

PROCESSO - A. I. Nº 113837.0001/20-5
RECORRENTE - M.E.D. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0083-03/21-VD
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO - INTRANET 14/04/2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0067-11/25-VD**

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. INFRAÇÕES 01 A 04. 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 nº 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. Na ausência de presunção, é descabido cogitar a aplicação da IN (Instrução Normativa) nº 56/07. 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 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. Multa modificada de ofício para 60%, de modo a julgar parcialmente procedente o lançamento de ofício e não procedente, como foi na 1ª instância. Mantida a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) Nº 0083-03/21-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 17/03/2020 para formalizar a constituição de crédito tributário no montante de R\$ 439.110,75, sob a acusação do cometimento de quatro irregularidades, assim discriminadas na instância originária:

“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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro

de 2018 e dezembro de 2019. Refere-se ao produto Gasolina C Comum, Cod. 320102001. Tudo conforme Demonstrativo das Omissões dos Preços Médios, EFD e NF-e, anexos aos autos em mídia. **Valor do débito:** R\$ 200.721,36.

Infração 02 – 04.07.02: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Refere-se ao produto Óleo Diesel B S 500, Cod. 820101012. Tudo conforme Demonstrativo das Omissões dos Preços Médios, EFD e NF-e, anexos aos autos em mídia. **Valor do débito:** R\$ 71.135,93.

Infração 03 – 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Refere-se ao produto Etanol Hidratado, Cod. 810101001. Tudo conforme Demonstrativo das Omissões dos Preços Médios, EFD e NF-e, anexos aos autos em mídia. **Valor do débito:** R\$ 2.941,56.

Infração 04 – 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Refere-se ao produto Óleo Diesel S 10, Cod. 82010134. Tudo conforme Demonstrativo das Omissões dos Preços Médios, EFD e NF-e, anexos aos autos em mídia. **Valor do débito:** R\$ 164.311,90”.

A JJF apreciou a lide no dia 04/06/2021 e julgou o Auto de Infração PROCEDENTE, nos seguintes termos (fls. 97 a 114):

“VOTO

Em preliminar, o defendente alegou que se percebe a nulidade desta autuação, de acordo com o art. 18, incisos II e IV, “a” do RPAF-BA, ou seja, insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa. Disse que não existe relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e, notadamente, o fato narrado no AI. A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido.

Afirmou que há insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, das bases de cálculo); não existe nexo de causa e efeito entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada, apesar da acusação de que o Autuado teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal.

Apresentou o entendimento de que, para cobrar a parcela de ICMS descrita no inciso I, “b”, da Portaria 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, necessário se torna, de forma antecedente, que se faça a apuração, por meio do levantamento quantitativo de estoques, da parcela definida na alínea “a” do inciso I, do mesmo artigo. O lançamento da parte que se pretende cobrar, depende da existência da parcela que lhe antecede e de sua regular apuração. Por via conexa, não se pode simplesmente “cobrar o acessório sem o principal”, como também, a norma não permite a utilização, diretamente, da variação volumétrica.

Conforme estabelece o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque, as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

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

Por se tratar de combustível, produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada

a origem da mercadoria, inexistente, conseqüentemente, comprovação de recolhimento do imposto. Entretanto, não obstante essa falta de 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.

Neste caso, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal realizada neste sentido.

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 (o que não foi objeto deste Auto de Infração). 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 (fato apurado pelos autuantes e exigido no presente lançamento). Portanto, não pode ser acatada a alegação defensiva de que não existe relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e, notadamente, o fato narrado neste AI.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo como entendeu o Defendente.

Foi alegado nas razões de defesa, que os Autuantes, apesar da citação à Portaria 445/90, que regula o roteiro de auditoria de estoques, se utilizaram de apenas um dos dados registrados no LMC (GANHO), pinçando apenas a parte da escrituração que entenderam conveniente e, assim, além de atentar contra o conjunto da norma que diz terem seguido, criaram quantidades absurdas de omissões de entradas. Não solicitaram, de forma antecedente ao lançamento, qualquer esclarecimento ao Autuado sobre o LMC/EFD, levando a efeito autuação inteiramente desprovida da base legal e sem comprovação da inane presunção que desejaram impor ao Contribuinte.

Observo, durante o procedimento fiscal, que a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias, e sendo constatadas irregularidades, é que se lavra o Auto de Infração. Ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário.

Por outro lado, conforme estabelece o art. 121, inciso I do RPAF/BA, no processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório, para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração. Portanto, não há previsão regulamentar para intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos antes da lavratura do Auto de Infração, inexistindo qualquer motivo de nulidade se não foi requerido pelos Autuantes algum esclarecimento antes de sua lavratura.

Ao mencionar a Portaria 445/98, o defendente alegou que mesmo com a redação dada pela Portaria 159/19, não contempla, e nem poderia contemplar, qualquer espécie de “levantamento diário”. Disse que não existe base legal para o meio de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido.

Com já mencionado anteriormente, a exigência do imposto não foi efetuada por presunção de omissão de saídas. Conforme destacaram os autuantes, o controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores deve ser realizado duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas. Todos os inventários de combustíveis constam em um livro específico, o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), 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. Neste caso, a soma das diferenças diárias deve ser apurada mensalmente para fins de cálculo do ICMS devido.

Vale reproduzir o registro dos Autuantes na informação fiscal, de que a inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 pela Port. 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente e anotados na sua EFD. E que hoje, não é mais correto dizer que “o quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos, e assim, fechados”. Também, é errado afirmar que foi empregado “método não contemplado pela Portaria 445/98”, ou que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que

“o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.

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

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 atuação fiscal.

Com lastro em todos os argumentos e elementos apresentados, caso as questões prejudiciais sejam superadas, o Autuado pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material.

Quanto a esta alegação, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelos autuantes, por isso, indefiro o pedido de revisão fiscal formulado pelo Autuado em sua impugnação.

Em relação ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

As infrações 01 a 04 se referem aos produtos: Gasolina C Comum, Cod. 320102001; Óleo Diesel B S 500, Cod. 820101012; Etanol Hidratado Comum, Cod. 810101001; e Óleo Diesel S 10, Cod. 82010134.

O Defendente alegou que os Autuantes retiraram, do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Elegeram apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações, como sendo “anuais”, porém, usando apenas dados que seriam de supostos “ganhos diários”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, diário, sendo as quantidades copiadas da EFD/LCM (não levantadas/apuradas), erigidas à condição de “aquisições sem NF”, ou seja, “omissões de entradas”, ocorrência que, de acordo com a Lei 7.014/96, e as Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados. Afirmou que não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo Contribuinte ao Fiscal.

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

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

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 ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (5, 10, 15, 20, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível). Também afirmou, que são incontáveis as situações em que os “ganhos” são próximos às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques. As datas escolhidas são “espeçadas”, pois as “perdas”, que em uma regular auditoria compensariam os ganhos, foram desprezadas (assim como os estoques, entradas e saídas).

Apresentou o entendimento de que na metodologia escolhida, os Autuantes validaram os lançamentos dos “ganhos”, haveriam que validar também as “perdas”, fazendo, ao menos, as devidas compensações. Os

Autuentes não seguiram um “roteiro” legal.

Disse que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas, que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias. E que, diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura dos Fiscais, seria conceder o prazo legal para a retificação.

Reconheceu que não é fácil identificar o erro agora, mas alegou que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Disse que caberia aos Autuentes, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 22, intimar o Autuado para que fizesse as devidas correções.

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

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

A Portaria ANP N° 26, datada de 13/11/1992, mencionada pelos autuentes, dispõe no seu art. 5° sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente, e além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendente, 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 documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

O autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6°, inciso IV, da Lei 7.014/96), sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo, calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

O defendente também apresentou a alegação de que a Portaria 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar o método de apuração, e assim, prejudicar o Contribuinte.

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

Art. 10

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título

de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Entendo 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 apresentou o entendimento de que admitir a aplicação do Parágrafo único do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. 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 também alegou, que os autuantes elegeram apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração, e fizeram totalizações como sendo “anuais”, porém, usando apenas dados que seriam de supostos “ganhos diários”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, diário, sendo as quantidades copiadas da EFD/LCM (não levantadas/apuradas), erigidas à condição de “aquisições sem NF”, ou seja, “omissões de entradas”, ocorrência que, de acordo com a Lei 7.014/96 e as Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

No seu entendimento, ainda que fossem provadas as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas. No caso, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que desagua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da “tributação federal”, mas em hipótese alguma repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao “varejista de combustíveis” lançar o imposto sobre suas vendas.

Observe que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatarem saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite 0,6% estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até limite aceito pela legislação, é considerado como variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes, de acordo com o percentual estabelecido na legislação deste Estado, que é superior ao limite previsto pela ANP. Neste caso, não cabe a aplicação do art. 11 da Portaria 445 (redação atual), considerando que o Autuado não conseguiu elidir a imputação fiscal.

Quanto ao argumento defensivo de que se deveria aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, concordo com o posicionamento dos autuantes de que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Na informação fiscal, os autuantes destacaram que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária, e conforme art. 10 da Portaria 445/98, 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. No caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º, inciso IV. E concluíram 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 mesma Lei.

Sobre as decisões deste CONSEF citadas pelo defendente, não se reportam à mesma acusação fiscal e aos mesmos fatos tratados neste PAF, portanto, não se aplicam ao presente julgamento. O Acórdão JF nº 0160-02/19, por exemplo, se refere ao AI que trata da falta de recolhimento nos prazos regulamentares, do ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

Concluo, que no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Quanto à multa aplicada, o Impugnante alegou que não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa.

Observe que em relação à multa, 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 o mencionado percentual.

O defendente afirmou, que diante das questões jurídicas envolvidas, deveria ser ouvida a PGE/PROFIS. Indefero o pedido, por entender que nesta fase de julgamento, e no caso em exame, não se encontram as situações elencadas no art. 118 do RPAF-BA/99, para solicitação de parecer.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

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

Respaldado no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 123 a 144, no qual inicia fornecendo endereço para correspondências processuais e transcrevendo as infrações.

Suscita a nulidade da Decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa em face de julgamento de processo físico por videoconferência, contra a manifestação da empresa. Além disso, foi juntado memorial não apreciado na Decisão, cujo reexame pleiteia.

Pede que o julgamento do presente Recurso seja efetuado de forma presencial.

Defende que a cobrança do imposto próprio depende daquele que lhe antecede, qual seja, o de responsabilidade solidária, o que não ocorreu no presente caso. O acessório não pode ser julgado, segundo alega, antes do principal.

Ademais, seriam inúmeras as razões defensivas não apreciadas no Acórdão combatido, o que, a teor do art. 18, II e III do RPAF, bem como da farta jurisprudência do CONSEF, conduz à nulidade da Decisão. A Junta não se posicionou, por exemplo, sobre a necessidade, para o exercício excepcional da apuração diária, de regime especial de fiscalização. Se recusou também a JJF a apreciar a ilegalidade da Portaria nº 159/19, sustentando que tal atividade não era da sua competência. Isso seria sua obrigação, pois não se estava a tratar de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade.

Assevera que a fundamentação do lançamento é a presunção – seja quanto à própria essência do ato, seja quanto à forma adotada para a apuração da base de cálculo -, e que também existem problemas no enquadramento legal inserido no Auto de Infração, do que decorreu alteração no fulcro da autuação e invalidade do lançamento de ofício/ Decisão recorrida.

O dispositivo da legislação citado somente se aplica nos casos de flagrante posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, embora absurda de se imaginar, de que essa posse ocorreu de 2015 a 2018.

Pugna pela aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07, tendo em vista que se trata de presunção.

Mais uma vez, destaca que o imposto por responsabilidade própria somente pode ser cobrado após a cobrança daquele por responsabilidade solidária. Tem-se como sujeito ilegítimo para figurar no polo passivo e que a Portaria 445/98, no que toca ao art. 10, I, “b”, é ilegal. Segundo a referida Portaria, não existe outra forma de elaborar um levantamento quantitativo de estoques que não seja por exercício fechado.

O lançamento, como visto, teve como fundamento uma única informação, que foi ilegalmente transformada pela Portaria nº 159/19 em fato gerador, com não menos ilegal aplicação retroativa. Ilegalidades flagrantes e absurdas. A Portaria nº 159/19 foi publicada no dia 25/10/2019 e, em atenção ao disposto no art. 167, III do RPAF, no máximo se poderia a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10 a partir desta data.

Se o desejo dos julgadores é realmente alcançar a verdade material, como externado nas sessões de julgamento pelas Juntas e Câmaras deste Conselho, devem ao menos, antes de prolatar qualquer decisão, investir de forma isenta na instrução do PAF e convertê-lo em diligência com o objetivo de apurar as reais movimentações anuais.

A planilha apresentada pelo Fisco lista datas irreais, sempre valorando os supostos ganhos. A existência de erros de lançamentos provoca efeitos em cascata nos dias subsequentes, nos quais o sistema, também por falha, faz ajustes automáticos, visando as compensações. Por isso, aparecem dias com sobras excessivas e outros com ganhos expressivos. Entretanto, uma apuração baseada nos estoques e nas totalizações das vendas, todas registradas e declaradas, comprovará que não existiram compras sem documentação fiscal.

Passa a discorrer sobre o que diz serem equívocos nos levantamentos fiscais (fl. 138):

- Nos demonstrativos das omissões de entrada apuradas através da constatação de ganhos irreais lançados no LMC foram detectadas omissões de informações, pois constam das mesmas datas espaçadas, sem as informações dos fechamentos dos dias anteriores, incluindo entradas, que naturalmente comporiam as entradas dos dias seguintes.
- São inúmeros os dias em que as quantidades apontadas como de fechamento físico indicam números fechados (15.000, 10.000, 9.000 etc.), quantidades essas muito incomuns e que provavelmente refletem entradas e não estoques.
- Quanto ao diesel S/10 no dia 07/12/2015 (data de emissão do documento fiscal, e não da entrada), consta na demonstração do preço médio unitário a entrada de 5.000 litros (NF 234.640), quando no demonstrativo das omissões, na mesma data, não foi computada tal quantidade (entrada zero).
- Com respeito ao diesel S/10 no dia 15/12/2017 (data de emissão do documento fiscal, e não da entrada), consta na demonstração do preço médio unitário a entrada de 10.000 litros (NF 1.793.884), quando no demonstrativo das omissões, na mesma data, não foi computada tal quantidade (entrada zero).
- Relativamente à gasolina comum no dia 26/12/2015 (data de emissão do documento fiscal, e não da entrada), consta na demonstração do preço médio unitário a entrada de 5.000 litros (NF 1.499.415), quando no demonstrativo das omissões, na mesma data, não foi computada tal quantidade (entrada zero).
- São comuns aquisições apontadas nos demonstrativos dos preços em dias anteriores aos indicados no Auto de Infração como omissão, não se sabendo se tais compras foram transportadas e computadas, pois não existem os dados dos dias anteriores nem posteriores.

Prossegue aduzindo que fenômeno físico, a exemplo de variação volumétrica, conforme o entendimento do STJ, não é fato gerador do ICMS.

Pleiteia a dispensa da multa por infração e acréscimos legais, requer a oitiva da PGE/PROFIS e pede deferimento.

Sob a relatoria da conselheira Laís Carvalho Silva, às fls. 173/174, a 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) converteu o feito em diligência, com as seguintes anotações:

“Analisando os demonstrativos contidos nos autos, inclusive a mídia que acompanha a autuação, constata-se que há lacunas na cronologia dos lançamentos, pois há situações em que não é possível observar a movimentação de estoque entre os dias que separam as informações contidas numa linha para as da linha seguinte.

Dito de outro modo, existem as informações de um dia em uma certa linha e, na linha seguinte, as informações correspondem ao movimento de dias depois, o que sugere a possibilidade de que não foram transportadas todas as movimentações contidas no LMC para o demonstrativo contido nos autos, hipótese reforçada pelo fato de que somente é possível encontrar dias com resultado indicando ganho, quando o comum é também haver dias em que há alguma perda, mesmo que não produza consequências no lançamento”.

Foi pedido aos autuantes que esclarecessem as lacunas contidas no lançamento e a ausência de

registro de perdas. Também foi requerido que, apenas na hipótese de elaboração de novo demonstrativo, o contribuinte fosse intimado com reabertura de prazo de defesa.

Na informação de fl. 180, um dos autuantes diz que:

“(...) os demonstrativos são nada mais nada menos que uma cópia do LMC/ Registro 1300 da EFD informado pelo contribuinte, onde se pode observar que até a coluna “Fech Físico”, estes são exatamente iguais ao LMC, a partir daí as outras colunas foram criadas para chegarmos ao valor devido.

Quanto às lacunas na cronologia citadas na diligência, são inevitáveis, pois são quatro demonstrativos distintos, todos extraídos do LMC (cópia fiel do mesmo até a coluna Fech Físico) e como são quatro demonstrativos, tais como: demonstrativos de diesel s/10; demonstrativo de diesel BS/500; demonstrativo etanol e demonstrativo de gasolina comum, ou seja, são quatro demonstrativos extraídos de um mesmo livro o LMC, não teria como aparecer em cada um deles todas as datas e movimentos diários, bem como, o que nos interessa são os ganhos que excedam 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível, que caracteriza omissão de entrada, ou entradas sem registro na escrita fiscal, ao passo que as perdas caracterizam omissões de saída, outra infração bem distinta da lançada por nós no presente Auto de Infração”.

No sentido de facilitar o entendimento, anexa cópia em mídia do LMC/Registro 1300 da EFD utilizado nos trabalhos em formato Excel.

Como não ocorreu juntada de novo demonstrativo e a 1ª CJP, na diligência, havia dito que apenas na hipótese de elaboração de novo demonstrativo o contribuinte fosse intimado com reabertura de prazo de defesa, não houve intimação.

VOTO

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 própria, cuja exigência deveria ser precedida daquela do tributo por responsabilidade solidária; erro no enquadramento legal; impropriedade metodológica; inaplicabilidade de presunção legal; necessidade de aplicação da proporcionalidade entre operações tributáveis e não tributáveis (uma vez que se estaria a tratar de presunção, dever-se-ia observar a Instrução Normativa nº 56/07); irregularidades na condução dos trabalhos de auditoria; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, especialmente esta última, inaplicável a fatos pretéritos.

Os auditores expuseram com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveram 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 na impugnação e no Recurso. Tampouco qualquer irregularidade advém do julgamento por videoconferência de processo físico.

Rejeitadas as preliminares de nulidade.

Todos os elementos necessários para julgar estão presentes nos autos. Indefiro o pedido de realização de uma segunda diligência, fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

No que diz respeito às infrações cominadas, 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 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 consideração 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 nº 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 nº 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. Na ausência de presunção, é descabido cogitar a aplicação da IN (Instrução Normativa) nº 56/07.

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 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 impugnante já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação do autuado de que não há demonstração da base de

cálculo ou de que inexistente fato gerador ou de que apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado.

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 Port. DNC Nº 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 (Convênio 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”.

Incapazes de reformar a autuação as alegações relativas à premissa de que a acusação fiscal trata de presunção legal de omissão de receitas anteriores, visto que 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 sujeito passivo 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, relativas à premissa de que a acusação trata de presunção legal de omissão de saídas/ receitas, da necessidade de levantamento quantitativo *a priori* 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.

Diante de tais considerações, reitero que são incapazes de elidir a imputação as alegações relativas à premissa de que se está a tratar de presunção legal de omissão de receitas anteriores e todas as demais suscitadas pelo defendente para pretender a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração (inexistência da infração relativa ao imposto devido por responsabilidade própria, cuja exigência deveria ser antecedida daquela do tributo por responsabilidade solidária; erro no enquadramento legal; impropriedade metodológica; inaplicabilidade de presunção legal; necessidade de aplicação da proporcionalidade entre operações tributáveis e não tributáveis (uma vez que se estaria a tratar de presunção, dever-se-ia observar a Instrução Normativa 56/07); irregularidades na condução dos trabalhos de auditoria; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, especialmente esta última, inaplicável a fatos pretéritos).

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.

Relativamente à multa e aos acréscimos legais, 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.

Não é o caso de se observar o quanto contido no parágrafo único do art. 100 do CTN, uma vez que a situação não se aplica a nenhum dos seus quatro incisos.

Relativamente às alegações de que houve entradas computadas no cálculo do preço médio que não constam nas mesmas datas no levantamento de estoques, ao compulsar os arquivos da mídia de fl. 9, constatei que na planilha de cálculo dos preços médios as datas são as de emissão dos documentos fiscais, e não as das entradas físicas no posto de combustível. As entradas computadas na auditoria de estoques, conforme já se disse, foram extraídas do próprio LMC do contribuinte.

Quanto ao endereço para correspondências processuais, nada impede a utilização daquele fornecido pelo sujeito passivo, sendo inclusive recomendável que assim se faça, tendo em vista as prescrições do art. 272, § 5º do CPC (Código de Processo Civil), de aplicação subsidiária no Processo Administrativo Fiscal.

§ 5º Constando dos autos pedido expresso para que as comunicações dos atos processuais sejam feitas em nome dos advogados indicados, o seu desatendimento implicará nulidade.

Entretanto, nenhuma irregularidade advirá na esfera administrativa, desde que observados os ditames dos artigos 108 a 110 do RPAF/99, especialmente aqueles referentes ao Domicílio Tributário Eletrônico.

A penalidade foi cominada de forma correta pela JJF no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, motivo pelo qual o Auto de Infração deveria ter sido julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE, e não PROCEDENTE.

A oitiva da PGE/PROFIS é efetivada em momento próprio, quando da assentada para julgamento.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com a fixação de ofício da multa em 60% (art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96), de modo que o Auto de Infração seja julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE e não PROCEDENTE, como foi na 1ª instância.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 113837.0001/20-5, lavrado contra **M. E. D. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 439.110,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de março de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. PGE/PROFIS