria de estoques busca analisar os registros de Inventário e os efeitos das entradas e saídas ocorridas no exercício e informadas pelo próprio contribuinte.

O levantamento quantitativo por espécie de mercadoria é uma técnica que permite construir presunções de entrada e/ou saída a partir do confronto dos registros de inventário com os de entrada e saída de mercadorias no exercício.

No caso dos postos revendedores de combustíveis, no entanto, há particularidades decorrentes da própria mercadoria comercializada e dos dados da EFD que foram eleitos pela legislação para análise. Mas isso não altera o fato de que se trata de uma presunção construída com base em informações declaradas pelo próprio contribuinte, de modo que compete a este justificar o que levou à uma possível escrituração errada, não bastando apenas alegar de forma genérica a existência de divergências.

A fiscalização utiliza o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), instituído pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) e ratificado pela Resolução nº 23/2004 da Agência Nacional de Petróleo, para registro diário dos estoques de combustíveis dos postos revendedores. Foi adotado como livro fiscal, conforme Cláusula primeira do Ajuste SINIEF 01/92, e art. 219 do RICMS/BA. Atualmente é regulamentado pela Resolução ANP nº 884/2022, atualização aprovada para possibilitar que o LMC seja gerado de forma eletrônica e impresso, após consulta pública de 45 dias e audiência pública realizada pelo órgão competente.

Trata-se de documento de preenchimento obrigatório (arts. 1.179 e 1.180 do Código Civil e inciso II, do § 2º, do art. 63 da Resolução CGSN nº 140/2018), cuja autenticação, que antes era de competência das Juntas Comerciais (arts. 32, inciso III e 39, inciso I da Lei nº 8.934/1994), passou a ser realizada por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (arts. 10 e 11 da Medida

Provisória nº 2.200-2/2001 c.c. art. 2º do Decreto Federal nº 6.022/2007 c.c. § 1º do art. 2º da Instrução Normativa DREI nº 82, de 19 de fevereiro de 2021).

Consequentemente, as declarações lançadas no SPED, pelo contribuinte ou seus prepostos, constituem hipótese de presunção legal dos eventos comunicados, como todo documento particular em relação ao seu signatário (art. 10, § 1º da MP 2200-2/2001 c.c. arts. 219 e 1.177 do Código Civil), sendo admitido expressamente o seu exame, na forma do art. 195 do CTN, já que inaplicável qualquer disposição que limite ou exclua o direito de examinar “[...] mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los”.

A escrituração fiscal digital é obrigatória para os contribuintes do imposto (art. 248 do RICMS/BA), que devem ainda observar o Ajuste SINIEF 02/09 bem como as especificações do leiaute do arquivo digital e do guia prático da EFD-ICMS/IPI, estabelecidos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/18, por força do disposto pelo art. 249 do RICMS/BA.

Assim, a partir dos dados fornecidos pela recorrente, o preposto fiscal efetuou os procedimentos fiscais às fls. 04 a 11 dos autos, e constatou ganhos diários superiores a variação volumétrica estabelecida, incompatível com as margens previstas na Portaria DNC 26/92 (0,6%) e incompatível também com as margens de tolerância previstas na legislação tributária estadual (1,8387%).

Quanto à alegação de que a variação volumétrica não é fato gerador do ICMS, possui razão o Contribuinte, pois, de fato, os combustíveis estão sujeitos a variações de volume, decorrentes das diferenças de temperatura existentes, fenômeno este que conduz à expansão ou contração das suas moléculas. Nesse sentido, decidiu STJ (Resp nº 1.884.431-PB) oportunidade em afastou a cobrança de imposto sobre o montante da variação volumétrica, conforme ementa abaixo.

“PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO DE TEMPERATURA DE CARREGAMENTO E DESCARREGAMENTO. DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEL. FENÔMENO FÍSICO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR TRIBUTÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE A DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA. PREJUDICADA A ANÁLISE DA DECADÊNCIA.”

Ressalte-se, todavia, que a decisão de STJ (Resp nº 1.884.431-PB) somente afastou a cobrança de imposto sobre o montante da variação volumétrica, mas jamais sobre a parcela que excede a esse ganho, que é exatamente o que está sendo cobrado no presente processo, conforme explicita a autoridade fiscal, na descrição da infração, quando registrou o seguinte:

“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.” (grifos acrescidos)

Com relação a cobrança da Substituição Tributária, sabemos que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária, assim sendo, segundo o art. 10 da Portaria nº 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “*do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal*” (art. 10, I, “a” da Port.445/98) e “*do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido*” (art. 10, I, “b” da Portaria nº 445/98).

Assim, o fato do combustível estar sujeito ao regime de substituição tributária, por si só, não afasta a obrigação da recorrente de comprovar os valores superiores aos limites de tolerância que constam da sua própria escrituração fiscal.

O regime de substituição tributária garante o recolhimento daquilo que está escriturado em conformidade com os documentos fiscais de aquisição, mas não se presta a comprovar o recolhimento da omissão autuada. Caso contrário, se estaria admitindo uma “presunção absoluta” de que não há circulação de combustível sem recolhimento de tributo.

Quanto à alegação de confiscatoriedade da multa, não merece acolhida, uma vez que encontra previsão no art. 42, inciso III, alínea “d” e II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, norma que não pode ser afastada por este órgão administrativo.

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 269138.0056/20-0, lavrado contra **POSTO ALBALONGA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 145.628,11, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGF/PROFIS