

A.I. Nº - 269138.0064/20-3
AUTUADO - C C S COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/04/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0039-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP e Portaria nº 445/98, conforme registro fiscal no LMC/Registro 1300 da EFD. 2. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. A autuada deu entrada no estabelecimento de mercadoria sem o devido registro na escrita fiscal. Indeferido o pedido de diligência e revisão do lançamento. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 12/02/2020, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 112.483,94, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas:

INFRAÇÃO 01 – 04.07.01 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, referente aos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. ICMS no valor histórico de R\$ 112.306,91, bem como multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” as Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. IV; art. 6º, inc. IV; art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98.

INFRAÇÃO 02 – 16.01.06 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal nos períodos de dezembro de 2017, janeiro a outubro, dezembro de 2018 e fevereiro a junho de 2019, exigindo a multa percentual de 1% do valor das entradas no valor histórico de R\$ 177,03, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento Legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

A autuada impugnou o lançamento, fls. 29 a 36, onde inicialmente demonstra ser a defesa tempestiva, descreve os fatos e preliminarmente argui nulidade do lançamento e razão da fiscalização não indicar a possibilidade de acesso aos atos, sem requer qualquer explicação ou juntada de documentos em transgressão ao art. 5º, inc. inc. LV da Constituição Federal.

Frisa que todo o procedimento foi realizado unilateralmente usando sistemas que diz ter pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária, carecendo de aprimoramento com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados à SEFAZ que contém inconsistências ou algum erro.

Queixa-se que não foi ouvida, assim, diz não serem corretos os procedimentos administrativos investigatórios e justifica que isso ocorreu porque não lhe foi permitido o acesso à informação acerca da ação fiscal, pois seria necessária a análise e levantamento de todos os dados constantes no Livro Movimentação de Combustível - LMC, para conferência através de perícia ou parecer da Assessoria Técnica do CONSEF.

Assim, requer a realização de diligência para que se constate os erros existentes no levantamento, considerando que em alguns dias se tem ganhos de combustível, em outros se tem perdas, existindo correspondência entre um e outro.

Relata que encaminhou informações fiscais através de sistema eletrônico SPED-Fiscal, que pode gerar erros, razão pela qual, é obrigado a manter também o LMC, de forma escritural, fazendo os lançamentos diariamente, por produto. Dessa forma, entende necessário se fazer as compensações entre os dias, já que existem perda em um dia e ganho em outro, ou vice-versa.

Acrescenta que o posto de combustível nem sempre dispõe de equipamentos de medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, realizando tal medição manualmente com a utilização de régua e tabela de conversão, razão das pequenas inconsistências, sendo que quando há erros num dia, pode-se corrigir no dia seguinte, sempre fazendo cotejo das perdas e ganhos.

Afirma que o próprio sistema *“às vezes possibilita a incorreção de dados e, mais das vezes, tal falha é repercutida até que se faça a correção, normalmente no dia seguinte”*, sem que haja interferência, pois o posto faz o lançamento dos dados, podendo ocorrer distorções em função do sistema. Aponta, como causa das inconsistências, mudança do sistema eletrônico, fato que ocorreu no presente caso, causando discrepância entre dados, não tidas como irregularidades.

Diz não haver dúvidas que o cruzamento dos dados do LMC e da EFD implica em encontrar equívocos e discrepâncias entre as informações, tanto que ficou evidente que a fiscalização tomou somente supostos ganhos, desprezando inteiramente as perdas, cujos fatos apontados não espelham a realidade, sendo que o imposto devido já foi recolhido por substituição tributária, não havendo qualquer ingresso de combustível sem nota fiscal.

Pontua a necessidade da SEFAZ aprimorar o seu sistema de fiscalização, bem como os sistemas usados pelos postos, a fim de se afastar possíveis inconsistências uma vez que o cruzamento dos valores registrada no LMC com o registro 1300 da EFD, demonstra falhas e inconsistências, fazendo-se necessário ouvir o posto revendedor.

Conclui que dessa forma, não restam dúvidas quanto a nulidade do Auto de Infração.

Ao abordar o mérito da infração 01, referente as supostas diferenças no PMPF, salienta que os erros tomados como ganhos, não existiram, pois não são reais, ensejando a falsa impressão de ter ocorrido omissão de entradas nos períodos fiscalizados.

Aponta indicativos da ocorrência das inconsistências nos sistemas ao sinalizar ganhos que resultaram em omissão de entradas de GASOLINA COMUM em 09/05/2015, 31/08/2015, 11/09/2018 e vários outros dias, ganhos estes, que assevera, nunca ocorreram.

Diz acostar demonstrativo onde tem-se a correta contabilização das entradas e saídas, que indica a não ocorrência dos ditos ganhos/omissões, onde contabilizou pequenos ganhos e perdas, que se compensam, cujos valores ficaram abaixo da evaporação permitida, não podendo ser considerada como omissão de entradas.

Pondera que ocorrendo ganhos e perdas, há compensação imediata no dia seguinte ou seguintes, normalmente por ter ocorrido simples erros de leitura com acréscimos ou decréscimos dos valores, ou por ter ocorrido erro do sistema ou lançamento de notas fiscais em um dia com descarregamento em outro.

Assevera que os mesmos fatos ocorreram com a GASOLINA GRID ADITIVADA nos dias 02 e 03/03/2015, 13/06/2016 e 12/12/2018, assim como para a GASOLINA PODIUM, ETANOL COMUM, e ÓLEO DIESEL BS 10, não podendo estes fatos indicar que houve qualquer tipo de omissão.

Apresenta como exemplo os registros de 19/09/2016, onde o levantamento apontou o ganho de 9.191,90 litros de GASOLINA COMUM, o que não existiu, cujos dados seguem resumidos na tabela.

Gasolina Comum: 9.191,90 litros de ganho

Data	Estoque Inicial	Aquisição	Vendas	Estoque Final	Registro LMC	Ganho	Perda
18/09/2016	33.349,00	0,00	10.440,04	22.908,96	22.943,00	34,04	0,00
19/09/2016	22.943,00	15.000,00	17.334,56	20.608,44	20.646,00	37,56	0,00
20/09/2016	20.646,00	15.000,00	17.011,01	18.634,99	18.655,00	20,01	0,00

Conclui restar evidenciado não ter havido qualquer ganho e omissão de entradas, o que não justifica a imputação dos valores encontrados pela fiscalização por equívoco do sistema da SEFAZ, ou do posto.

Apresenta como outro exemplo, para reforçar sua afirmação, o que ocorreu em 29/02/2016, quando foi apontada como omissão de entrada de 4.332,13 litros de ETANOL COMUM, o que também diz não ter ocorrido, conforme dados, cujo resumo segue na tabela.

Etanol Comum: omissão de entrada de 4.332,13 litros.

Data	Estoque Inicial	Aquisição	Vendas	Estoque Final	Registro LMC	Ganho	Perda
28/02/2016	14.840,00	0,00	1.555,82	13.284,18	13.242,00	0,00	42,18
29/02/2016	13.242,00	0,00	2.636,61	10.605,39	10.620,00	14,61	0,00
01/03/2016	10.620,00	0,00	2.425,00	8.194,13	8.306,00	111,87	0,00

Repisa não ter havido qualquer ganho, tampouco omissão de entrada também da GASOLINA GRID E PODIUM em 04/06/2015 e 02/06/2015, onde foram indicados os ganhos de 4.726,85 e 757,73 litros, respectivamente.

Em outro exemplo, desta vez referente ao ÓLEO DIESEL BS10, a fiscalização apontou que em 27/06/2015, a omissão de entrada de 5.906,28 litros, fato que diz não ter ocorrido, conforme consta na tabela a seguir.

Óleo Diesel BS10: omissão de entrada de 5.906,28 litros.

Data	Estoque Inicial	Aquisição	Vendas	Estoque Final	Registro LMC	Ganho	Perda
26/06/2015	10.500,00	0,00	777,80	9.722,20	9.720,00	0,00	2,20
27/06/2015	9.720,00	0,00	459,07	9.260,93	9.255,00	0,00	5,93
28/06/2015	9.255,00	0,00	670,64	8.584,36	8.567,00	0,00	17,36

Ressalta, que os exemplos demonstram que as perdas e ganhos se compensam automaticamente de um dia para o outro, podendo acontecer com todos os combustíveis comercializados no posto.

Os demonstrativos juntados pela defesa, as cópias do LMC e das notas fiscais de aquisição, denotam ser inegável que as perdas e ganhos demonstrados estão corretos o que implica no afastamento dos supostos valores de ganhos e a absurda indicação de que houve omissão de entrada de combustível.

Destaca que foram feitos levantamentos de todos os combustíveis, tomando-se todos os dias em que a fiscalização apontou a ocorrência de omissão de entrada, com a juntada dos registros dos LMCs físicos onde, diz não ter feito qualquer tipo de compensação entre perdas e ganhos e não ter considerado a possibilidade de erro do sistema, tidas como inconsistências justificáveis.

Assevera que em todos os meses se fez a indicação no levantamento da ocorrência de perdas e ganhos por força da evaporação, consoante legislação da ANP e repisa que os valores encontrados pela fiscalização advêm de erros no cotejo entre as verificações feitas pela SEFAZ e as informações fornecidas pelo próprio posto decorrente de falha de um ou outro sistema.

Pondera que admitindo a tese da SEFAZ, ter-se-ia nova tributação de ICMS sobre o combustível supostamente ingressado no posto sem nota, o que não ocorreu, não houve ganho a indicar a omissão de entrada sendo tais diferenças decorrentes de erro do próprio sistema ou até erro de leitura e lançamento equivocado no LMC, entretanto, houve sempre a compensação entre os dias.

Insiste ser indiscutível a ocorrência de inconsistências dos sistemas e pede o aprimoramento destes, a fim de que se possa cruzar as informações sem apontamento de graves divergências com a criação de ganhos inexistentes e de omissão de entrada ou lançamento de estoques

fictícios, haja vista a limitada capacidade do posto, sendo possível a SEFAZ acessar as informações e dados da ANP.

Pede que se desconsidere os levantamentos impugnados, devendo a SEFAZ iniciar novo procedimento fiscal para apuração da verdade na compra e venda dos combustíveis, com perdas e ganhos e não cobrança de novo imposto, quando este já foi recolhido por substituição tributária, que se mantido implica em um verdadeiro confisco, em agressão a legislação e a Constituição.

Conta que o levantamento da fiscalização listou vários dias e períodos em que foram tomados valores de ganhos, subtraindo os limites utilizados pela SEFAZ, correspondentes a evaporação para indicar a existência de omissão de entrada, com base no cruzamento das informações contidas nos registros R200 e R300 do SPED e das notas fiscais de entrada, sem que houvesse qualquer omissão do posto revendedor, que pode se comprovar através do exame do LMC.

Assim, assevera não haver fundamentação para manutenção do Auto de Infração, porque nunca houve ganho como apontado, tampouco omissão de entrada, tudo comprovado pelos demonstrativos elaborados e cópias dos LMCs.

Quanto a infração 02, diz que a acusação decorreu do cruzamento das informações das notas fiscais que foram emitidas em seu favor, apontando irregularidade, quando se trata de notas fiscais lançadas na conta do imobilizado ou de materiais para consumo, estando, pois, escrituradas no livro razão.

Aduz que a fundamentação da infração não pode ser mantida, em razão de não se ter considerado que notas se destinavam a consumo ou seu uso ou ainda, referem-se a mercadorias que foram recebidas e devolvidas ou materiais empregados nos serviços executados por outras empresas, situações que não se impõem a escrituração fiscal destes documentos.

Frisa que a multa de 1% referente ao valor das mercadorias ou serviços tomados sem o registro na escrita fiscal, não tem respaldo, uma vez que ocorreu a expedição de nota fiscal de remessa, com a respectiva devolução, não se podendo considerar estas operações como entradas.

Acrescenta que também ocorreu emissão de notas de simples remessa ou remessa para entrega futura, descabendo a cobrança, uma vez que não ocorreu circulação de mercadorias tributáveis e ainda, que houve registro da operação.

Para dirimir dúvidas, diz juntar aos autos, cópias de todas as notas fiscais arroladas na infração da qual pode-se constatar a falta de sustentação para manter a infração.

Assevera que o Auto de Infração não tem qualquer sustentação, pois se tivesse a oportunidade de acompanhar os levantamentos, isso teria sido demonstrado, razão pela qual pede a sua nulidade.

Requer que sejam deferidos todos os meios de provas admitidos em direito, a juntada de documentos, além dos anexados na defesa, que se fizerem necessários para que ao final seja o Auto de Infração julgado improcedente.

Pede, caso seja considerada parcialmente a defesa, que se reduza substancialmente a multa, afastando a bitributação e a multa sobre as mercadorias não recebidas ou que se destinaram a simples remessa.

Pontua que o valor do imposto teria sido levantado de acordo com o valor médio tomado para cada combustível por ano, procedimento que discorda, porque a média que se toma não é representativa dos preços de bomba, uma vez que ocorre sempre variação para menos ou para mais, indicando que o preço médio é divergente do real.

Pugna pelo direito de ser intimada de todos os procedimentos administrativos sob pena de nulidade do processo.

Requer, por cautela, que se for considerada parcialmente a defesa, que se aplique somente penalidade de advertência ou que se aplique o dispositivo próprio que abarcaria a infração 02, como previsto no art. 42, inc. XV, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Por fim, requer que o levantamento realizado pela fiscalização seja inteiramente revisto e caso assim não se decida, deve ser intimada a conhecer todos os atos praticados, reservando-se o direito de requerer novas provas ou juntada de documento no curso do processo, especialmente depois do autuante prestar as informações fiscais.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 71 a 87, onde inicialmente diz que a fase oficiosa do processo administrativo fiscal engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do Auto de Infração ou Notificação Fiscal, fase, que vige o princípio inquisitorial. Na fase contenciosa, inaugurada com a impugnação inicia-se a fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa.

Quanto a ampla defesa, lembra que a fase oficiosa tem natureza inquisitorial e investigatória, não se aplicando os princípios do contraditório e da ampla defesa e, por isso, não houve violação ao art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal.

Transcreve doutrina acerca da ampla defesa na fase contenciosa e frisa não ser verdade as alegações, pois a autuação foi integralmente baseada no SPED-Fiscal, a qual tem acesso, sendo anexados aos autos os resumos dos fatos com a todos os elementos dos fatos geradores.

Explica que atualmente a análise e classificação desses estoques se tornaram muito mais complexas, conforme lição de Eliseu Martins (Contabilidade de Custos), razão pela qual a Portaria nº 445/1998, foi publicada para “*orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais*”, assim, não se pode interpretar essa norma sem que se considere os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

Passando a tratar do inventário dos estoques, transcreve lição de Jose Carlos Marion, e ressalta que o inventário trata da contagem física *in loco* das mercadorias, base da Portaria nº 445/98 e explica que tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial – EI), somado as entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final – EF).

Acrescenta que o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários. Na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos em períodos diferentes, no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, 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. Também devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico, o Livro Movimentação de Combustíveis - LMC, instituído pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis - DNC nº 26/1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste SINIEF nº 01/1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital – EFD, no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9/2008, para atender aos propósitos de: (i) proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis; (ii) controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP, que possam ocasionar danos ao meio ambiente e/ou a integridade física ou patrimonial da população; (iii) facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais; e, (iv) coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Explica que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre a 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.

Quando essas diferenças são superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve justificar os motivos da sua ocorrência, conforme item 13, “f”, da instrução normativa anexa a Portaria DNC nº 26/92.

Conclui que no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias, o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até limite de 0,6%. Na EFD, esses mesmos controles são resumidos em três Registros: 1300, 1310 e 1320, cujos campos que descreve.

Assim, as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque, no Registro 1310 e depois consolidadas por combustível, no Registro 1300. As saídas são registradas por cada bico de cada bomba no Registro 1320 e depois lançadas nos Registros 1310 e consolidadas no Registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado a cada dia no Registro 1300. O processo é repetido a cada dia, sendo independentes dos dias anteriores e dos seguintes.

Indica os possíveis erros no controle de estoques feitos diariamente e registrados na EFD, descrevendo os registros que o contribuinte deve fazer diariamente ou DT_FECH no Registro 1300.

Admite que como em toda atividade humana, é possível a existência de erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível, que tendem a ocorrer nas seguintes maneiras:

- i) **ESTQ_ABERT**: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma, quando houver mais de um tanque e transposição do Registro 1310 para o Registro 1300;
- ii) **VOL_ENTR**: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD, ou erro na data do registro;
- iii) **VOL_DISP**: erro na soma do **ESTQ_ABERT** com **VOL_ENTR**;
- iv) **VOL_SAIDAS**: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma, quando houver mais de um bico, e transposição do Registro 1320 para o 1300;
- v) **ESTQ_ESCR**: erro na subtração do **VOL_SAIDAS** do **VOL_DISP**;
- vi) **FECH_FISICO**: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD;
- vii) **VAL_AJ_GANHO**: erro na subtração do **FECH_FISICO** do **ESTQ_ESCR**, quando o **FECH_FISICO** for maior que o **ESTQ_ESCR**;
- viii) **VAL_AJ_PERDA**: erro na subtração do **ESTQ_ESCR** do **FECH_FISICO**, quando o **ESTQ_ESCR** for maior que o **FECH_FISICO**.

Salienta que no presente trabalho realizado: (i) refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos Registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum; (ii) verificou as transposições feitas dos Registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum; (iii) checou se os valores registrados no campo **VOL_ENTR** que existiam notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (Registros C100 e C170) iguais a anotada no Registro 1300 e novamente, não encontrou qualquer divergência.

Complementa que sendo o controle de estoques dos postos feito diariamente, significa dizer que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes. Assim, não se pode alegar que os erros de um dia se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes.

Apresenta como exemplo, a hipótese de um ganho resultar de erro no **FECH_FISICO** de um dia. Como o **ESTQ_ABERT** do dia seguinte é medido também, não há que se falar em cancelamento. Como são medições independentes, é necessário demonstrar o erro ocorrido no **FECH_FISICO** para provar que o ganho não existiu naquele primeiro dia e demonstrar que o **ESTQ_ABERT** do dia seguinte estava errado e levou a indicação de uma perda equivocada. São dois dias, duas medições, dois registros, todos distintos e que requerem provas distintas dos erros alegados. Portanto, não há que falar em cancelar o ganho de um dia com a perda do dia seguinte, pois, um é independente do outro.

Aponta como outro exemplo de erro passível, a falta do registro de uma entrada de combustível. Nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro. Se essa nota for registrada em outra

data, nessa data haverá uma perda decorrente dessa anotação sem a efetiva entrada física da mercadoria. Novamente, não há que se falar em cancelar a perda com o ganho por terem os mesmos valores. Nesses casos, o contribuinte necessita provar que aconteceu um erro na data de registro da entrada *“com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a pratica de atos administrativos”* - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1, (Normas Brasileiras de Contabilidade) por exemplo, com o recibo de entrega da mercadoria.

Apresenta figuras que mostram as repercussões dos erros de falta da anotação da entrada e de anotação sem entrada física.

Faz o mesmo para a (a) Movimentação de combustíveis sem perdas ou ganhos; (b) Falta do registro da entrada acarretando um ganho no exato valor dela; (c) Movimentação de estoques de combustíveis sem entradas e sem ganhos ou perdas; e (d) Entrada anotada, mas sem entrada física no estoque e gerando o registro de uma perda no exato valor da entrada.

Afirma que excluídos as possíveis inconsistências na EFD, só restam possíveis os erros de medição e os erros de anotação da medição na EFD.

Lembra que a Portaria DNC nº 26/92 estabelece um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada. Ou seja, um posto revendedor não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração diária alegando que houve erro de qualquer maneira, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%, sendo a margem adotada pela SEFAZ de 1,8387%, mais de três vezes superior. Assim, admitindo que erros podem acontecer acima desses limites, estes devem estar justificados e devidamente provados.

Acrescenta que além erro de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de valor diferente do realmente medido, sendo que a prova desse tipo erro deve ser feita pelo contribuinte com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a pratica de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC.

Quanto a alteração nos procedimentos de fiscalização introduzidos na Portaria nº 445/98, explica que até a publicação da Portaria nº 159/2019, a SEFAZ restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque, 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 Inventario, alterado quando se acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da citada portaria.

Frisa que neste dispositivo a SEFAZ aponta para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte.

Considerando que o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio, diariamente, utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, a administração tributária uniformizou o entendimento de que acima do percentual de 1,8387%, no território baiano, com suas características climáticas próprias, é possível concluir com segurança que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido entradas omitidas.

Destaca que o trabalho da fiscalização fica, assim, simplificado, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do Registro 1300.

Salienta que a prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo necessário, exibir dia por dia, todas as informações da EFD, uma vez que a autuada já as possui. Dessa forma, diz não ser correta a afirmação da autuada de que há *“ausência de demonstração da base de cálculo”* ou *“ausência de fato gerador do ICMS”* ou que *“apenas um dos elementos que compõem a auditoria de estoques foi utilizado”*.

Ao abordar o caráter procedimental da Portaria nº 445/98 e a sua aplicabilidade aos fatos geradores anteriores a sua alteração, ressalta que a atualização pela Portaria nº 159/2019 apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização de como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Ou seja, foram estabelecidos novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º, do Código Tributário Nacional, reproduzido, permite sua aplicabilidade imediata.

Como fundamento fático do percentual limite de 1,8387%, estabelecido para os ganhos registrados na EFD, diz que este percentual foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis. E, portanto, deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e *“calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)”* de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC nº 26/92, criando, assim, uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do *“fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura”*, conforme jurisprudência reproduzida.

Complementa que, estabelecido essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite necessariamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível, conforme figura plotada.

Resume que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, não cria presunção alguma, mas pelas leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante ser certo no mundo fenomênico, além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Observa que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. A título de exemplo, plota figura retirada da Cartilha do Posto Revendedor de Combustível - PRC, disponível no sítio da ANP, que mostra o procedimento a ser realizado no próprio posto para correção das densidades para a temperatura padrão de 20°C e, por conseguinte, dos volumes. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela SEFAZ, não terá dificuldade para contestá-lo.

Diz ser apropriado que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, encontre-se na Seção III, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamentos quantitativos de estoque, pois é exatamente disso que trata.

Relata que recentemente, o STJ no Recurso Especial – REsp nº 1.833.748-SE-2018/0285259-0, decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP, cuja ementa trata de todos os pontos da autuação, reproduz.

Frisa que o fisco da Bahia utiliza um critério que garante, com grande margem de segurança, que os ganhos ocorridos além do limite imposto pela legislação, são efetivamente devidos a entradas sem documentação fiscal e não a diferenças de temperatura na comercialização, a evaporação ou a erros de medição.

Conclui restar evidente que a inclusão do parágrafo único do art. 10 na Portaria nº 445/98 pela Portaria nº 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. Por ser norma procedimental, as alterações da Portaria nº 445/98 retroagem a data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN.

Lembra que o levantamento quantitativo de estoques, no caso em discussão é feito pela própria autuada a cada dia, de forma independente, com o inventário dos combustíveis no início e no

final das suas operações diárias, e registrando as emissões de entradas como ganhos e de saídas como perdas, tudo anotado no registro 1300 da EFD.

Assevera que na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos Registros 1300, 1310 e 1320 da EFD e admite que pode ter havido erros de escrituração, mas esses, se ocorreram, devem ser demonstrados conforme as normas contábeis.

Aponta 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.

Diz não ter 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.

Cita que recente decisão do STJ no REsp nº 1.833.748, deixa claro que é correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis e que a responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade.

Ressalta ser incorreto afirmar que *“É necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos”*, pois, o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 não trata de presunção, mas tem seu percentual deduzido a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis, que são tabeladas pela legislação e utilizadas pelos postos revendedores no seu dia a dia, de forma que é impossível pelas leis da física, que haja um ganho volumétrico dos combustíveis além do limite de 1,8387%.

Aduz que a autuada pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos e, certamente, constatará que o limite trazido pela SEFAZ a cobre com larga folga.

Registra que por economicidade não anexou todos os campos do Registro 1300, uma vez que a autuada já os tem.

Transcreve o art. 226 do Código Civil e o art. 417 do Código de Processo Civil, os quais atribuiu como suporte para o entendimento que a escrituração, equivale a confissão extrajudicial do fato que se deseja provar. Contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário, art. 373 do CPC.

Transcrevendo o art. 419 do CPC, frisa que não pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece. Por exemplo, não pode apresentar o LMC como prova contra o Registro 1300 da sua EFD.

Acrescenta 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, para se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se tome reincidente é que o legislador determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Quanto as inconsistências nos arquivos EFD, afirma que são aquelas tratadas no art. 247, § 4º do RICMS/12. Uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. No caso da autuação, examinando os arquivos mensais de EFD, constatou que não houve qualquer inconsistência. 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 e são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Complementa que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no Registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela mera subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado as 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) essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Pondera que aos erros nos Registros 1300 da EFD, deve ser provado pela própria autuada nos termos do art. 373, II, do CPC, transcrito, cuja prova 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 “irregularidades” que alega, não bastando afirmar 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 deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu.

Repisa que não se pode apresentar o LMC coma prova contra a registro 1300 da sua EFD, pois, não pode a parte invocar como prova em juízo unicamente aquela parcela que lhe favorece.

Registra que a autuada alega que os demonstrativos anexos ao Auto de Infração estão errados e “para melhor aclarar os fatos” exemplifica alguns desses supostos erros, sustenta que os valores do LMC são diferentes dos registrados na EFD e apresenta os primeiros como prova do erro dos segundos. Contudo, lembra que pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Então, não adianta apenas alegar a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do art. 373, II, do CPC.

Salienta ser obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo.

Ensina que a fim de assegurar a verdade material, o CPC permite que se demonstrem que os registros lançados não correspondem a 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 determine a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas.

Frisa que não foram encontradas inconsistências que suscitassem esclarecimentos pelo empresário. Assim, não foi 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.

Ressalta que nenhuma das alegações da defesa foi devidamente provada.

Sobre o cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas emissões de entradas de combustíveis, ressalta que além dos motivos tratados, a Portaria nº 445/98 também tem o propósito de esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, reproduzido, com vistas a proporcionar o entendimento uniforme na aplicação da aludida norma.

Repisa que é admitida prova em contrário, assim a autuada pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada.

Destaca que o art. 7º, inc. II, da Portaria nº 445/98, esclarece o dispositivo da Lei nº 7.014/96, cuja 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, conseqüentemente, sem pagamento do imposto.

Lembra as disposições da Instrução Normativa nº 56/2007 e destaca que os combustíveis estão sujeitos a substituição tributária e conforme o art. 10 da Portaria nº 445/98, se tratando de mercadorias sujeitas a 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, inc. I, alínea “a”, da Portaria nº 445/98)

e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, inc. I, alínea “b”, da Portaria nº 445/98). Por conseguinte, 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, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei nº 7.014/96, conforme art. 6º, inc. IV, copiado.

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, inc. IV, e sim no art. 6º, inc. IV, todos da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo, ressalta que as omissões de entradas não são nada mais nada menos do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS. E, como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonegando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos. Fica claro, então, ser equivocado aplicar os dispositivos da IN 56/07 sem que se leve em consideração a adição das entradas sem documentação fiscal.

Considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pela autuada nos seus tanques, tem: Volume de Produto no Tanque = Volume de Combustível com Nota + Volume de Combustível sem Nota. Isto é, o volume de produto disponível no tanque é igual a soma do volume de combustível comprado regularmente com notas fiscais e o volume combustível comprado irregularmente sem notas fiscais e cuja entrada foi omitida na EFD.

Quanto as suas saídas, diz-se que são: Saídas do Tanque = Saídas de Combustível com Nota + Saídas Combustível sem Nota. Isto é, como o combustível adquirido sem notas fiscais esta misturado ao volume total, 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:

$$\frac{\text{Saídas Combustível sem Nota}}{\text{Saídas de Combustível com Nota}} = \frac{\text{Volume de Combustível sem Nota}}{\text{Volume de Combustível com Nota}}$$

Portanto, a receita da venda do combustível adquirido sem notas fiscais também segue a mesma proporção das saídas.

$$\frac{\text{Receita de combustível sem Nota}}{\text{Receita de combustível com Nota}} = \frac{\text{Volume de Combustível sem Nota}}{\text{Volume de Combustível com Nota}}$$

Sendo assim, se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais é proporcional aquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, como demonstrado, pode-se concluir que a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Conclui que: (a) fica demonstrado que o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, inc. IV, da Lei nº 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, inc. IV, da Lei nº 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da IN 56/07; (b) o cálculo do ICMS de responsabilidade do posto revendedor deve seguir a IN 56/07; contudo, como demonstrado, quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal, misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Então diz ser errado afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria nº 445/98, pela via da presunção, somente se aplicaria aos contribuintes que comercializem, ao tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, se desconsideraria o fato de que também são comercializados combustíveis adquirido sem

documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos, sendo também errado pretender aplicar a proporcionalidade da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

Conclui, ratificando a autuação.

Em 18/11/2020, a 2ª JJF decidiu converter o processo em diligência à PGE/PROFIS para emissão de Parecer Jurídico abordando, em especial, os seguintes pontos: (1) Se o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com a redação dada pela Portaria nº 159/2019, extrapola ou não os limites da Lei nº 7.014/96, na medida que segundo o argumento da defesa estaria criando uma nova hipótese de “*presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto*”, não contemplada no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96; e, (2) Se a Portaria nº 159/2019, tem aplicabilidade retroativa ou a partir da data de sua publicação.

O i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior em 12/03/2021, em atendimento a diligência, emitiu o parecer às fls. 98 a 108, acolhido pelo Procurador chefe da PROFIS, fl. 112, do qual transcrevo o trecho conclusivo:

“Note-se que, sem dúvida, a norma lustrada na Portaria no 001/2020 possui natureza eminentemente procedimental, traduzindo-se num conjunto ordenado de atos administrativos e termos para a consecução da apuração do efetivo e real fato econômicos, porventura fato gerador do ICMS.

São normas internas da Administração Fazendária para o processo de fiscalização, apontando ao Estado-Administração como, quando ou de que maneira deve o ato de levantamento quantitativo de estoques se produzir.

Doutro giro, acresceça-se aos fundamentos acima expendidos, que a retroação da norma se impõe, tendo em vista que as novas orientações internas objeto da presente discussão são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam a aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte, como perdas iminentes ao processo.

Desta forma, na mesma toada, a retroação se justifica pela norma esculpida no art. 106, II do CTN.”

No retorno dos autos ao CONSEF, em 17/06/2021, foi mais uma vez decidido pela conversão do processo em mais em diligência, desta vez dirigida a COPEC, visando atender uma orientação da Coordenação de Avaliação deste CONSEF para que o autuante anexasse aos autos disco de armazenamento de dados, com arquivo em formato tabela, cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal.

Posteriormente deveria o contribuinte ser intimado a receber cópia integral do demonstrativo em arquivo eletrônico na forma do RPAF/99, concedendo-lhe o prazo de 60 dias, para manifestação, se assim desejar.

Assim, em cumprimento ao quanto requerido, o autuante juntou a mídia digital contendo gravados os arquivos relativos aos demonstrativos analíticos, fl. 118, e através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, mensagem postada em 29/09/2021, fl. 119, notificou o contribuinte para receber o demonstrativo, sem leitura, cuja ciência tácita ocorreu em 05/10/2021, conforme disposto no art. 127-D, parágrafo único, inc. III da Lei nº 3.956/81 – COTEB, sem que tenha se manifestado.

Os autos foram devolvidos a este Relator em 11/02/2022.

Presente na sessão de julgamento virtual o autuante, Auditor Fiscal Jefferson Martins Carvalho, que se manifestou esclarecendo e relatando o procedimento fiscal realizado, que culminou com a autuação dos postos revendedores de combustível, utilizando como base as orientações da Portaria nº 445/98, cuja alteração permitiu uma auditoria minuciosa, resultando em autuações por identificação dos ganhos não explicados pelo contribuinte, uma vez que os postos revendedores

de combustíveis mantém um controle rígido de seus estoques, motivados seja pela vulnerabilidade da suas mercadorias seja pela forte regulamentação da atividade pela ANP.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação do cometimento de duas infrações à legislação do ICMS, tempestivamente impugnadas.

Estabelecido nesta capital e atuando na atividade econômica de comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, ou seja, posto revendedor de combustíveis – PRC, a autuada é contribuinte do ICMS inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL, estando assim obrigado a observar, no desenvolvimento de sua atividade mercantil, além das normas tributárias, aquelas advindas na Agência Nacional do Petróleo – ANP, órgão regulador de sua atividade econômica.

A cientificação do início da ação fiscal, ocorreu via mensagem 150314, postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 04/02/2020, lida no dia seguinte, procedimento que atende ao requisito formal previsto no art. 26 do RPAF/99.

Preliminarmente, constato que o lançamento se conforma com o art. 142 do CTN, vez que o crédito tributário exigido foi constituído por autoridade administrativa competente para tal, que aplicando os roteiros de auditoria fiscal exigidos para a correta apuração dos ilícitos apontados, concluiu pela ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade prevista na Lei nº 7.014/96.

Os trabalhos fiscalizatórios se pautaram no exame de informações constantes nos registros transmitidos pelo contribuinte através da sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas e cupons fiscais, cujos dados foram informados através do SPED-Fiscal, que contém o registro de toda sua atividade mercantil, além dos registros da movimentação do estoque de combustíveis lançados no Livro de Movimentação de Combustível – LMC, cujos registros estão incluídos na EFD, que serve de suporte aos exames de auditoria, por se constituir em um livro fiscal, conforme prevê o Ajuste SINIEF 01/09, na sua Cláusula primeira: *“Fica adotado como livro fiscal, para registro diário pelo Posto Revendedor, o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, conforme modelo por ele fixado.”*, dispositivo acolhido pelo RICMS/2012 no seu art. 219.

De início, destaco que sendo a EFD 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, se constitui na única escrituração fiscal válida, e assim, contém os registros e informações sobre os quais cabe à fiscalização utilizá-los como dados no desenvolvimento de auditorias, aplicando os roteiros apropriados.

A autuada arguiu nulidade do lançamento alegando que a fiscalização o cientificou do início da ação fiscal, se utilizando do DT-e, sem lhe oferecer a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, tampouco solicitando qualquer explicação ou juntada de documentos para coleta de dados que servissem para efetuar os cruzamentos com outros dados disponíveis.

Da ocorrência deste fato, entendeu a defesa que no processo fiscalizatório houve ofensa ao art. 5º inc. LV da Constituição Federal, contaminando o lançamento de nulidade.

Acrescentou que todo o processo que culminou com a lavratura do presente Auto de Infração foi feito unilateralmente com o uso de sistemas com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária, carecendo de aprimoramento e ajustes para o cruzamento de

informações, razão pela qual, entende ser justo e de direito a fiscalização ter ouvido previamente a parte autuada antes da lavratura do Auto de Infração.

Oportuno inicialmente pontuar que o uso do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e como meio de comunicação eletrônica entre a SEFAZ e o sujeito passivo, foi instituído pela Lei nº 13.199, de 28/11/2014, com efeitos a partir de 29/11/2014 que introduziu no COTEB – Lei nº 3.956/81 do art. 127-D, estabelecendo o canal de comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e os contribuintes por meio de portal de serviços na rede mundial de computadores, cuja finalidade, dentre outras é cientificar o sujeito passivo de quaisquer tipos de atos administrativos, encaminhar notificações e intimações e expedir avisos em geral. Portanto, trata-se de ferramenta legalmente instituída, consolidada, sendo as notificações eletrônicas há algum tempo já utilizadas pelo Poder Judiciário.

Lembro que a Lei nº 11.419/2006, que dispõe sobre a informatização do processo judicial; alterou a Lei nº 5.869, de 11/01/1973 – Código de Processo Civil, já prevê o uso de meio eletrônico na tramitação de processos judiciais, comunicação de atos e transmissão de peças processuais sendo autorizado o uso para proceder as intimações processuais, conforme art. 5º da citada lei:

Art. 5º As intimações serão feitas por meio eletrônico em portal próprio aos que se cadastrarem na forma do art. 2º desta Lei, dispensando-se a publicação no órgão oficial, inclusive eletrônico.

Ademais, em agosto de 2021, entrou em vigor a Lei nº 14.195/2021, que alterou diversas disposições do Código de Processo Civil - CPC, dentre elas, a forma de citação nos processos judiciais, que permitem que a citação ocorra de forma eletrônica, por *e-mail*, art. 246 do CPC.

Com isso, as partes devem manter cadastro na Plataforma de Comunicações Processuais do Conselho Nacional de Justiça, para garantir o recebimento de citações e intimações, art. 246, § 1º do CPC.

Portanto, não há nada de irregular, tampouco exótico relativo à ordem jurídica, o uso do DT-e, como fez o autuante.

Quanto a arguição de não ter a fiscalização oferecido acesso aos atos que estariam sendo praticados no processo fiscalizatório, e que não lhe foram solicitadas informações ou documentos, ressalto que o sujeito passivo teve ciência do início da ação fiscal, conforme dito linhas acima, sendo suficiente esta providência, prevista no RPAF/99, para que se instaure o processo de fiscalização.

O procedimento fiscal por ser vinculado à lei, rege-se na sua fase inicial, dentre outros princípios, pelo da inquisitorialidade que basicamente concede poder ao fisco para realizar as investigações e apurações, sem que o contribuinte possa obrigatoriamente opinar, podendo ser chamado para apresentar livros fiscais e outros documentos comprobatórios de suas operações.

A doutrina conceitua o procedimento administrativo preparatório do lançamento como uma fase preliminar. Nesta fase, a autoridade fiscal verifica a ocorrência do fato gerador, determina o montante devido e a possível penalidade a ser aplicada e tendo constatada alguma transgressão à norma tributária, lança o crédito tributário, sem a participação do sujeito passivo. Nesta fase não se observa o direito ao contraditório e a ampla defesa, pois não é forma, tampouco fase de resolução de conflitos. Trata-se de procedimento inquisitorial, e, portanto, não há que falar em direito ao contraditório, sendo resguardado, no entanto, todas as garantias constitucionais do contribuinte, vigorando principalmente o princípio da legalidade estrita.

Partindo das informações da EFD e da NF-e, no caso específico os dados do Registro 1300, que deve espelhar os registros do LMC, transmitidas pelo contribuinte e armazenadas no banco de dados da SEFAZ, a autoridade fiscal no cumprimento de ordem de serviço, regularmente emitida pela Administração Tributária, faz a depuração desses dados e os utilizou como insumos no desenvolvimento dos roteiros de auditoria previstos na citada ordem de serviço, não havendo, a princípio, necessidade de participação do fiscalizado, senão em casos específicos, a depender da análise do agente fiscal.

Ainda que a colaboração do contribuinte no sentido de sua participação na fase inicial do processo de fiscalização, prescinde nesta fase anterior a lavratura do Auto de Infração já que a finalidade desta etapa é conferir o correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, cabendo a autoridade fiscal seguir os procedimentos previstos na lei e demais normas procedimentais.

Ou seja, a participação do fiscalizado nessa fase, pode ser desejável, contudo, não é legalmente obrigatória, assim, não há imposição em assegurar ao contribuinte a oportunidade de prévia defesa.

Não vislumbro, no presente caso, nenhuma afronta a ampla defesa e contraditório tendo em vista que os levantamentos que suportam as infrações, impressos, fls. 04-v a 24, foram elaborados pelo autuante de forma clara, objetiva e suscita, contendo todos os elementos necessários para a completa cognição das acusações, inclusive, destaco que a última diligência determinada por esta 2ª JF, fl. 113, cumprida pelo autuante, sepulta de vez a arguição de cerceamento do direito de defesa.

Do exposto, afasto as arguições de nulidade.

Sobre o pedido de revisão do lançamento, indefiro, por julgar desnecessária, tendo em vista a clareza e objetividade dos levantamentos suficientes para esclarecer a infração.

Com fundamento no art. 147, inc. I, alíneas “a” e “b” do RPAF/99, nego o pedido de diligência para que se averigue possíveis erros existentes no levantamento, por considerar que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção dos julgadores e se deferida fosse, a diligência se destinaria a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse da autuada, cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ela juntada aos autos.

No mérito, a infração 01 exige o ICMS com base na Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º inc. IV cujos procedimentos têm base no art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 a seguir transcrito.

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária: (...)

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

Esse parágrafo único foi acrescentado ao art. 10 da Portaria nº 445/98, pela Portaria nº 159, de 24/10/2019, com efeitos a partir de 25/10/2019 que esclarece, com base na lei, a exigência fiscal, ora apreciada, definindo os critérios que caracterizam a omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo.

Ressalto que a Portaria nº 445/98 dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, consoante o seu art. 1º: “O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período”. (Grifo do relator.)

A retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal, conforme entendimento da PGE/PROFIS e encontra respaldo na legislação por se tratar de norma meramente procedimental e como tal, expressamente interpretativa, se amoldando ao disposto no art. 106, inc. I do CTN corroborado pelo que determina o art. 144, § 1º do mesmo CTN, uma vez que o dispositivo instituiu “*novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado*

ao crédito maiores garantias ou privilégios...”, conforme entendimento da PROFIS/PGE, estampado no parecer retro citado, o qual acolho integralmente.

Em sua defesa, sem tratar questões de direito, a autuada traz à discussão fatos que ao seu entender poderiam justificar as diferenças apuradas pela fiscalização e elidir a infração.

A exação exige o ICMS, sendo atribuída a autuada, 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 exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

A defesa se sustenta em considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Contudo, não traz aos autos, elementos com densidade capazes de elidir a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital, além de repetidas arguições de existência de inconsistências nos sistemas de fiscalização utilizado pelo Fisco para apurar o débito, assim como aquelas existentes nos sistemas de registros dos postos revendedores.

Tratam os autos do ICMS devido pela comercialização de combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo. Neste caso, a Lei nº 7.014/96, atribui a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do ICMS devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, o industrial de combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo:

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados: (...)

IV - o industrial ou extrator dos seguintes produtos:

a) combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo;

Contudo, a mesma lei do ICMS, no art. 6º, inc. IV, sob o manto do instituto da responsabilidade por solidariedade, atribui a responsabilidade pelo pagamento do imposto decorrente da pose de mercadorias destinadas a comercialização, desacompanhada da documentação fiscal.

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

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

Não obstante ter assegurado que não adquiriu combustível sem nota fiscal, a autuada não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de substituição tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto, devendo, nesse caso, aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria nº 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal.

Ressalto que a constatação de omissão de saídas decorrente de vendas sem emissão de documentação fiscal, gera nova incidência do imposto, pois 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, impondo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

A autuada alega que os levantamentos utilizaram registros que foram efetuados de forma equivocada, apontando diversas situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis que poderiam se compensar com os registros do dia seguinte.

Tal alegação restou afastada pela oportuna informação do autuante de que “*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.*”, justificativa pertinente, tendo em vista o regime de apuração dos estoques de combustíveis são iniciados e encerrados a cada dia, apurados de forma independente, sendo o levantamento quantitativo de estoques realizado pela própria autuada com o inventário dos combustíveis no início e no final das suas operações diárias e registrando as omissões de entradas como ganhos e de saídas como perdas, anotadas no registro 1300 da EFD.

A defesa ainda insiste que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências.

Sobre tais alegações, registro que inexistem inconsistências na legislação atinente a EFD, tendo referência, inclusive motivadora a retificação dos arquivos da EFD os erros que são tratados no Ajuste SINIEF nº 02/09, onde se permite a retificação dos arquivos mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de sanear a por meio de lançamentos corretivos, Cláusula terceira do Ajuste SINIEF nº 02/09.

No caso da autuação, quanto aos arquivos da EFD apresentados, o autuante informou ter constatado que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Ao 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, repito, a autuada não trouxe nenhuma prova ou fato que justifique suas alegações.

Ressalto que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, é de inteira responsabilidade do sujeito passivo a sua elaboração e transmissão aos órgãos fiscalizadores, cuja veracidade dos registros e informações servem de prova contra e a seu favor.

No caso de constatada a existência de erros de fato, compete ao contribuinte informar e corrigi-los, antes da ação fiscal, e não na fase de desenvolvimento de alguma ação fiscal tampouco durante a discussão da lide no âmbito administrativo, como se observa no presente caso.

Destaco que competentemente o autuante esclareceu de forma exaustiva todas as verificações nos registros provenientes do LMC, migrados para os arquivos da EFD, de forma que inexistem dúvidas quanto a consistência dos dados transmitidos, constituindo, dessa forma, prova inequívoca das irregularidades apontadas nos estoques da autuada, durante vários períodos, sem que fossem tomadas as devidas providências para resolver as “*supostas irregularidades*” que alegou.

Dessa forma, verifico que as alegações que contestam aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos, o que deveria ser comprovado mediante registro no LMC, ou sua retificação antes da ação fiscal, não podendo o contribuinte utilizar-se como meio de prova os registros do LMC físico contra os registros contidos na EFD decorrentes desses mesmos registros do LMC.

É certo que na atividade de aquisição, transporte, armazenamento e vendas de combustíveis podem ocorrer variação volumétrica dos volumes armazenados, causadas por variações de temperatura, podendo ser positiva ou negativa.

Não se pode exigir o ICMS decorrente das perdas volumétricas por evaporação que, ocorrendo provoca perda de combustível cuja entrada foi acobertada com nota fiscal e teve o imposto já recolhido pelo regime da substituição tributária. Portanto, com fase de tributação encerrada.

Entretanto, correndo variação positiva em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, registrada e não sendo comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos sem a respectiva documentação fiscal. Portanto, o incremento no estoque do produto com a

entrada do volume sem a necessária comprovação, caracteriza a ocorrência de fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento é responsável pelo pagamento do tributo.

Para elidir a acusação, não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição”, “inconsistências no sistema de fiscalização” ou ainda “erros no sistema do posto revendedor” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica, ou qualquer outra prova que os atestem tais ocorrências, à época dos fatos.

Ademais, o argumento de que “*não existiu qualquer valor de ganho como expressado, não se fazendo as compensações necessárias*”, não merece acolhimento, 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, descaracterizando a arguição de que a fiscalização adotou “*valores ou números que podem ter sido criados pelo próprio sistema no momento do encaminhamento do SPED-Fiscal*”, uma vez que identificados tais valores, deveriam ser corrigidos ou devidamente justificados.

Do exposto, a infração 01 é subsistente.

Ao se defender da infração 02, a autuada argumenta que as notas fiscais apontadas pela fiscalização como não escrituradas correspondem a aquisições de itens do ativo imobilizado ou destinadas para consumo, estando escrituradas no livro razão.

Aduz ainda, que não deveria a fiscalização lhe imputar mais uma infração, uma vez que as duas decorreram de uma mesma ação fiscal e trata da mesma matéria, ou seja, a suposta falta de escrituração, e teria a mesma motivação que a infração 01.

Alega ainda falta de respaldo para a acusação, uma vez que na verdade ocorreu a expedição de nota fiscal de remessa com a respectiva devolução, assim como emissão de notas de simples remessa ou remessa futura, não justificando a glosa de pequenos valores.

Esclareço inicialmente que a infração 02, não exige o pagamento do ICMS devido nas operações. O que aí está se cobrando é uma multa percentual por descumprimento de uma obrigação acessória, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Tal obrigação decorre da lei, pois assim determina o art. 34, inc. XII da Lei nº 7.014/96:

Art. 34. São obrigações do contribuinte: (...)

XII - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma prevista em regulamento;

Por sua vez o RICMS/2012, em consonância com o comando legal, determina expressamente no seu art. 247 que a EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos, onde observa-se que não se exclui quaisquer documentos, mesmo sendo estes decorrentes de devoluções, simples remessa ou devoluções ou ainda de aquisições de bens para o imobilizado ou para o consumo.

O lançamento das aquisições na contabilidade com o registro no livro razão, também é uma obrigação, mas não fiscal, sendo apontada pelo autuante exatamente o descumprimento de uma obrigação tributária acessória.

Considerando que não foram trazidas aos autos prova da efetiva escrituração das notas fiscais arroladas na infração 02 na EFD do contribuinte, a tenho como subsistente.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0064/20-3**, lavrado contra **C C S COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 112.306,91**, acrescido da multa de 100%, prevista

no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$ 177,03** prevista no art. 42, inc. IX da citada Lei nº 7.014/96 do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR