

A. I. Nº - 269138.0097/19-5  
AUTUADO - G A MENDES COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
AUTUANTES - JEFFERSON MARTINS CARVALHO e ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
ORIGEM - SAT COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05/11/2020

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0171-03/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Rejeitadas nulidades suscitadas. Indeferido pedido de revisão fiscal. Retificada a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/12/2019, exige crédito tributário no valor de R\$216.059,95, acrescido da multa de 100%, em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, 2017 e 2018. (Infração 04.07.01)

O autuado impugna o lançamento fls.13/45. Resume os fatos autuados. Registra que vem, a tempo e modo, por seu advogado, Fernando Marques Vila Flor, OAB/BA nº 11.026, que protesta pela juntada do anexo instrumento particular de mandato, apresentar sua defesa, com base nos fatos e fundamentos que a seguir alinha.

Inicialmente, pede que doravante, todas as intimações e notificações sejam encaminhadas para o endereço do profissional que subscreve a defesa, legítimo representante legal da Autuada na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procura anexada.

Em preliminar, suscita a nulidade do lançamento, eis que levado a efeito através da Ordem de Serviço nº 505744/19, expedida para Contribuinte diverso, qual seja, a empresa Posto Kalilandia Ltda., CNPJ 15.151.046/0001-89. Entende que estando a autuação baseada na referida OS, a ação fiscal, que deu margem ao lançamento ora contestado é irregular, atingindo a própria autuação.

Afirma que se superada a questão, esclarece que o lançamento de ofício procura amparo na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96), especificamente de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, tudo conforme extraído dos dispositivos indicados como infringidos pelos Autuantes, assim como, preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19, que reproduz.

Ressalta que o dispositivo transcreto, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, e a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que,

anteriormente aos períodos indicados no AI, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim, receita não tributada (omissão de receita).

Diz que no caso concreto, 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 anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, a teor das Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Suscita, de forma veemente, a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 18, I e IV, “a”, do RPAF/99, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, das bases de cálculo) e consequente cerceamento do direito de defesa.

Pondera que, não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo Contribuinte ao Fiscal. Informa que a 2ª Câmara do CONSEF, em sessão realizada dia 12/02/20, em decisão unânime e com o apoio do Representante da PGE na sessão correspondente, homologou o Acórdão nº 0160-02/19, transscrito.

Comenta que sem embargo da inaplicabilidade da apuração com base apenas nos “ganhos” registrados no LMC, cumpre observar que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir pelos Autuantes, pela simples constatação das quantidades. É impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (2, 3, 5, 10, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível). São incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques.

Destaca que os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Precisaria haver um “conluio” entre a Autuada e o distribuidor, visando prejudicar o Estado. Por essa ótica, diz ser fácil perceber que a condução da ação fiscal teria que ter sido no sentido de esclarecer os lançamentos no LMC e na correção das inconsistências apresentadas.

Observa que na verdade, a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pela Autuada, que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências. As quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. Pergunta como seria possível gerar ganhos (lançados no LMC e, portanto, na EFD/LMC usada na ação fiscal – Registro 1300), dessas quantidades absurdas. O mesmo se constata para os demais dias autuados, sempre se percebendo que a exigência recaiu exatamente sobre os erros escriturais da Autuada (e apenas sobre as “sobras”). E é evidente que os dados se encontravam errados. O erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somados os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Não é fácil identificar o erro agora, mas que existiu é muito claro. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação. Enfim, diz que os dados citados são apenas exemplos, cujas quantidades chamam mais a atenção, porém a sistemática se repetiu em todos os dias inseridos na ilegal apuração. Todas as quantidades de “ganhos” foram pinçadas da EFD/LMC, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada. E se os Autuantes validaram os lançamentos dos “ganhos”, haveria que validar também as “perdas”, fazendo, ao menos, a devida compensação.

Pontua que os Autuantes não seguiram um “roteiro” legal. Apenas e tão somente, pinçaram parte dos lançamentos da própria Autuada em sua EFD/LMC, desprezando as “perdas e estoques” e, mediante método não previsto em lei e, ainda, usando “dois pesos e duas medidas” (já que só validaram os “ganhos”) erigindo dados fictícios à condição de fato gerador do ICMS. Se por um lado o método utilizado é ilegal, somente os dados em detrimento da Autuada foram

aproveitados; por outro não se pode dizer que as operações não foram escrituradas. As informações equivocadas da Autuada, devidamente lançadas, e somente elas, serviram de base de cálculo.

Ressalta que nas situações cujas ementas foram transcritas, o CONSEF já descartou essa “modalidade de apuração”. As Portarias 445/98 e 159/19, dispõem sobre “procedimentos na realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias”, o que, como já abordado, não foi levado a efeito no presente caso.

Assevera que o parágrafo único do artigo 10 do Portaria 159/19, portanto, não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma. Sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques, através da qual se pode obter a comprovação da omissão de registrado de entradas, o que se faria, segundo o roteiro estabelecido nas orientações, sendo todos os dados considerados, inclusive as “perdas”, em cada período. Diz que outro vício na apuração diz respeito a “constatação diária” dos “ganhos”, e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques. A apuração se reporta a exercícios fechados, em relação aos quais foram abandonados os estoques e demais dados. Considerando o quanto já abordado, e a impossibilidade de apuração diária (exceto na hipótese do art. 41, inciso II, da Lei 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47, do mesmo diploma legal), somente se pode interpretar a inovação feita pelo § único do art. 10 da Portaria 159/19, como sendo os ganhos reais e diários, registrados, um dos componentes da auditoria de estoques. Considera-lo de forma isolada, como já abordado, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Explica que por abordar quase todos os pontos até então levantados, transcreve o voto, proferido pelo Relator da JJF, no Acórdão 0160-02/19 (repetido nas demais decisões citadas e já homologado pela CJF).

Registra, também, que a Portaria 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o Contribuinte. Ainda que a interpretação espelhada no AI fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada. Porém, essa colocação é apenas medida de segurança, na medida em que, resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado de uma IN, visando, de forma agressiva, ao conjunto normativo e à Lei, para a própria condução da ação fiscal.

Comenta que mais um ponto que deve ser analisado, se reporta aos registros LMC/1300 EFD, utilizados na irregular e ilegal forma de apuração. Afirma que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que não refletem a realidade das movimentações diárias. Diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura dos Fiscais, isenta e responsável, seria conceder o prazo legal para a retificação. É certo que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Caberia aos Autuantes, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar a Autuada para que fizesse as devidas correções. Cita lição, aplicável ao caso, deixada pelo saudoso Julgador, Dr. José Raimundo Conceição, seguida pelos demais membros da 1ª JJF, expressada na diligência levada a efeito na instrução do AI nº 206903.0001/16-0, concluindo que *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).

Acrescenta que não só é nulo o lançamento, como o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa (aplicável, dentro do ilegal meio usado, seria o art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96).

Pontua que olhando pelo lado da multa aplicável, tem-se mais uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. A Portaria 159/19, alterando o art. 10 da Portaria 445/98, preconiza, no item 1 do inciso I “a”, que “a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento

tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso III, “g”).

Considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta, e não comprovada infração. Outras decisões emanadas do CONSEF, em casos similares, se aplicam ao caso presente.

No mérito, diz ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), declarados pela própria Autuada, na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal. Estando as quantidades declaradas, ainda que fossem verdadeiras e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%. A Autuada providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, o que colará ao PAF. Por cautela, pede ao Julgador, uma vez distribuído o PAF, que prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Ressalta que os valores e as quantidades absurdas de “ganhos”, usadas de forma única, em relação a todo o período autuado, demonstram a absoluta ineficácia da autuação, não existindo no PAF qualquer comprovação de aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária aplicada.

Entende que o início da ação fiscal, diante de tantas evidências, deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD. Não sendo atendida tal determinação, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então infracional, conforme Lei 7.014/96.

Com lastro nos argumentos e elementos ora apresentados, caso as questões prejudiciais sejam superadas, pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material. Os erros na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS. Qualquer outro elemento necessário à realização da revisão ora pleiteada, fica à disposição do Fisco, bastando ser solicitada ao profissional que subscreve a presente defesa. A revisão poderá atender, inclusive, o disposto na IN 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Ainda que seja levada a efeito uma “real auditoria de estoques”, a observância de todas as formalidades aplicáveis demonstrará a ineficácia completa do lançamento. De acordo com o quanto já questionado nas razões prejudiciais, o parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, não pode ser utilizado de forma isolada e não se aplica a fatos pretéritos. No que se refere à fórmula para aplicação de 1,8387%, os registros diários de “ganhos” são apenas um dos componentes da auditoria de estoques e, mesmo assim, não podem ser considerados, para fins da auditoria regulada pela IN, diariamente e exclusivamente.

Assevera que a apuração, por exercício fechado ou aberto, como normatizado pela Portaria 445, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). Todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. Computadas as perdas e ganhos, a conclusão é de que as perdas sempre são muito maiores que os ganhos, o que implicaria “despejar no meio ambiente”, anualmente, centenas de milhares de litros de combustíveis. A outra conclusão é no sentido da constatação de “omissão de saídas pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, hipótese que não gera nova incidência do imposto.

Sustenta que se os ganhos escriturados fossem “zero”, ou ínfimos, sem qualquer compatibilidade com a realidade das movimentações nos períodos, não seriam adotados na apuração e considerados como único elemento na auditoria.

Por fim, na mesma ação fiscal, os Autuantes certamente investigaram os registros de entradas da Autuada e não identificaram entradas que não teriam sido registradas na escrita fiscal. Essa ausência de constatação comprova que a Autuada não deixou de registrar suas entradas e foram as mesmas respaldadas por documentação fiscal e pela devida retenção do ICMS. Assevera que não existe no PAF, qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem

documentação. A acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir. Contrário senso, as planilhas de apuração dos “preços médios unitários” indicam aquisições, exclusivamente, com notas fiscais, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

Observa que caberia ao Fisco, entendendo que os lançamentos realizados pela Autuada assim justificariam, a adoção de outros roteiros de auditoria, como preconizado pelo item 2 da Portaria 56, abstendo-se, por óbvio, de utilizar roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96.

Pelo exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da Autuada nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na IN 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito, pede e espera, que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, improcedente.

Um dos Autuantes presta informação fiscal fls.53/63. Repete as infrações imputadas ao autuado. Sintetiza os termos da defesa. Diz que vem apresentar a informação fiscal, para dissipar as dúvidas levantadas pela empresa, acerca do procedimento seguido na fiscalização e na lavratura do auto de infração, bem como, redarguir de forma fundamentada e específica, cada ponto apresentado na sua defesa – tudo nos termos do art. 127 do RPAF/BA vigente.

Sobre os alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, diz que os livros fiscais, são como meio de prova contra o empresário. Sobre o tema cita o art. 226 do Código Civil e o art. 417 e 419 do Código de Processo Civil, além do art. 373, que incumbe o ônus dessa prova ao empresário.

Explica que, essencialmente estudados pelas Ciências Contábeis, os estoques referem-se às mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico. Hoje, diferentemente da Era Mercantilista, quando “bastava o levantamento dos estoques em termos físicos”, a análise e classificação dos estoques, se tornaram muito mais complexas. Diante dessa complexidade, afirma que a Portaria nº 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerandos, ela foi publicada para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais no seu trabalho cotidiano “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”.

Prossegue afirmando que um desses conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis é o inventário. Como ensina José Carlos Marion, “inventário, no sentido restrito, refere-se ao processo de verificação das existências dos estoques; portanto, faz parte do Controle de Estoque. Dessa forma, a verificação e a contagem física do bem, *in loco*, caracterizam o inventário”. Ressalta que o inventário trata da contagem física e *in loco* das mercadorias. Então, quando a Port. 445/98, no *caput* do seu art. 1º, dispõe que o levantamento quantitativo de estoques se trata de “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período”, sabemos que o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem e *in loco*, uma no início e outra no final do período analisado. Dessa forma, o inventário inicial (estoque inicial, EI) é somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) e o resultado é diminuído do inventário final (estoque final, EF), isto é, EF – (EI + E – S). Se essa expressão for igual a zero, não houve omissões no estoque (EF = EI + E – S); se for menor que zero, houve omissões de saídas (OS = EF – EI – E + S); e, se for maior que zero, houve omissões de entradas (OE = EI + E – S – EF).

Explica que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques

podem ser feitos com períodos diferentes. Por exemplo, no caso das empresas mercantis, por obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa (art. 225, *caput*, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, levantado ao fim de cada período de apuração (art. 276, *caput*, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, de 2018), o que, no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, deve ser feito trimestralmente ou anualmente, e, no caso da pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, no término do ano-calendário.

Já, no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, explica que o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques 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 revendedores 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 26/92, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01/92, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9 de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos: a) Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis; b) Controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de PETRÓLEO, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população; c) Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais; d) Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Nesse diapasão, observa que no LMC, existe um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a variações volumétricas. Além disso, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300 como ganhos ou perdas.

Comenta que em resumo, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%. Na EFD, as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas.

Ressalta que, até a Portaria nº 159/2019, a SEFAZ/Bahia, restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário. Isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, que reproduz.

Aponta que esse artigo encontra-se apropriadamente na Seção III da Port. 445/98, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias, pois, os ganhos, em termos escriturais, equivalem à uma omissão de entrada.

Destaca que a SEFAZ/BAHIA, adotou um percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados. Com isso, criou-se uma margem de segurança além da qual as chances de haver uma justificativa plausível para os ganhos anotados é nula, o que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar dos mesmos combustíveis registrados como entradas nos tanques.

Diz ser importante também, destacar que a modificação da Port. 445/98 pela Port. 159/19, apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é,

estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), permite sua aplicabilidade imediata, conforme reproduz.

Remata ter restado evidente 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 pela própria autuada e anotados na sua EFD.

Informa que hoje, não é mais correto dizer que “o levantamento 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”.

Frisa que por ser norma procedural, as alterações feitas pela Port. 159/19 na Port. 445/98 retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN. Sendo assim, é equivocado dizer que a “Port. 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação”.

Registra que a cada dia, de forma independente, o levantamento quantitativo de estoques é feito pela própria autuada, com o inventário dos combustíveis no início e no final das suas operações no dia, e registrando as omissões de entradas como ganhos e de saídas como perdas - tudo anotado no registro 1300 da EFD. Por isso, aduz ser um erro grosseiro proclamar que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor.

Ainda, não tem fundamento agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques independente.

Aduz que além do limite de 1,8387% imposto pela SEFAZ/Bahia, limite esse bastante conservador e bastante além dos limites termofísicos dos combustíveis, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas. Daí, frisa ser errado afirmar que a “fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais”, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são o registro das omissões de entradas levantadas pelo próprio empresário.

Sustenta que também, é falacioso afirmar que “não se pode dizer que as operações não foram escrituradas”, pois, o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões. Por fim, diz que os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexadas ao auto de infração, portanto, não há que se falar que houve “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”.

Além dos motivos já indicados, afirma que a Port. 445/98, também tem o propósito de “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º, do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria, entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”. Sobre o tema reproduz o citado dispositivo.

Ressalta que é admitida prova em contrário, isto é, a autuada pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada. Já o art. 7º, II, da Port. 445/98, esclarece este dispositivo legal. A exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do

imposto.

Acrescenta que a Instrução Normativa nº 56/2007, no seu primeiro item, esclarece que apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Nota que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária conforme figura que reproduz (Alexandre, Ricardo. "Direito tributário esquematizado". 8. Ed.) e, conforme o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento "do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal" (art. 10, I, "a", da Port. 445/98) e "do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido" (art. 10, I, "b", da Port. 445/98).

Por conseguinte, explica que 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, inciso IV, art. 6º, que transcreve.

Sendo assim, conclui que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Ressalta que as omissões de entradas não são nada mais nada menos, do que a prova de que os estoques disponíveis para comercialização foram adulterados. E como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza: não se pode adulterar combustíveis, prejudicando o consumidor e sonegando impostos, e ainda pretender receber o tratamento tributário, como se o combustível que a própria empresa adulterou fosse puríssimo e com todos os tributos incidentes sobre ele devidamente pagos. Diz ser claro, então, que é falacioso pretender aplicar os dispositivos da IN 56/07, sem que se leve em consideração a adulteração dos produtos. Assim, considerando o adulterante incluído pela autuada nos seus tanques, temos: Volume de produto no tanque = volume de combustível + volume adulterante. Isto é, o volume de produto armazenado no tanque é igual à soma do volume de combustível comprado regularmente com notas fiscais e o volume de adulterante cuja entrada foi omitida da EFD. Suas saídas são: Saídas no tanque = Saídas de combustível + Saídas adulterante. Isto é, como o adulterante está misturado ao combustível, quando é efetuada uma venda, na verdade, está-se vendendo a mistura, e a sua proporção na saída é exatamente a proporção dos volumes misturados no tanque:

$$(i) \frac{\text{Saídas de Adulterantes}}{\text{Saídas de Combustível}} = \frac{\text{Volume de Adulterante}}{\text{Volume de Combustível}}$$

Portanto, como o adulterante é vendido como se fosse combustível, a receita da venda desse produto também segue a mesma proporção das saídas.

$$(ii) \frac{\text{Receita de Adulterante}}{\text{Receita de Combustível}} = \frac{\text{Volume de Adulterante}}{\text{Volume de Combustível}}$$

Sendo assim, levando em consideração que também são comercializados adulterantes misturados aos combustíveis vendidos na mesma proporção da adulteração e que é essa receita obtida com os adulterantes vendidos é proporcional à receita obtida com os combustíveis regularmente vendidos, como demonstrado acima, essa receita atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Destarte, explica que fica demonstrado que: (i) O ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da IN 56/07; (ii) O cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto

revendedor deve seguir a IN 56/07; contudo, como demonstrado acima, quando se leva em consideração as saídas de adulterante misturadas aos combustíveis adulterados, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Conclui ser errado afirmar, que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da “presunção” somente se aplica aos contribuintes que comercializem, ao tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, desconsideraríamos o fato que também são comercializados adulterantes misturados com os combustíveis. Também, é errado pretender aplicar a “proporcionalidade” da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os adulterantes seguem a mesma proporção das saídas de combustíveis.

Sobre os alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, afirma que os livros como meio de prova contra o empresário. Sobre a matéria cita os art. 226, do Código Civil e art. 373, 417, 419 do Código de Processo Civil. Portanto, diz que não pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece.

Nota que, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido. Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Sobre a alegação da impugnante de que os arquivos de sua EFD estavam inconsistentes diz ser importante aclarar o que são as inconsistências de que trata o art. 247, § 4º do RICMS/12. Explica que uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. Por exemplo, seria inconsistente informar o ano de nascimento de alguém como 1920 e a sua idade como sendo 50 anos. Nesse caso, seria necessário pedir esclarecimentos acerca de qual das duas informações estaria correta, a primeira ou a segunda.

No caso da autuação, informa que examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas). Ademais, os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa, também foi conferida na revisão fiscal, sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Diante do exposto, afirma que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio, sem que tomasse as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alega. Não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Entretanto, afirma que não desconsideraria totalmente, a possibilidade de erros na escrituração. Se, por exemplo, por qualquer motivo, o estoque final tivesse sido registrado no LMC e no registro 1300 abaixo do valor real. Como esses valores simplesmente não desapareceriam, eles seriam registrados no estoque inicial do dia seguinte, de forma que o estoque final do dia anterior

seria diferente do estoque inicial do dia seguinte nesse exato valor. Mas, frisa que isso nunca aconteceu. Indo além, diz que se o posto revendedor, cometendo um segundo erro, tenha simplesmente anotado o estoque final errado do dia anterior como o estoque inicial. Nesse caso, uma diferença surgiria nesse dia seguinte: uma perda, se no dia anterior houvesse ocorrido um ganho, ou vice-versa. Essa diferença necessariamente deveria ter, então, o mesmo exato valor que a diferença do dia anterior. Houve casos em que isso realmente aconteceu e eles foram excluídos do levantamento.

Além desses casos, entende que os erros já não são escusáveis, pois de outra forma estaria aceitando descharacterizar completamente a escrituração do registro 1300 da EFD e do LMC, infringindo a regra de que a escrituração do empresário é indivisível, aceitando apenas as parcelas que lhe favorecem.

Dessa forma, expõe a seguinte conclusão: (i) é obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo. A fim de assegurar a verdade material, o próprio CPC permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem à verdade dos fatos. Entretanto, o ônus dessa prova cabe ao empresário, sendo que a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determina a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas; (ii) não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo empresário. Daí, não ter sido necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD; (iii) nenhuma das alegações de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada” e que houve “erros escriturais” ou “erros de sistema” ou “erros de medição” foi devidamente provada.

Por fim, sustenta que rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pelo posto revendedor, ratifica a autuação.

## VOTO

Preliminarmente, cabe registrar, que em sessão de julgamento realizada no dia 03/09/2020, em sustentação oral, o patrono da autuada, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026, arguiu três questões de ordem, requerendo: (i) reabertura do prazo de defesa, sob entendimento de que a informação fiscal trouxe fatos novos sobre os quais deveria se manifestar; (ii) diligênciar a PGE/PROFIS a fim de que fosse emitido Parecer sobre as questões jurídicas suscitadas em sua defesa; (iii) que o PAF ficasse sobretestado até que o julgamento no CONSEF voltasse a ser realizado de forma presencial, sob o entendimento que a sessão de forma virtual como está ocorrendo, cerceia seu direito de defesa.

Essas preliminares foram devidamente apreciadas pela 3<sup>a</sup> JJF, que decidiu por unanimidade, pelo indeferimento dos pedidos da defesa com os seguintes fundamentos: (i) não houve qualquer fato ou elemento novo trazido na informação fiscal, considerando que foi prestada em absoluta consonância com o art.127, § 6º do RPAF/99. O entendimento desta 3<sup>a</sup> JJF é de que citações doutrinárias, jurisprudenciais ou até mesmo, de irregularidades afetas ao ramo de atividade do autuado, trata-se apenas de reforço de argumentação utilizado pelo Auditor Fiscal, visto que o julgamento administrativo não é o fórum adequado ou competente para apreciar tais questões; (ii) não havendo necessidade manifestada pelos Julgadores, não há previsão legal de oitiva pela PGE, nesta fase processual; (iii) o julgamento das sessões de forma virtual está previsto na legislação baiana, podendo o deficiente se manifestar livremente, como o faz no presente caso, não havendo que se falar em cerceamento de defesa.

O deficiente suscitou a nulidade do lançamento, alegando que foi levado a efeito através da Ordem de Serviço nº 505744/19, expedida para contribuinte diverso, qual seja, a empresa Posto Kalilandia Ltda., CNPJ 15.151.046/0001-89. Estando a autuação baseada na referida OS, entende que

a ação fiscal, que deu margem ao lançamento ora contestado é irregular, atingindo a própria autuação.

Sobre esta alegação, observo que a ordem de serviço é um documento interno da administração fazendária, cuja emissão não interfere na constituição do crédito tributário. Como documento interno, a SEFAZ pode determinar a fiscalização de uma ou várias empresas, numa mesma Ordem de Serviço, sem óbice da legislação de que tal procedimento afete a formalidade necessária a autuação. Ademais, este fato não trouxe prejuízo ao Autuado, que exerceu seu direito de defesa sem qualquer cerceio. Rejeito, portanto, esta alegação.

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

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

No caso em discussão, o defensor vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistemáticamente, desde o ano de 2015 e somente ao ser autuado, no ano de 2019, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando autorização para alteração de sua EFD.

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

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defensor, 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 autuação fiscal.

Sendo assim, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, planilha fls. 03 a 08 (frente e verso), que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe

possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

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

Sobre o pedido de revisão a ser realizado por fiscal estranho ao feito, fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. A informação fiscal foi prestada em conformidade com o art. 127 do RPAF/99, sendo utilizados argumentos respaldados na doutrina e na jurisprudência. Portanto, não se verifica elementos novos acostados aos autos pelo Autuante que justifique reabertura do prazo de defesa como pretende o defendant.

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

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

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 ICMS distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

O defensor apresentou entendimento, no sentido de que a constatação de “omissão de saídas” pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

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

Sobre estas alegações, saliento que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos

das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

Observo que 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 a pretendida retificação da EFD.

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

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

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

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

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

Neste caso, observo 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 constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

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

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

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

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0097/19-5**, lavrado contra **G A MENDES COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$216.059,95**, acrescido da multa de 60% prevista no inciso II, alínea “d” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 08 de setembro de 2020.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR