

A.I. Nº - 269138.0011/18-5  
AUTUADO - POSTO KALILANDIA LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT - COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 03.10.2019

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0160-02/19**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Levantamento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Não comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal e sem registro nos Livros Fiscais. É necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva de sua ocorrência. A fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração. Recomendada a renovação da ação, a salvo de erros. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/06/2018, exige crédito tributário no valor histórico de R\$488.855,44, acrescido da multa de 100%, em razão da constatação das infrações a seguir descritas:

**INFRAÇÃO 01 – 02.01.02** – Deixou de recolher nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. ÓLEO DIESEL S-500 (MVA).

Período: dezembro de 2013, janeiro, março a novembro de 2014, abril a outubro de 2015. Valor do ICMS exigido R\$124.693,98, acrescido de multa no percentual de 100%, tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 02 – 02.01.02** – Deixou de recolher nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. ÓLEO DIESEL S-500 (PMPF).

Período: novembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016. Valor do ICMS exigido R\$214.736,63, acrescido de multa no percentual de 100%, tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 03 – 02.01.02** – Deixou de recolher nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. ÓLEO DIESEL S-10 (PMPF).

Período: fevereiro a novembro de 2017 e fevereiro de 2018. Valor do ICMS exigido R\$149.424,83, acrescido de multa no percentual de 100%, tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

A autuada, através de seus advogados, impugna o lançamento consoante defesa apensa aos autos às fls. 52 a 68, onde inicialmente registra a tempestividade da defesa e requer que todas as intimações relativas ao processo sejam encaminhadas ao advogado subscrito, cujo endereço de correspondência indica.

Argui nulidade do lançamento sob o fundamento de que o mesmo está eivado de vícios. Para tanto, assegura que há violação ao contraditório e afronta ao devido processo legal, em razão do autuante ter lavrado o auto de infração sem a análise dos Livros de Movimentação de Combustíveis – LMC, baseando-se apenas nos dados do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, dados que continham erros ignorado pelo autuante.

Argumenta que o prazo concedido para a apresentação dos livros à fiscalização é muito exíguo, citando e transcrevendo o §4º do artigo 247 do RICMS/2012 para destacar que 30 (trinta) dias é o prazo razoável para a exigibilidade dos documentos, podendo ser prorrogado conforme §§4º e 5º do artigo 261 do mesmo regulamento.

Indica e transcreve os Acórdão CJF nº 0156-11/15 e Acórdão CJF nº 0158-11/15, do CONSEF, onde segundo crê, explicita a valorização do respeito ao contraditório e ao devido processo legal.

Declara que a capitulação da suposta irregularidade não encontra correspondência com a tipificação nem com os cálculos da multa adotados pelo autuante, o que caracteriza como incongruente o lançamento. A tipificação da multa aplicada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, prevê o percentual de 70%, enquanto na planilha de apuração foi indicado 100%, quando o correto, assim diz, seria 60% prevista no art. 42, inc. II, alínea “b” da mesma lei.

Afirma que tal fato faz prova do desencontro entre a conduta apontada como típica, a norma violada e o percentual da multa aplicada, demonstrando assim a flagrante nulidade do feito por insegurança na determinação da infração e ausência de nexo entre o enquadramento legal e a penalidade aplicada, apresentando excertos dos Acórdãos CJF nº 0266-12/08 e JJF nº 0184-05/06, do CONSEF.

Destaca que a apuração contábil realizada pelo autuante foi realizada sem o exame do LMC, fato que contamina de inconsistências o lançamento, assim, requer a aplicação do art. 155, parágrafo único do RPAF/99.

Ressalta que todas as operações registradas nos documentos escrituradas foram tributadas em razão das mercadorias estarem sujeitas ao regime de antecipação tributária e a autuação se deu apenas pela falta de exame do LMC, não ocorrendo falta de recolhimento do imposto.

Volta a se referir a existência de erros nos arquivos do SPED, analisados pelo fisco, que estão sendo corrigidos e requer a concessão de prazo para entrega do LMC.

Assegura que a simples comparação entre as notas de aquisição de combustíveis com a venda aos clientes, demonstrará a ausência de diferenças, e que o autuante ao desprezar os estoques de abertura provocou alterações nos estoques de fechamento dia após dia além de desconsiderar as omissões de saídas, computando somente as supostas omissões de entradas.

Aponta como inconsistência na apuração, o registro 1300 e outros constantes da EFD que correspondem os registros do LMC. Estes apresentaram omissões de entradas pelo fato de não existir saldo no estoque de fechamento, mesmo nos dias em que não houve vendas como por exemplo em 08/11/2013, primeiro dia de movimento do estabelecimento, causando reflexos nos dias subsequentes.

Esclarece que inconsistências são possíveis de ocorrer em razão de falha no sistema automatizado de medição do tanque em determinado dia. Como a apuração do volume de combustíveis é feita por sistema automatizado, com emissão de relatórios para os livros contábeis, se houver falha na medição em determinado dia, haverá erro de estoque no dia seguinte, o que justifica as diferenças apuradas.

Defende que em alguns dias o estoque de fechamento foi apurado sem considerar o quantitativo de entrada, como ocorreu em 03/12/2013, onde houve lançamento de valores no campo de estoque de fechamento com diferença de 20 mil litros em 04/12/2013.

Afirma que o CONSEF já enfrentou fato semelhante conforme transcritos dos Acórdãos CJF nº 0071-12/15, CJF nº 0035-11/16 e CJF nº 0035-11/15.

Argumenta sobre o caráter confiscatório das multas, que no caso em lide, causará destruição da empresa, posto que os valores superam em muito o capital da empresa e o seu valor de mercado.

Ressalta que a administração pública se submete aos princípios constitucionais descritos no art. 377 da Constituição Federal: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência citando lição de Celso Antônio Bandeira de Melo acerca da importância dos princípios no ordenamento jurídico administrativo.

Lembra que o art. 2º, da Lei nº 9.785/99 - que disciplina o processo administrativo federal inclui outros princípios, dos quais merecem destaque a razoabilidade, a proporcionalidade e, especialmente, a segurança jurídica.

Por fim, requer que:

- a) Seja declarada a nulidade total do auto de infração;
- b) No mérito, declarada a improcedência do auto de infração;
- c) Aplicação da penalidade nos limites mínimos legais;
- d) Seja oportunizada a apresentação dos LMCs devidamente corrigidos;
- e) Juntada de nova procuração, bem como dos recibos de entregas de solicitação de retificação de EFD.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 128, 128-v a 133, 133-v, onde inicialmente registra que os combustíveis automotivos estão sujeitos a variações de volume decorrente da variação da temperatura ambiente. Portanto, há a possibilidade de variações nos volumes dos estoques físicos dos produtos em desacordo com as movimentações documentais dos mesmos, feitas pelo posto revendedor.

Ressalta que essas variações devem ser apontadas no registro 1300 da Escrituração Fiscal Digital – EFD dos postos revendedores de combustíveis nos campos VAL\_AJ\_GANHO, valor do ganho, e VAL\_AJ\_PERDA, valor da perda. E, quando a razão entre os ganhos ou perdas e o volume disponível em estoque (registro 1300, campo VOL\_DISP, da EFD) for superior a 0,6% (seis décimos por cento), esses ganhos e perdas precisam ser devidamente justificados no campo 13 do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, conforme item VII, 13, “f”, da Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992.

Relata que ao examinar a EFD da autuada, encontrou inúmeros casos em que a divisão do VAL\_AJ\_GANHO ou do VAL\_AJ\_PERDA pelo VOL\_DISP foram muito superiores ao limite aceitável de 0,6%. Contudo, não examinou se houve ou não justificativas plausíveis para esses valores de ganhos e perdas, por falta de oportunidade, pois, apesar de intimado duas vezes para apresentar os seus LMCs, não o fez.

Afirma que procurou com base na legislação regulatória do setor, fixar limites aceitáveis para explicar as variações volumétricas dos combustíveis decorrentes de fenômenos naturais como evaporação, dilatação e erros nas medições das vendas e, excluir o que fosse ser considerado excessivo sem que tenha havido algum fato natural extraordinário, para explicar os valores excessivos de ganhos e perdas registrados repetidas vezes, sem justificativas que explicassem tais variações, diz que concluiu que valores excedentes não decorreram fatos naturais, mas de fatos humanos como: adulteração com outros produtos, fraude na medição etc. e, assim cabe a autuação: no caso das perdas, como vendas sem documentação fiscal, e, no caso dos ganhos, como entradas sem documentação fiscal.

Quanto a alegação da defesa de nulidade do lançamento afirma que o argumento não deve prosperar por que o prazo concedido é para a “apresentação” e não para a “escrituração” dos livros fiscais. O prazo é de 48 horas consoante o art. 42, XX, da Lei nº 7.014/96, entretanto foi-lhe concedido 10 dias.

Esclarece que a autuada foi intimada pela primeira vez em 20 de abril e novamente em 08 de maio, o prazo da última intimação findou em 18/05, conclui-se que houve quase um mês inteiro para que o contribuinte apresentasse os LMCs.

Assegura que os dados da EFD que serviram de base para a lavratura do auto de infração não apresentaram incoerências. Os estoques iniciais, estavam coincidentes com os estoques finais do dia anterior com exceção dos primeiros dias do período fiscalizado, em que o estoque final foi registrado em outro campo do mesmo registro, fato que não teve repercussão na autuação porque foi detectado e corrigido ainda quando da análise da consistência dos dados no início da fiscalização, as saídas de combustíveis, estavam coincidentes com a movimentação dos bicos (registro 1320 da EFD) e as entradas de combustíveis correspondendo às notas fiscais de aquisições registradas (registros C100, C170 e C171 da EFD). Portanto, não houve necessidade de intimar o contribuinte para correção da sua EFD.

Em relação a alegação de que o auto de infração deve ser julgado nulo porque teria havido a inadequada capitulação e tipificação da infração, defende que as alegações não estão corretas. A simples consulta da legislação tributária estadual constata-se que o art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 prevê multa de 100% durante todo o período fiscalizado e esclarece que a multa de 70%, vigorou até 30/03/2010.

Em referência a arguição defensiva de que deixou de analisar os LMCs o que comprovariam a existência de inconsistências, afirma se tratar de argumento capcioso e deve ser rechaçado, pois a falta de apresentação dos LMCs não trouxe qualquer prejuízo ao trabalho realizado.

Sobre a alegação de que todas as saídas registradas são idênticas às entradas registradas, logo, “é impossível que os supostos ganhos apontados pelo fiscal tenham se concretizado”, demonstra a existência de um limite físico possível para esses ganhos – tudo de acordo com a legislação do setor.

Adverte que se tudo se ocorresse como a autuada relata, quando há um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, entretanto, não é o que se verifica no registro 1300 da EFD. Perdas e ganhos desmedidos não são sucedidos de ganhos e perdas no mesmo valor no dia seguinte.

Alerta que a afirmativa de coincidência entre os registros de entradas e saídas não garante a impossibilidade de entrado no estoque, pois, podem ser fruto de entradas desacompanhadas de documentação fiscal.

Afirma que cada valor de ganho e perda registrado é o resultado da diferença do estoque final, medido diariamente no final do dia, com o estoque final escritural, que seria o resultado da soma do estoque inicial, medido todo dia no início do dia, com as entradas (notas fiscais de entradas registradas) menos os volumes de saídas registrados nos bicos (Estoque Inicial + Entradas – Saídas). Portanto, não há como um erro se propagar, pois, os estoques são medidos diariamente antes de serem registrados na sua EFD.

Explica que no caso das perdas só é possível a cobrança de uma multa formal pelas saídas sem documentação fiscal de combustíveis, pois esses têm sua tributação encerrada e por uma questão operacional, o sistema de lavratura de créditos tributários separou essa cobrança e a formalizou na notificação fiscal de número 2691380009/18-0, já quitado conforme admite na defesa.

Em referência ao argumento da possibilidade de ocorrência de erros em razão da apuração do volume de combustíveis ser feita por sistema automatizado, com emissão de relatórios para os livros contábeis, pondera que é possível a ocorrência de falhas em qualquer sistema, contudo esses “erros” regulares não chamaram a atenção da empresa e se mantiveram sem correção.

Complementa que fica claro que os elevados ganhos e perdas de estoques de combustíveis não se tratam de meros erros pontuais ou simples inconsistências decorrentes de distrações ou de falhas nos seus sistemas, pelos seguintes fatos: *a) os estoques tem obrigatoriamente que ser fisicamente medidos diariamente; b) os valores dos ganhos e das perdas são muito elevados; c) a autuada é experiente nesse ramo de negócio; d) o problema se repetiu dia após dia durante anos; e, e) os volumes não poderiam passar despercebidos haja vista a necessidade de se registrar uma justificativa fundamentada para cada um dele e que gerado um erro num dia, ele seria cancelado automaticamente no dia seguinte, que não aconteceu.*

Conclui pelos fatos expostos que houve a intenção dolosa de omitir entradas de mercadorias sem documentação fiscal apresentando à fiscalização como ganhos de estoques.

Assegura que é conclusivo que as diferenças apuradas se devem a entradas de combustível sem documentação fiscal travestida de ganho, pois, como demonstra os anexos ao auto de infração, ganhos nesse montante são fisicamente impossíveis. Posteriormente, a essa entrada, correspondem inúmeras saídas sem documentação fiscal indicadas como perdas.

Quanto ao caráter confiscatório pela fixação das multas, explica que a penalidade aplicada, é proporcional à gravidade da infração.

Na assentada de julgamento o patrono, representante da autuada, apresentou pedido protocolizado sob o nº 398223/2018-2, fl. 140, solicitando a concessão do prazo de 30 (trinta) dias para que se manifeste sobre os esclarecimentos produzidos na informação fiscal às fls. 128 a 133 em razão do autuante ter acrescentado importantes esclarecimentos sobre o método utilizado na apuração, sendo que a sucinta indicação da infração, considera insuficiente, com base no art. 127, §7º do RPAF/99.

Assim sendo, os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, decidiram converter o processo em diligência a INFAZ de origem para concessão de vista dos autos a autuada e reabertura do prazo de defesa previsto no art. 123 do RPAF/BA.

A autuada se manifesta às fls. 149 a 156, onde previamente pede que todas as intimações e notificações sejam encaminhadas para o endereço do Advogado representante da autuada.

Reafirma que o presente auto de infração foi lavrado em conjunto com outros, todos na mesma data e frutos da mesma ordem de serviço, assim lavrados separadamente em razão de opção do autuante em dividir os lançamentos “por tipo de mercadoria”, assim, requer que os processos sejam apensados e julgados em conjunto, para evitar decisões discrepantes e ilegais.

Em preliminar, alega nulidade do lançamento, por entender que houve violação ao art. 18, incisos I e IV, alínea “a” do RPAF/99, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das bases de cálculo e consequente cerceamento do direito de defesa.

Frisa que apesar de constar na autuação que a apuração se refere a “operações não escrituradas”, a informação fiscal deixa claro que os dados utilizados foram extraídos da EFD do contribuinte, o que, por si só, contradiz toda a fundamentação.

Registra que considerando que o autuante reconhece que a falta de apresentação dos LMCs não trouxe qualquer prejuízo ao trabalho realizado a Fiscalização dispunha dos elementos necessários para a adoção dos roteiros normais de fiscalização, inclusive auditoria de estoques, contudo optou em adotar meio próprio, não previsto na legislação, causando insegurança na determinação da infração e na apuração da base de cálculo.

Explica que a autuação se baseou na escrituração fiscal irregular, fato somente percebido em razão da ação fiscal. Portanto, a autuação utilizou dados inconsistentes e equivocados, fato evidenciado pela análise do demonstrativo.

Registra que a exigência recaiu exatamente sobre os erros escriturais e apenas sobre as “sobras”, erros que reputa ao sistema, que pode ter, por exemplo, somados os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Entretanto, cita não ser fácil identificar o erro agora, mas que existiu e somente uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a sonegação.

Enfatiza que escrituração, pelos erros operacionais, se encontrava inteiramente imprestável, sendo que as quantidades de “ganhos” foram pinçadas da EFD/LMC.

Questiona qual razão de validar apenas os registros dos ganhos que se mostram equivocados, sendo que o autuante considerou, fl. 124-v as demais informações de compra e venda corretas.

Interroga também por qual razão o autuante não adotou outro meio de apuração, optando em utilizar metodologia escolhida em seguir os registros da escrituração fiscal, contaminando o lançamento de insegurança e irregularidades. E defende que o autuante validando os lançamentos dos “ganhos”, haveria que validar também as “perdas”, fazendo a devida compensação.

Destaca que o autuante não seguiu o “roteiro” que diz ter seguido, tampouco as orientações que assevera serem aplicáveis ao segmento e repisa que este pinçou parte dos lançamentos da EFD/LMC desprezando as “perdas” e, mediante método não previsto em lei e, utilizando critérios diversos, validando os “ganhos” considerando dados fictícios como fato gerador do ICMS, sendo somente parte dos dados, desfavoráveis a autuada aproveitada.

Diz que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Caberia ao autuante, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar o contribuinte para proceder as devidas correções na EFD.

Cita trecho do voto do julgamento pela 1ª JJF do auto de infração nº 206903.0001/16-0 de lavra do Julgador José Raimundo Conceição: *“Incabível a simples sustentação fiscal de que todo o trabalho foi baseado na EFD do contribuinte, das suas Notas Fiscais Eletrônicas emitidas e recebidas, além das informações constantes dos sistemas da SEFAZ. A verdade material deve ser preservada de acordo com a realidade dos fatos.”*

*As questões relativas às inconsistências na Escrituração Fiscal Digital não constituem fato gerador de ICMS e devem ser resolvidas na forma da legislação em vigor (art. 251 do RICMS BA-12).*

Defende que infração cometida pela autuada se limitou as obrigações acessórias, ou seja, inconsistências na EFD.

Assegura que a autuação é insegura e ilegal, pois impõe um verdadeiro regime de exceção, a contribuinte em situação regular. Isso porque, também, a base de cálculo foi lançada de forma diária, como se estivesse em vigor um “regime especial de fiscalização”, com desprezo à regra geral da apuração mensal, constituindo mais um vício, que impõe ao contribuinte ainda mais ônus.

Pondera o ICMS tem apuração mensal, salvo exceções como a adoção de regime especial de fiscalização e argumenta que mesmo que o método adotado fosse regular, deveria ter observado o art. 39, §2º, do RPAF/99, que prevê: *“Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado”.*

Discorre que art. 332, inc. I, do RICMS/2012, citado no enquadramento legal da infração, prevê o vencimento até o dia 9 do mês subsequente e o parágrafo 6º, do mesmo artigo, em se tratando de apuração sobre produtos sujeitos ao regime de substituição é inócuo, além de não determinar a apuração diária.

Frisa que o autuante, sem respaldo na legislação, aplicou sujeição ao regime especial de fiscalização e pagamento, disposto no art. 41, inciso II, da Lei nº 7.014/96, e agravou a autuada com pena de 100%, inclusive sem especificar por completo o dispositivo legal que seria aplicável.

Complementa que não há nexo entre a acusação: operações não escrituradas com os fatos – ganhos volumétricos registrados na EFD.

Entende que o auto de infração não é somente nulo, como não poderia ser aplicado, inclusive a multa. O meio utilizado na apuração da base de cálculo não encontra respaldo legal e, por isso mesmo, pode até ser equiparado a um ilegal arbitramento.

Cita e transcreve ementas de julgamentos do CONSEF o que denomina de jurisprudência dominante no CONSEF, em casos similares. Acórdãos CJF nº 0230-11/18, CJF nº 0204-11/15, CJF nº 0077-12/11, JJF nº 0158-03/16, CJF nº 0183-12/09, CJF nº 0035-12/06, CJF nº 0009-12/09 e JJF nº 2204-04/01.

Ao abordar o mérito, assevera que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte de inconsistências, declaradas na EFD.

Afirma ter providenciado a retificação da EFD e do LMC, que junta aos autos mídias contendo os lançamentos “originais”, usados na autuação e os “retificados”, com os respectivos recibos de transmissão impressos e uma amostragem impressa dos LMCs, original e retificado, e das DMAs, cujos totais declarados se encontram compatíveis com a EFD.

Ressalta que os valores e as quantidades constantes nas DMAs, no período autuado, permanecem “praticamente inalterados”, mesmo após as retificações na EFD, confirmando o argumento da inconsistência na Escrituração Fiscal.

Por fim requer a revisão do lançamento por Auditor Fiscal Estranho ao feito, com o objetivo de apurar a verdade material, ressaltando que qualquer outro elemento necessário à realização da revisão ora pleiteada, fica à disposição do Fisco, bastando ser solicitada ao representante da autuada.

Por derradeiro, pugna que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, improcedente.

O autuante apresenta nova informação às fls. 937 e 937-v a 939 e 939-v, onde inicialmente afirma que a defesa apresentada inicialmente pela autuada foi devidamente rechaçada.

Esclarece que a divisão da ação fiscal em lançamentos distintos por tipo de mercadoria, deve-se ao sistema de lançamento de créditos fiscais da SEFAZ, o SLTC, não cabendo interferência do fiscal autuante.

Explica que o termo utilizado na autuação “operações não escrituradas” se refere a omissão de entradas ou de saídas de mercadorias encontradas a partir da verificação dos estoques inicial e final, entradas e saídas, ganhos e perdas de volumétricas, aplicando a equação matemática: EF = EI + Entradas – Saídas + Ganhos – Perdas. Portanto, o argumento defensivo de que há contradição na autuação por terem sido utilizados dos dados registrados na EFD, não prevalece pois, reforça a acusação de que houve operações não escrituradas na EFD, detectadas em razão dos estoques inicial e final serem medidos fisicamente, não se tratando de registros apenas escriturais.

Afirma que os combustíveis estão sujeitos a variações volumétricas decorrente de alterações na temperatura do ambiente. Também podem surgir variações nos volumes dos estoques físicos em desacordo com os registros documentais do posto revendedor. Entretanto, ressalta, que tais variações dever ser anotadas no registro 1300 da Escrituração Fiscal Digital nos campos VAL\_AJ\_GANHO, valor do ganho e VAL\_AJ\_PERDA, valor da perda.

Completa que quando a razão entre ganhos ou perdas e o volume disponível no estoque for superior a 0,6%, esses ganhos e perdas devem ser justificados no campo 13 do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, conforme Portaria DNC nº 26/92.

Relata que do exame da EFD do contribuinte, foi encontrada várias ocorrências onde a razão entre os valores de ganhos e perdas com o volume disponível, foram superiores a 0,6%, fato que não examinou as justificativas por falta de apresentação do LMC.

Reafirma os argumentos já apresentados na primeira informação fiscal e refuta o argumento da defesa, pois ficou demonstrado que os valores levantados derivaram da auditoria de estoques, podendo ser realizada diariamente, pelas peculiaridades da atividade.

Assegura que tanto os ganhos excessivos sem justificativas como as perdas injustificadas foram autuados, porém, as perdas se resumiram a uma multa formal pelas saídas de mercadorias sem emissão de documento fiscal, cabível no caso de combustíveis.

Afirma ser possível a ocorrência de falhas em sistemas, entretanto ressalta as circunstâncias que foram denominadas pela autuada como “erros infantis, concluindo que houve a intenção dolosa de omitir entradas de mercadorias sem documento fiscal, apresentando como ganhos de estoques. Explana que o ICMS devido pelos combustíveis deve ser recolhido antes da entrada no estabelecimento, por estarem sujeitos ao regime de substituição tributária e não ao regime normal de tributação, assim sendo constatada a entrada de mercadoria no estoque de combustível sem documento fiscal, nesse momento nasce a obrigação tributária. Assim combate o argumento da defesa de que a autuação desprezou a regra geral da apuração mensal do ICMS, inferindo que o autuante aplicou o regime especial de fiscalização.

Quanto ao fato da autuada ter providenciado a retificação da sua EFD e do LMC, questiona:

- a) Sob quais justificativas resolveu retificar sua escrituração, pois sendo as leituras diárias dos estoques realizadas fisicamente, como obter as medições diárias do estoque inicial e final?
- b) Não tendo apresentado as justificativas registradas no LMC para as perdas e ganhos no limite superior a 0,6%, quais as justificativas?
- c) Como obter novas leituras dos contadores finais e iniciais de cada bico, se as saídas de combustíveis são registradas nestes bicos e anotado no registro 1320?
- d) Como foram alterados os valores correspondentes às entradas de mercadorias, pois todos os documentos fiscais emitidos são do conhecimento do Fisco? Quais são essas novas entradas?

Assim diz ser impossível alterar corretamente a EFD para eliminar os ganhos e perdas em razão das leituras dos estoques iniciais e finais diários não poderem ser alterados, as saídas não podem também ser alteradas assim como as saídas e que a autuada demonstra que sua escrituração serve de suporte para uma narrativa ficcional não correspondendo a representação de fatos contábeis e fiscais.

É o relatório.

## VOTO

O presente lançamento imputa ao sujeito passivo a acusação de descumprimento de obrigação tributária principal, decorrente de operações não escrituradas em Livros Fiscais próprios, mediante apuração da movimentação diária dos estoques de ÓLEO DIESEL S-500 e ÓLEO DIESEL S-10, conforme já relatado.

O autuante explicita os parâmetros técnicos utilizados nos levantamentos dos quantitativos do produto examinado, adotando tais critérios para efetuar os cálculos que culminaram com a presente autuação anexando aos autos, fls. 17, 17-v a 21, 21-v, documento sob o título “DETERMINAÇÃO DOS LIMITES ACEITÁVEIS PARA A VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA DOS ESTOQUES DE COMBUSTÍVEIS NO POSTO REVENDEDOR E TRIBUTAÇÃO DOS EXCESSOS REGISTRADOS NA ESCRITA FISCAL” sem, contudo, indicar o autor, tampouco a origem do mesmo, de onde foram extraídos dados que serviram de parâmetros utilizados nos cálculos.

Constatou do exame dos demonstrativos, assim como os arquivos gravados em mídia – CD, fl. 30, que os valores de ICMS exigidos na autuação, foram calculados na planilha cujo título é VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA, fls. 22, 22-v a 29, 29-v, teve como base os valores extraídos, segundo informa o autuante, da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, constantes no REGISTRO 1300, de onde se obteve os valores correspondentes ao Volume Disponível – VOL\_DISP (A), Volume de Saídas – VOL\_SAIDAS (B) e Volume de Ganhos – VOL\_AJ\_GANHO (C).

A coluna da planilha VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA, está dividida em três colunas cujos títulos são:

- I. DILATAÇÃO:  $D=1,114\% \times VOL\_DISP$ ;
- II. ERRO NA MEDIÇÃO:  $E=0,5\% \times VOL\_SAIDAS$ ;

III. TOTAL ACEITÁVEL: F=Dilatação + Erro na Medição.

Com os valores dos três itens acima calculados, obteve-se ao valor denominado GANHO EXCESSIVO que corresponde exatamente a diferença: VAL\_AJ\_GANHO menos TOTAL ACEITÁVEL.

O valor correspondente ao GANHO EXCESSIVO, serviu de base de cálculos do imposto exigido, incluindo a margem de valor agregado – MVA sobre preço do produto, este, resultado da média dos valores calculados das notas fiscais de aquisição do combustível, obtendo assim, a base de cálculo do imposto e consequentemente o valor do ICMS devido.

Importante registrar, que estes cálculos foram efetuados diariamente, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do combustível no dia, abrangendo apenas os dias quando foram detectados os ganhos.

O autuante destaca na informação fiscal, fl. 128-v, referindo-se aos valores identificados como ganhos ou perdas, que “*Essas variações devem ser anotadas no registro 1300 da Escrituração Fiscal Digital – EFD dos postos revendedores de combustíveis nos campos VAL\_AJ\_GANHO, valor de ganho, e VAL\_AJ\_PERDA, valor da perda. Enquanto a razão entre os ganhos ou perdas e o volume disponível em estoque (registro 1300, campo VOL\_DISP, da EFD) for superior a 0,6% (seis décimos por cento), esses ganhos e perdas precisam ser devidamente justificadas no campo 13 do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, item VII, 13, “f”, da Portaria NDC nº 26, de 13 de novembro de 1992.*”

Relata que ao examinar a EFD do contribuinte, constatou inúmeros casos onde a divisão VAL\_AJ\_GANHO ou do valor VAL\_AJ\_PERDA pelo volume disponível, é muito superior a 0,6%. Contudo, afirma que não teve oportunidade de examinar se houve ou não justificativas plausíveis para a ocorrência desses valores de ganhos e perdas em virtude da não apresentação do LMC pelo contribuinte, apesar de intimado a fazê-lo.

Sem as justificativas da empresa e constatada a existência do que denominou de “*valores estapafúrdios de ganhos e perdas registrados repetidas vezes*”, com base na legislação que regula o setor, o autuante relata que buscou justificativas na ocorrência de fenômeno ou fato natural para explicar os ganhos.

Não encontrando justificativas que indicassem ocorrências de “*casos fortuitos*” ou de “*força maior*” concluiu que “... no caso dos valores excedentes aos limites constituídos com base na legislação pertinente, não houve fatos naturais, mas fatos humanos (adulteração com outros produtos, fraude na medição, etc.) e, por isso, sobre eles caberia autuação: no caso de perdas, como vendas sem documentação fiscal e, no caso de ganhos, como entradas sem documentação fiscal. Esse raciocínio levou a lavratura do auto de infração.”

A autuada foi intimada a apresentar o LMC pela primeira vez em 20/04/2018, sendo concedido o prazo de 10 dias para atendimento, conforme cópia da intimação à fl. 17.

Oportuno consignar que o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, instituído pela Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992 (Resolução ANP nº 23, de 24/11/2004) é destinado ao registro obrigatório e diário, pelo Posto Revendedor – PR, dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinhas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina.

O LMC deve ser escriturado diariamente conforme dispõe a citada portaria, conforme o seu art. 2º “*O registro no LMC deverá ser efetuado diariamente pelo PR, tornando-se obrigatório a partir de 1º de fevereiro de 1993*”.

No LMC o Posto Revendedor deverá também registrar obrigatoriamente no campo 13 as variações superiores a 0,6% do estoque físico, com justificativa, para fins de análise e avaliação do antigo Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, hoje ANP, conforme item VII, letra “f” da Instrução Normativa, associada a citada portaria.

Assim, as justificativas para os valores referentes a ganhos superiores ao percentual estabelecido, deveria constar no LMC, que não foi apresentado pelo contribuinte, mesmo intimado a apresentá-lo.

Em sede de defesa, a autuada informa que sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, utilizada na ação fiscal contém equívocos, fl. 47, entregando a EFD retificada em 31/08/2018, conforme recibos às fls. 65 a 116, portanto, antes do autuante prestar sua informação fiscal apensada aos autos em setembro do mesmo ano.

Inicialmente verifico que a infração decorreu de uma presunção: entradas de mercadorias ou bens não registrados, fato que levou o autuante a presumir a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto.

É viável a aplicação das presunções legais em matéria tributária, desde que esteja contemplada no ordenamento jurídico.

A utilização da presunção para caracterizar a ocorrência da hipótese de incidência tributária, é admitida no Direito Tributário, autorizada pela Constituição Federal em seu artigo 150, §7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 03/93, que outorgou competência para a criação de regra presuntiva ao autorizar que os entes políticos cobrem impostos e contribuições com base em fatos jurídicos indiciários de eventos de provável ocorrência futura.

A presunção pode ser entendida como o resultado do processo lógico mediante o qual, do fato conhecido cuja existência é certa, denominado fato base, infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável, fato presumido.

Não deve ser descuidada a verificação da efetiva ocorrência do fato conhecido, pois é deste que depende a validade da presunção, cuja comprovação ocorre de forma indireta.

A solidez de uma acusação, prescinde de observância aos princípios da ampla defesa e o devido processo legal que proporcionem a segurança jurídica ao sujeito passivo.

Relembro que a acusação trata da falta de recolhimento do ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, observadas a partir de possíveis entradas de mercadorias sem documento fiscal.

Neste caso específico, a Lei nº 7.014/96, no art. 4º, §4º, autoriza a presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que se verificar dentre outras possibilidades, a prevista no inciso IV – entradas de mercadorias ou bens não registrados, ressalvada ao sujeito passivo a prova da improcedência da presunção.

Os valores computados como entradas de mercadorias, calculados nos levantamentos, foram assim considerados, diante da justificativa elaborada pelo autuante para explicar a existência de registros na EFD do contribuinte, relativo aos ganhos excessivos os quais denominou de “*ganhos estapafúrdios*”, que por não encontrar explicações na ocorrência de fatos naturais, atribuiu estes ganhos a interferências de natureza humana na produção de adulterações, fraudes e outros.

A estas conclusões que levaram o autuante a presumir a ocorrência de entradas de mercadorias no estabelecimento sem documento fiscal, não foi apresentada nos autos uma prova sequer das graves ocorrências aventadas, caracterizando tais hipóteses como presunções das ocorrências de fraude ou adulterações.

Ademais, o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não consta previsto em nenhum normativo legal ou administrativo de Secretaria da Fazenda.

Dessa forma, observo que a presunção adotada como base para a autuação não encontra suporte em fatos que comprovadamente ocorreram, e, portanto, não foi corretamente aplicada, importando o trabalho fiscal em visível violação aos princípios básicos do processo administrativo fiscal.

É cediço que os fatos geradores do ICMS só podem ser constatados após a verificação da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, posto que as relações jurídico-tributárias devem observar os critérios de segurança e certeza, sendo ilegítimo os lançamentos tributários fundamentados em suposições. Ou, seja, devem ser sempre homenageados os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade, assim.

Friso, por julgar de suma importância na análise do presente processo que somente há incidência do tributo sobre fatos reais, sendo necessária a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual a fiscalização tem obrigatoriamente que demonstrar de forma irrefutável a ocorrência dos fatos tributáveis, em observância ao princípio da verdade material.

A presunção, mesmo prevista na legislação, requisito indispensável para sustentar a exigência fiscal, requer que o chamado fato conhecido ou fato base, seja de comprovada ocorrência consubstanciado em prova, de modo a presumir a existência do fato provável ou fato presumido.

No auto de infração em lide, o autuante não apresenta prova que sustente o fato base, posto que apesar de constatada a ocorrência dos ganhos de combustível, de não ter sido apresentado o LMC pela autuada, justificando tais ocorrências, a entrada no estabelecimento de mercadorias sem documento fiscal, que seria o fato presumido, está baseada em suposições e não em fatos que comprovadamente tenham ocorrido.

Para o deslinde da questão, interessa sobremaneira estabelecer a verdade material, que se fundamenta na existência de provas.

Sobre o tema, peço licença para transcrever trecho do voto de lavra do i. Julgador Valtércio Serpa Júnior, no julgamento do auto de infração nº 207103.0001/14-5 – Acórdão JJF nº 0214-04/15.

*“Sabido é que a ampla possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário alicerça e ratifica a legitimidade de tal princípio, sendo que sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários.*

*Isto decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos. De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados.*

*Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma decisão justa.*

*A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intimamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte, observando os termos especificados pela lei tributária.*

*A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos deparamos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam examinadas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir um julgamento justo.”*

Em resumo, verifico que a infração imputada ao sujeito passivo não está caracterizada, pois não há prova das ocorrências aduzidas pelo autuante que possa concluir que efetivamente ocorreu a

entrada de mercadorias no estabelecimento, muito menos, que tenham ocorrido fraudes ou adulterações.

Ademais, não há como negar que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, pois ao cobrar o imposto por presunção, não ficou comprovado nos autos os fatos que poderiam sustentar a presunção, contaminando todo o processo por víncio insanável, levando a autuação para o terreno de insegurança quanto ao valor a ser cobrado, caracterizando, pois, hipótese de nulidade contemplada no RPAF/99.

O autuante, nas duas oportunidades que lhe foram ofertadas para prestar os esclarecimentos, no primeiro momento na informação fiscal, e num segundo, quando da reiteração dos argumentos defensivos, por parte da empresa, este optou em abordar aspectos puramente técnicos sem, contudo, demonstrar provas concretas das suas conclusões que o levaram a proceder a lavratura do auto de infração.

O demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS de forma diária, com vencimento também diário.

O ICMS é um imposto cuja apuração ocorre por períodos, conforme previsto nos artigos 24 e 25 da Lei nº 7.016/96, sendo que o art. 24 delega ao regulamento dispor a forma de apuração e o art. 25 determina que as obrigações consideram-se vencidas na data em que termine o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro, tudo em consonância com o artigo 24 da Lei Complementar nº 87/96 que determina:

*Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.*

O Regulamento do ICMS, atualmente vigente, estipula no art. 305 as regras a serem observadas na apuração do imposto em períodos mensais. Portanto, a regra geral é que a apuração do ICMS seja procedida mensalmente.

Entretanto, a Lei nº 7.014/96 prevê exceções à regra. Trata-se do regime especial de fiscalização e pagamento, onde o contribuinte sujeito a tal sistemática, terá obrigatoriamente que efetuar pagamento do ICMS, diariamente ou no momento da saída das mercadorias do estabelecimento.

Tal regime, impõe-se como penalidade, art. 41, a ser aplicado sem prejuízo das multas e demais penalidades, ao contribuinte que preencher os requisitos previstos no art. 46 e incisos, necessitando, para ser executado, de determinação por ato do Titular da Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, conforme art. 47, da citada lei.

O RPAF/99 no §2º do art. 39 prevê que: “*Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado*”.

Portanto o RPAF na lavratura do auto de infração, autoriza apenas duas formas de lançamento: mensal ou no último mês do período fiscalizado.

Destarte, resta concluir que o auto de infração em lise não atende ao que estabelece a legislação tributária e por conseguinte, ao lançar o ICMS exigido diariamente, contraria as normas citadas.

Ante o exposto, com base no inciso IV, alínea “a”, do artigo 18 do RPAF/99, que preceitua a nulidade nos casos em que auto de infração não contiver elementos suficientes para determinar com segurança a infração, voto pela nulidade do Auto de Infração.

Represento à autoridade competente, que determine a renovação do procedimento, para verificação de créditos favoráveis a Fazenda Pública Estadual, a salvo das falhas apontadas. Quanto a nova Escrituração Fiscal Digital apresentada, analisar a possibilidade de convalidação da EFD nos termos do art. 251 do RICMS/2012, caso contrário, verificada a imprestabilidade da EFD original que seja avaliada a possibilidade de adotar o arbitramento da base de cálculo do ICMS, para constituir o crédito tributário, objetivando resguardar os interesses do Estado, como determina o artigo 21 do RPAF/99.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **269138.0011/18-5**, lavrado contra o **POSTO KALILANDIA LTDA**.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, de 17/08/18, efeitos a partir de 18/08/2018.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR