

**A. I. Nº** - 206923.0030/20-1  
**AUTUADO** - CORESFIL COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**AUTUANTE** - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 10/05/2022

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0052-01/22-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COMBUSTÍVEIS). FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.** Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Infração subsistente. **b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO.** O autuado adquiriu mercadorias sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração subsistente. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/09/2020, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 38.239,65, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 – 04.07.01 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorridos em 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018 e 31/12/2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 34.310,15, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 - 04.07.02 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido em 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018 e 31/12/2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 3.929,50, acrescido da multa de 100%.

O autuado apresentou Defesa (fls. 11 a 19 – frente e verso). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Em caráter preliminar argui a nulidade do Auto de Infração por ter ocorrido omissão em conhecer, analisar as justificativas requeridas, isto depois de encaminhar planilhas com indicação de diferenças apuradas, conforme

se pode verificar no anexo.

Alega que mesmo cumprindo o determinado a Sefaz não fez qualquer verificação, nem intimou a parte em nenhum momento dando conta do resultado da manifestação — justificativa feita, lavrando, de logo, Auto de Infração e já fazendo o encaminhamento com as supostas omissões já constante do pedido de explicação por conta das diferenças apuradas.

Afirma que o autuante não cumpriu o que seria correto, verificando as justificativas, acatando-as ou não, no entanto teria que intimar a parte de sua decisão antes da lavratura do auto, pelo que argui a nulidade do auto de infração pela omissão em não se verificar e avaliar as justificativas apresentadas, sem qualquer comunicação a parte autuada, passando a lavrar o auto de forma que maculou o devido processo legal, além de não observar o direito ao contraditório e a ampla defesa, não se podendo tomar a oportunidade de defesa ora exercitada para suprir os vícios cometidos.

Diz que não houve qualquer comunicação acerca do pedido de verificação de planilhas com a indicação de diferenças apontadas e considerando que somente depois da lavratura do presente Auto de Infração, sem se dar condição de manifestação ao contribuinte, não se fazendo sequer cientificação do início da ação fiscal e sem ciência através do sistema digital e se utilizando do DTE, inclusive não se indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem tampouco pedindo qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros dispositivos no posto.

Assevera ser indubitável que não se atendeu ao insculpido no art. 5º inciso LV, da Constituição Federal, onde se tem a determinação de que tem que garantir a ampla defesa e ao contraditório, o que não ocorreu, não havendo possibilidade de manifestação no curso das apurações e se restringiu a defesa quando não se possibilita o acesso a todos os dados do cruzamento feito com os sistemas disponíveis, encaminhando-se resumo que não retrata o que foi efetivamente concretizado, sem que o contribuinte tivesse acesso anterior à lavratura para ter o direito de justificativa de fatos e atos, passando-se a lavratura do Auto de Infração de forma a fazer prevalecer a vontade do Estado e sem propiciar as garantias ao contribuinte, desprezando inclusive a sua própria legislação que regra a questão de estoque.

Alega que em verdade, tudo foi feito de forma unilateral e se usando sistemas, com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e necessitando de aprimoramento, com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pelo posto à SEFAZ que contém inconsistências, ou mesmo, considerando-se a possibilidade da existência de algum erro escusável, decorrendo de tais colocações que seria de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da retirada do auto de infração já com indicação de possível sonegação na entrada ou saída, ou mesmo para se verificar o lançamento pelo próprio sistema de dados repetidos e incorretos.

Afirma que não houve correção na ação fiscal, não se fazendo a cientificação de início da ação e houve o pedido de verificação das planilhas, sem que se tenha analisado as explicações dadas, retirando-se o auto, sem qualquer comunicado ou ciência, sendo certo que houve cerceamento de direito. Isto ocorre sobretudo porque a intimação para verificação das planilhas não indica qualquer possibilidade de acesso à informação acerca da ação fiscal. Diz que os vícios do sistema poderiam ser detectados e comprovados ao se analisar e levantar todos os dados constantes do Livro de Movimentação de Combustível – LMC feito pelo posto e mantido para conferência acaso se faça necessário, através de perícia ou mesmo para parecer da assessoria técnica da Junta de Julgamento Fiscal – JJF, desde já deixando evidenciado que a não adoção da diligência para levantamento dos erros existentes no levantamento feito por meio eletrônico, sem ao menos considerar que em alguns dias se tem ganhos, porém em outros se tem perdas existindo correspondência entre um e outro, o que requer.

Salienta que a encaminhou informações fiscais através de sistema eletrônico, Sped Fiscal, que

tem algumas inconsistências e pode gerar erros, por isso mesmo o posto é obrigado a manter, além das informações transmitidas via eletrônica, o Livro de movimentação de combustível – LMC, de forma escritural, fazendo os lançamentos dia-a-dia, produto por produto, tendo-se então a realidade no próprio Sped, só que se teria que fazer as compensações devidas entre os dias, já que em um existiria perda e em outro, ganho, ou vice-versa.

Consigna que há de se levar em conta que o posto nem sequer dispõe de equipamentos de Medição nos tanques para apurar combustível, o fazendo também de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão. Sustenta que sendo de um modo ou de outro, tem-se pequenas inconsistências. Alega que quando há pequenos erros num dia, este pode ser corrigido tranquilamente no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

Diz que como se isso não bastasse, o próprio sistema usado as vezes possibilita a incorreção de dados e, mais das vezes, tal falha é repercutida até que se faça a correção, normalmente no dia seguinte, não havendo interferência no sistema eletrônico por parte de preposto da empresa, que somente lança dados para que sejam registrados. Aduz que distorções podem ocorrer em função do sistema. Acrescenta que além disso, tem-se também que pode haver mudança do sistema eletrônico utilizado pelo posto, tendo o fato acontecido no posto fiscalizado e que ora apresenta defesa, podendo haver discrepância entre dados ou até informativos não se podendo tomar tais situações como irregularidade e passível de autuação, no entanto o LMC encontra-se correto.

Salienta que a fiscalização de maneira regular indica ao contribuinte que iniciou o procedimento fiscalizatório, pedindo documentos ou até explicações acerca de determinadas situações encontradas. Alega que no presente caso, nada disso foi feito se atendo a fiscalização de colocar no sistema que se estaria fiscalizando, não dando conhecimento do que estaria sendo feito e nem como se estava realizando os atos fiscalizatórios, porque apenas posteriormente tomou-se conhecimento de que a fiscalização seria de modo eletrônico, cruzando informações constantes no sistema mantido pela Sefaz, cotejando informações diversas através de um sistema que se denominou LMC/REGISTRO 1300 da EFD. Nota que se cruza informações do LMC imposto pela ANP com o registro da EFD, encontrando-se com isto muitas inconsistências e que resultam em supostas irregularidades.

Assegura que não há dúvida de que informações da ANP cruzadas com a da Sefaz importaria em se encontrar equívocos e discrepância entre as situações específicas de cada informação, tanto que, na fiscalização ficou muito evidente que a Sefaz toma somente supostos ganhos e despreza inteiramente as perdas. Afirma que desse modo, o encontro das informações em um dia e no outro resulta em não se ter espelhado o que efetivamente o que houve total desprezo no tocante as perdas escrituradas no LMC, levando a se ter ficticiamente ganhos, de modo que incidam impostos indevidos, frutos de bitributação, porque tudo já teria sido recolhido por substituição tributária e não haveria qualquer tipo de ingresso de combustível sem a respectiva nota fiscal.

Afirma que o sistema de fiscalização da Sefaz, utilizado para a lavratura do presente Auto de Infração precisa de aprimoramento, bem como os sistemas usados pelos postos, a fim de que se possa afastar inconsistências possíveis e se evite a lavratura de auto de infração para impor multa de forma injusta e sem atender aos critérios impostos pela própria legislação estadual, em especial o RICMS e outras normas esparsas aplicáveis, sem que se tenha participação ativa do próprio fiscalizado para apresentar manifestação acerca do encontrado e antes mesmo de se lavrar o auto.

Assevera que os levantamentos feitos pela fiscalização no cruzamento da variação volumétrica admitida pela ANP, registrada do LMC, e o registro 1300 da EFD demonstram de forma indubitosa que o sistema foi falho, apresentando inconsistências, ficando patente que somente se poderá levar adiante a fiscalização do modo que foi feito se houver aprimoramento, com a ouvida do posto revendedor que está sendo fiscalizado até mesmo para que possa colher informação da gestora do sistema eletrônico que se utiliza no posto.

Aduz que não há dúvida de que o Auto de Infração é nulo de pleno direito, porém, por zelo, se afastará as multas aplicadas na conformidade das alegações discriminadas abaixo tanto servindo para a primeira infração, como também para a segunda.

Em conclusão, requer a nulidade do Auto de Infração.

Prosseguindo, também em preliminar, salienta que o Estado da Bahia, através Convênio, resolveu adotar o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC para fins de fiscalização, sem que isso pudesse a autorizar o desvirtuamento do que consta da legislação federal acima mencionada, para tomar as sobras ou ganhos como se tivesse a hipótese de incidência para gerar a cobrança de ICMS. Indaga: que circulação de mercadoria ocorreu, como se tomar sobras ou ganhos como fato gerador do imposto.

Diz que a Sefaz desconheceu a própria Portaria DNC N° 26, DE 13.11.1992, que foi instituída visando objeto bem diverso de ser fato gerador de imposto. Acrescenta que na própria justificativa para a edição da norma se fez constar que os “considerandos” que reproduz.

Ressalta que não há qualquer indicação de se verificar a incidência de ICMS.

Chama a atenção para o texto da portaria nos seus artigos 1º, 2º, 3º e 5º. Diz que na norma editada, ainda se tem anexo Instrução Normativa, onde se tem delineado como fazer o LMC e os dados que deve conter, entre estes: no campo 8) Perdas + Ganhos (\*) ... e se colocando no final: (\*) ATENÇÃO - SE O RESULT. FOR NEGATIVO, PODE ESTAR HAVENDO VAZAM. DE PRODUTO PARA O MEIO AMBIENTE.

Afirma que não se pode tomar os ganhos como omissão de entrada e nem se poderia desvirtuar o próprio LMC, editando normas como a Portaria 159, de outubro de 2019, passando a tolerância por questão de evaporação de 0,6% para 1,8387% com o intuito de cobrar ICMS com a apuração do resultado quando for de sobra ou ganhos, fazendo levantamento dia a dia, como consta do auto de infração.

Diz que tanto é verdade que não se pode tomar os ganhos de um dia para indicar diferença para a cobrança de ICMS, desconsiderando que existiria a possibilidade de se ter perdas em outros dias. Observa que a norma do DNC ao ser editada estabeleceu no campo 10.2, da Instrução Normativa, da Portaria DNC 92/1992, que: “Valor Acumulado mês”, isto significando que não se pode tomar somente um dia, como quer impor a Sefaz, desvirtuamento do LMC, com o fito de cobrar ICMS por suposta omissão de entrada. Assevera que há real e indiscutível má-fé no levantamento de dias em que ocorreu o suposto ganho sobra, desprezando-se outros dias em que houve perda, como ficou demonstrado quando da apresentação da justificativa ao se ter oportunidade de verificar as planilhas com indicação de diferenças apuradas, não obstante não se ter feito qualquer exame ou avaliação do que foi apresentado, passando-se a retirar o auto de infração ora defendido.

Aduz inexistir dúvida de que a Sefaz tem que primar pelo princípio da legalidade e observar a questão da hierárquica das normas, não podendo editar a Portaria SEFAZ N° 159, de 24/10/2019, que alterou a Portaria n° 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, para tornar possível a sobra/ganho do LMC para se ter base de cálculo para cobrança do ICMS, tentando dar cunho de legalidade ao passar a possibilidade de perda por evaporação de 0,6% para 1.8387%, fazendo constar no art. 10, Parágrafo Único, da norma que foi alterada. Reproduz referido dispositivo normativo.

Alega que mesmo que se admitisse a possibilidade de se ter a sobra/ganho como base de cálculo para a incidência da cobrança do ICMS teria que ser por lei, modificando-se toda a estrutura jurídica que se tem hoje. Salienta que não se pode esquecer que a própria Portaria no 445/1998, especifica que se deve levar em conta as perdas registradas para efeito do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias. Reproduz os artigos 1º, 2º, 3º da aduzida Portaria.

Diz que conforme se verifica, não se poderá tomar somente as supostas sobras/ganhos, mas também as saídas que são tomadas como perdas, não se adotando o exercício como um só dia, mais sim o período considerado, que no caso do LMC seria de mês ou de ano (exercício).

Observa que não pode o Estado desvirtuar o LMC, tomado no Sped Fiscal como registro 1300, para realizar a cobrança de ICMS e encargos, sob a fundamentação de que haveria omissão de entrada, tomando somente um dia e desprezando todo o resto, somente glosando aqueles em que se teve sobra/ganho, sem se importar com as perdas.

Conclusivamente, requer nulidade do Auto de Infração.

No mérito, consigna, no tocante à infração 01 que se reflete sobre os valores apurados e se encontra as supostas diferenças no PMPF consistente na infração 02, e, em análise do levantamento feito pelos meios eletrônicos, denota-se, que os erros, tomados como ganhos, na passagem de um sistema para outro do dia, de forma salteada em determinados dias, no entanto não existiram, conforme se observa no demonstrativo apresentado pela própria fiscalização e que foi gerado em função do próprio sistema utilizado pela Sefaz em cotejo com as informações prestadas através do Sped fiscal, com utilização de sistema próprio do posto, surgindo então ganhos que não seriam reais, ensejando que se tenha a falsa impressão de que houve omissão de entrada quando isto não ocorreu em nenhum momento fiscalizado. Assinala que fiscalização alcançou os combustíveis: Gasolina Comum, Gasolina Aditivada Grid, Etanol Comum, Óleo Diesel Comum e Óleo Diesel BS10, informando-se a existência de ganhos em reais de forma salteada alcançando o período aqui já declinado, sem contar a argumentação já lançada em preliminar.

Salienta que na análise do levantamento feito pelo meio eletrônico, denota-se que envolveu a fiscalização os combustíveis comercializados no posto, informando-se a existência de ganhos em reais de forma salteada alcançando dias de anos aqui já declinados, apontando se especificamente os dias em que se encontrou diferenças.

Pontua que para melhor aclarar os fatos que indicam verificação de diferenças apuradas e exemplificando os erros constantes do levantamento que aponta ganhos inexistentes e o fato veio a ensinar a suposta omissão de entrada, tem-se que no dia 28 de dezembro de 2017 se apontou ganho/omissão de entrada de Gasolina Comum de 19.894,84 litros, quando dito fato não existiu, não havendo nem ganho e nem omissão, isto porque no dia 27 de dezembro de 2017 se teve o estoque inicial de 4.882,00 litros, com aquisição de 10.000,00 litros e com vendas no dia de 4.430,00 litros e com estoque final físico de 10.452,00 litros, ensejando que se tivesse um volume de registro do LMC/medição de 10.378,00 litros, existindo a perda de 74,00 litros, tal fato veio a determinar que no dia seguinte, 28 de dezembro de 2017, se teve o estoque inicial de 10.378,00 litros, com aquisição de 20.000,00 litros, com vendas no dia de 5.176,66 litros e com estoque final físico de 25.201,34 litros, ensejando que se tivesse um volume de registro do LMC/medição de 25.287,00 litros, existindo o ganho de 85,66 litros, tudo vindo a determinar que dia 29 de dezembro de 2017 se teve o estoque inicial de 25.287,00 litros, com aquisição no dia de 5.000,00 litros e com vendas no dia de 5.860,09 litros e com estoque final físico de 24.226,91 litros, ensejando que se tivesse um volume de registro do LMC/medição de 24.364,00 litros, existindo a perda de 62,91 litros, tudo evidenciando que não houve qualquer ganho e nem se pode mencionar a ocorrência de omissão de entrada, não se justificando a indicação da omissão de entrada, tudo devendo ser decorrente de equívoco, que pode ser do sistema (da SEFAZ ou o do posto), erro de leitura, ou mesmo lançamento de nota fiscal em um dia e o descarregamento em outro, ou vice-versa, ou falta de compensação entre perdas e ganhos.

Frisa que apresenta ainda como exemplificação e demonstração de que os levantamentos feitos pelo registro 1300, com utilização das informações contidas no Sped Fiscal, não obstante ter ocorrido em todos os dias apontados como apurado diferenças, não há qualquer ganho a ser apurado e nem tão pouco imposto a pagar ou multa incidente, ficando muito bem evidente com demonstrativo, notas fiscais e cópias dos LMC's dos dias em que se apontou anterior (es) e posterior (es). Diz que para que se torne inquestionáveis que não houve qualquer omissão de

entrada, pode-se mencionar que no dia 21 de maio de 2018 houve omissão de entrada de 76,89 litros, de Álcool Comum, quando dito fato não existiu, não havendo nem ganho e nem omissão, isto porque no dia 20 de maio de 2018 se teve o estoque inicial de 2.130,96 litros, com vendas no dia de 900,71 litros e com estoque final físico de 1.230,25 litros, ensejando que se tivesse um volume de registro do LMC/medição de 1.241,48 litros, existindo o ganho de 11,23 litros, tal fato veio a determinar que no dia seguinte, 21 de maio de 2018, se teve o estoque inicial de 1.241,48 litros, com vendas no dia de 1.155,74 litros e com estoque final físico de 85,74 litros, ensejando que se tivesse um volume de registro do LMC/medição de 185,47 litros, existindo o ganho de 99,73 litros, tudo vindo a determinar que dia 22 de maio de 2018 se teve o estoque inicial de 185,47 litros, com aquisição de 10.000,00 litros e com vendas no dia de 1.845,72 litros e com estoque final físico de 8.339,75 litros, ensejando que se tivesse um volume de registro do LMC/medição de 8.160,46 litros, existindo a perda de 179,29 litros. Como já dito acima, mais do que evidente que não houve qualquer ganho e nem se pode mencionar a ocorrência de omissão de entrada. Cumpre ressaltar que o levantamento feito do Diesel Comum compensou perdas e ganhos, entre o dia seguinte ou o dia posterior, entretanto, tal fato pode ocorrer quando se toma mais um ou dois dias, isto patenteando que as omissões indicadas no Diesel e em outros combustíveis não existiram e tudo decorreu de equívoco, que pode ser do sistema (da SEFAZ ou o do posto), erro de leitura ou mesmo falta de compensação entre perdas e ganhos.

Menciona como última exemplificação que no dia 30 de outubro de 2017 houve omissão de entrada de 14.867,42 litros, de Diesel Comum, quando dito fato não existiu, não havendo nem ganho e nem omissão, isto porque no dia 29 de outubro de 2017 se teve o estoque inicial de 11.358,79 litros, com vendas no dia de 145,63 litros e com estoque final físico de 11.213,16 litros, ensejando que se tivesse um volume de registro do LMC/medição de 11.177,11 litros, existindo a perda de 36,05 litros, tal fato veio a determinar que no dia seguinte, 30 de outubro de 2017, se teve o estoque inicial de 11.177,11 litros, com aquisição de 15.000,00 litros (NF no 1775931), com vendas no dia de 1.885,77 litros e com estoque final físico de 24.991,34 litros, ensejando que se tivesse um volume de registro do LMC/medição de 25.064,27 litros, existindo o ganho de 72,93 litros, tudo vindo a determinar que dia 31 de outubro de 2017 se teve o estoque inicial de 25.064,27 litros, com vendas no dia de 1.659,18 litros e com estoque final físico de 23.405,09 litros, ensejando que se tivesse um volume de registro do LMC/medição de 23.391,30 litros, existindo a perda de 13,79 litros, tudo ficando patente que deve ter ocorrido inconsistência do sistema (da SEFAZ ou o do posto), erro de leitura, ou mesmo lançamento de nota fiscal em um dia e o descarregamento em outro, ou vice-versa, ou falta de compensação entre perdas e ganhos..

Afirma que o cotejo das perdas e ganhos nos referidos dias indica que houve erro no sistema de apuração, em verdade não havendo qualquer quantia a ser considerada como ganho para fins de tributação, devendo por isso mesmo se afastar a tributação almejada, afastando-se o que foi apurado nos dias acima já mencionados, ante a se ter a compensação entre os dias entre o lançamento equivocado de dados, podendo ser feito a conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC de forma física, o que requer.

Repete que a compensação entre as perdas e ganhos se dá de forma automática de um dia para outro, como já exemplificado, e, pode acontecer, com todos os combustíveis comercializado no posto. Acrescenta que, tomando-se as quantidades levantadas, consoante se pode observar nos demonstrativos acostados, onde se tem o levantamento por ano/mês/dia e por combustível, no que e refere as perdas e ganhos, juntando-se também cópias dos LMCs dos combustíveis comercializados e as notas fiscais de aquisição dos períodos enfocados. Inegável que as perdas e ganhos discriminados nos demonstrativos aqui apresentados estão corretas e, tal fato, determina o afastamento dos supostos “valores de ganhos” e a absurda indicação de que ocorreu “omissões de entrada”, juntando-se cópias dos LMCs dos combustíveis comercializados e notas fiscais dos períodos enfocados.

Aduz que os fatos suscitados acima e que constam dos demonstrativos acostados, com juntada de comprovação, ocorreram em todos os dias apontados do levantamento feito pela COPEC/SEFAZ

com a indicação de ganhos e que resultaram em se apontar omissões de entrada (erros reparáveis), Assevera que não há dúvida de que não existiu qualquer valor de ganho como expressado, não se fazendo as compensações necessárias e adotando valores ou números que podem ter sido criados pelo próprio sistema no momento do encaminhamento do SPED Fiscal, de onde se retirou valor de ganho inexistente e omissão de entrada não ocorrido. Diz que por isso mesmo traz a colação dos autos demonstrativos de cada um dos combustíveis comercializados e se junta também cópia dos LMCs físicos que abrange os dias anteriores e posteriores das datas indicadas como houve suposta irregularidade.

Ressalta que em todos os meses se fez a indicação no levantamento se houve perdas ou ganhos, ocorrendo que em praticamente todos os meses se indicou pequenas perdas ou pequenos ganhos, inclusive o fato ocorre por força da evaporação possível, consoante se tem constando da legislação da ANP. Diz que é importante que se coloque que os erros constantes de ganhos nos dias indicados no levantamento feito pela fiscalização, advieram de erros no cotejo entre as verificações feitas pela Sefaz e informações fornecidas pelo próprio posto, tendo-se inconsistências apuradas por falha de um ou outro sistema. Alega que se admitindo a tese da Sefaz ter-se-á nova tributação de ICMS sobre o combustível supostamente ingressado no posto sem nota fiscal ou onde se fez a contabilização, quando isto não ocorreu não havendo qualquer valor de ganho para se indicar a existência de omissão de entrada, sendo simplesmente erro do próprio sistema, ou até mesmo erro de leitura e lançamento no LMC de forma equivocada, havendo sempre a compensação entre os dias, como já colocado, tanto do posto que pode ter gerado equívoco, como da própria SEFAZ quando tomou as informações encaminhadas e realizou o cruzamento de informações.

Afirma que os levantamentos realizados pelo posto indicam que não existiram “valores de ganhos” e nem tampouco omissão de entrada para que se faça a tributação, como encargos e, inclusive, multa pesada, ficando impugnados os levantamentos feitos pela Sefaz, no particular diante do que consta dos Livros de Movimentação de Combustíveis - LMCs, de todos os combustíveis, cuja exame e avaliação pode ser feita, pela própria COPEC ou mesmo pela ASTEC vinculada à Junta de Julgamento Fiscal, ou seja,, ao próprio Conselho encarregado do julgamento.

Assevera que é indiscutível, portanto, a ocorrência de inconsistência dos sistemas e que pede aprimoramento a fim de que se possa cruzar informações sem que se tenha grave divergências, com criação de ganhos inexistentes e de ocorrência de omissão de entrada, ou mesmo lançamento de estoques fictícios e que não se poderia ter no posto, cuja capacidade é delimitada e a Sefaz dispõe das informações diante de poder acessar todos os dados constantes da ANP, por isso mesmo não é possível que se tivesse o ganho ou que se indique omissão de entrada. Diz que é necessário que se desconsidere os levantamentos feitos, como já impugnado, iniciando-se, se assim o quiser a Sefaz, novo procedimento fiscal com fito de se apurar a verdade que se tem de compra e venda de produtos combustíveis, perdas e ganhos, para não propiciar a cobrança de novo imposto, quando já se fez o recolhimento destes por substituição. Afirma que levar adiante o levantamento feito pela Sefaz implica em verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado e agride a legislação pátria, quer seja a ordinária, quer seja a Constitucional.

Reitera que o cotejo das perdas e ganhos nos referidos dias indica que houve erro no sistema de apuração, repita-se, por isso mesmo foi feito o levantamento dia-a-dia onde se indicou a inconsistência, havendo sempre a compensação entre as perdas e ganhos ou então a demonstração de que houve inconsistência do próprio sistema, alcançando o mantido pelo posto e aquele utilizado pela Sefaz. Sustenta que em verdade,, não houve qualquer quantia a ser considerada como ganho para fins de tributação ou omissão de entrada, devendo, por isso mesmo, se afastar a tributação almejada, rejeitando-se o que foi apurado nos dias mencionados como exemplificação e em todos os outros dias em que se aponta valor de ganho e omissão de entrada, ante a se ter a compensação entre os dias entre o lançamento equivocado de dados, podendo ser feito a conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC, o que requer.

Alega que se lista na autuação, através de demonstrativo, vários dias e períodos em que foram tomados valores de ganhos, subtraindo-se os limites utilizados pela SEFAZ de referência a evaporação (1,8387%, até maior do que o tomado pela ANP de 0,6%), para indicar a existência de omissão de entrada, tudo com base no apurado através do informações contidas no R200, R300, SPED e notas fiscais de entrada, sem que houvesse qualquer omissão por parte do posto revendedor, consoante se pode verificar com o exame do LMC mantido e que ora é colocado à disposição da fiscalização.

Afirma que assim sendo, resta patente que não há fundamentação para a manutenção das infrações 01 e 02, porque nunca houve “valor de ganho” como apontado no auto e nem “omissão de entrada”, não se podendo tomar como ocorrido a hipótese de incidência do ICMS, estando mais que comprovados, como os demonstrativos e cópias do LMC’s, que podem ser auditados por determinação da Junta de Julgamento Fiscal, utilizando-se do setor especializado, que confirmará tudo quanto foi argumentado.

Diz que a Administração Pública e o próprio Órgão Julgador não podem atropelar as normas legais e fincar a sua vontade, não dando a amplitude necessária ao direito de defesa, tanto que não se ouviu o autuado, em nenhum momento, somente recebendo o auto de infração com os demonstrativos, havendo graves inconsistências no sistema da fiscalização e pequenos erros de lançamento por parte da empresa.

Salienta que é indiscutível a ocorrência de inconsistência dos sistemas e que pede aprimoramento a fim de que se possa cruzar informações sem que se tenha grave divergências, com criação de ganhos inexistentes e da indicação de omissão de entrada, ou mesmo lançamento de estoques fictícios e que não se poderia ter no posto, cuja delimitada e a Sefaz dispõe das informações diante de poder acessar todos os dados constantes da ANP, por isso mesmo não é possível que se tenha até estoque no posto criado pelo sistema e que tenha redundado em suposta omissão de entrada.

Sustenta que é necessário que se desconsidere os levantamentos feitos, iniciando-se, se assim quiser a Sefaz, novo procedimento fiscal com fito de se apurar a verdade que se tem de compra e venda de produtos combustíveis, perdas e ganhos, para não propiciar a cobrança de novo imposto, quando já se fez o recolhimento destes por substituição, podendo-se dizer que levado adiante o levantamento feito pela Sefaz haverá verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado e agride a legislação pátria, quer seja a ordinária, quer seja a Constitucional.

Afirma que não é possível que o Estado busque e venha a se locupletar com a cobrança de multa não devida pelo contribuinte, inclusive com bitributação, quando o próprio sistema de fiscalização deve ser ainda aprimorado, como também os lançamentos feitos pelo próprio contribuinte.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- que lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, indicando, de logo, a juntada posterior de documentos, além dos anexados, e outros que se fizerem necessários, tudo para que, afinal, seja o presente Auto de Infração julgado improcedente, como efetivamente o é, fazendo-se justiça e aplicando-se melhor as normas constantes do RICMS, por ser de direito;
- que, de forma alternativa, se considerada parcialmente a defesa apresentada, que se reduza substancialmente as multas apontadas, afastando-se a bitributação e a cobrança de multa sobre mercadorias não recebidas ou mesmo que foi para simples remessa. O valor do imposto que se pretende cobrar teria sido levantado de acordo com valor médio tomado para cada combustível e por ano, o que de logo fica impugnado, mesmo porque a média que se toma não seria representativa dos preços de bomba, ocorrendo sempre variação para menos ou para mais, o que implica em se ter preço médio divergente do real;
- o direito de ser intimado de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a



impugnação/informação fiscal a ser apresentada pelo autuante, sob pena de nulidade processual, considerando que assiste direito de manifestação acerca do que for apresentado para garantia da ampla defesa e do contraditório, aplicando-se ao caso a própria legislação contida no Decreto que fez a regulamentação do processo administrativo fiscal.

- todos os meios de prova em direito admitidos, em especial o levantamento do LMC do posto e da avaliação das notas fiscais de ingresso de todas as mercadorias, quer seja de devolução, quer seja de aquisição, quer seja por simples remessa, a fim de garantir o direito a ampla defesa, além de desde já requerer que o levantamento feito pela Sefaz seja inteiramente revisto pela junta de julgamento fiscal, acaso não se tome providência de refazimento dos tributos que se alega sonegados, devendo a parte autuada ser intimada para todos os fins dos atos praticados, e, ademais, se reserva no direito de requerer novas provas ou juntada de documentos no curso do próprio processo, em especial depois do autuante, ou seu substituto, apresentar informações fiscais acerca da matéria tratada na defesa.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 22 a 39). Contesta as nulidades arguidas pelo impugnante.

Assinala a obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização.

Observa que a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do Auto de Infração ou Notificação Fiscal, sendo que nesta fase, vige o princípio inquisitorial.

Aduz que posteriormente a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo Contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado. Acrescenta que é nessa fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

Frisa que a revisão fiscal que antecedeu a autuação tem natureza inquisitorial e investigatória, não se aplicando os princípios do contraditório e da ampla defesa e, por isso, não havendo violação do art. 5º, LV, da Constituição Federal em decorrência da falta da “possibilidade de manifestação no curso das apurações” pelo autuado, ainda que, no seu entender, seja “de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da retirada do auto de infração”.

Refuta a alegação defensiva de falta de intimação acerca do início o procedimento fiscal. Assevera que isso não é verdade, pois foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização e remetido à empresa via DT-e, conforme comprovante anexado aos autos, anexo 01.

Quanto à ampla defesa na fase contenciosa, diz que o autuado alega que o seu direito de informação não pode ser plenamente exercido, pois não teve acesso a todos os dados do cruzamento ou porque os anexos ao Auto de Infração são resumo.

Afirma que isso não é verdade. Diz que a autuação foi integralmente baseada no Sped fiscal do autuado, a que este tem completo acesso, e os anexos ao Auto de Infração são um resumo dos fatos por economia, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Sustenta a inexistência de qualquer “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização.

Consigna que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi 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 Port. DNC 26/92. Diz que com isso, criou-se 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” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag N.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel.

Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Salienta que por conseguinte, o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação:

- (i) *Premissa maior associada a resultados conhecidos: Todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor.*
- (ii) *Premissa menor: Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico.*
- (iii) *Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.*

Observa que desse modo, estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Diz que isto posto, admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

Afirma que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, seguindo as leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se 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.

Conclusivamente diz que:

- a. A autuação foi baseada nos dados do Sped Fiscal e esses estão disponíveis à autuada. Não houve, portanto, cerceamento à ampla defesa.
- b. Os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores. Desse modo, não há que se falar em prejuízo à ampla defesa.
- c. Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos. A determinação da verdade foi feita dentro das regras impostas pelo sistema contábil-fiscal em que os fatos se inserem: a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital, o LMC não faz prova contra a EFD, o ônus da demonstração de sua EFD está errado, é do autuado, e a prova desses erros, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos”.
- d. O parágrafo único do art. 10 da Port.445/98, por ser norma procedimental, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos.
- e. O parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 não traz qualquer “presunção”, antes impõe um limite para os ganhos anotados que é uma “dedução” feita a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis informadas na legislação do setor.

Reporta-se sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou na autuação.

No tocante ao controle dos estoques nas Ciências Contábeis, diz 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. Observa que hoje, diferentemente da Era Mercantilista, quando “bastava o levantamento dos estoques em termos físicos”, a análise e classificação dos estoques são muito mais complexas (MARTINS, Eliseu. “Contabilidade de custos”. 10ª Ed.).

Afirma que diante dessa complexidade, 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 face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações.* Sustenta que isso posto, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

Quanto ao inventário dos estoques, diz que um desses conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis é o inventário. Assinala que conforme 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. Diz que dessa forma, a verificação e a contagem física do bem, *in loco*, caracterizam o inventário” (MARION, José Carlos. “Contabilidade empresarial”. 18ª Ed.).

Ressalta que o inventário trata da contagem física e *in loco* das mercadorias. Afirmar que 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*, se sabe que o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem e *in loco*, uma no início e outra no final do período analisado.

Salienta que desse modo, tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF). Diz que matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ( $EF = EI + E - S$ ), mas, se EF for maior ( $EF > EI + E - S$ ), houve omissão de entradas, e se EF for menor ( $EF < EI + E - S$ ), houve omissão de saídas.

Observa que o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários e, apesar de ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo mais curto entre os inventários.

Quanto à frequência de realização dos inventários, diz que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com frequências diferentes, a exemplo 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, Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012 – RICMS/12), levantado ao fim de cada período de apuração (art. 276, *caput*, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto Federal nº 9.580, de 22 de novembro 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.

No que tange ao controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores no LMC e na EFD, observa que 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.

Acrescenta que além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu, no caso o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos:

- (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) comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população.*
- (iii) *Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais.*
- (iv) *Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.*

Salienta que nesse diapasão, existe no LMC 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 imprecisões volumétricas.

Acrescenta que 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).

Conclusivamente, diz 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 (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%.

Observa que na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320, sendo que o registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis e têm os seguintes campos:

- 01 – REG, texto fixo contendo “1300”;
- 02 - COD\_ITEM, código do produto, constante do registro 0200;
- 03 - DT\_FECH, data do fechamento da movimentação;
- 04 - ESTQ\_ABERT, estoque no início do dia, em litros;
- 05 - VOL\_ENTR, volume recebido no dia (em litros);
- 06 - VOL\_DISP, volume disponível (04 + 05), em litros;
- 07 - VOL\_SAIDAS, volume total das saídas, em litros;
- 08 - ESTQ\_ESCR, estoque escritural (06 – 07), litros;
- 09 - VAL\_AJ\_PERDA, valor da perda, em litros;
- 10 - VAL\_AJ\_GANHO, valor do ganho, em litros;
- 11 - FECH\_FISICO, estoque de fechamento, em litros.

Quanto ao registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque, sendo os seus campos os seguintes:

- 01 – REG, texto fixo contendo “1310”;
- 02 - NUM\_TANQUE, tanque que armazena o combustível;
- 03 - ESTQ\_ABERT, estoque no início do dia, em litros;
- 04 - VOL\_ENTR, volume recebido no dia (em litros);
- 05 - VOL\_DISP, volume disponível (03 + 04), em litros;
- 06 - VOL\_SAIDAS, volume total das saídas, em litros;
- 07 - ESTQ\_ESCR, estoque escritural (05 – 06), litros;
- 08 - VAL\_AJ\_PERDA, valor da perda, em litros;
- 09 - VAL\_AJ\_GANHO, valor do ganho, em litros;
- 10 - FECH\_FISICO, volume aferido no tanque, em litros. Estoque de fechamento físico do tanque.

O registro 1320 trata do volume das vendas no dia e tem os seguintes campos:

- 01 – REG, texto fixo contendo “1320”;
- 02 - NUM\_BICO, bico ligado à bomba;
- 03 - NR\_INTERV, número da intervenção;
- 04 - MOT\_INTERV, motivo da intervenção;
- 05 - NOM\_INTERV, nome do interventor;
- 06 - CNPJ\_INTERV, CNPJ da empresa responsável pela intervenção;
- 07 - CPF\_INTERV, CPF do técnico responsável pela intervenção;
- 08 - VAL\_FECHA Valor da leitura final do contador, no fechamento do bico;
- 09 - VAL\_ABERT, valor da leitura inicial do contador, na abertura do bico;
- 10 - VOL\_AFERI, aferições da bomba, em litros;
- 11 - VOL\_VENDAS, vendas (08 – 09 - 10 ) do bico, em litros.

Diz que conforme se vê acima, as perdas e ganhos são primeiramente registradas por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos

postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

Ressalta que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é repetido todos os dias, e a cada dia é feito de forma independente, com medições e anotações próprias e sem qualquer conexão ou vínculo com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

Registra o autuante a posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) referente ao tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis.

Diz 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. Neste sentido, reproduz a ementa da referida decisão que trata de todos os pontos da autuação.

Observa que conforme se verifica na decisão do STJ, havendo nos seus estoques um volume de combustíveis (estoque de fechamento anotado no campo 11 do registro 1300 da EFD) maior que o contabilizado (estoque escritural anotado no campo 8 do registro 1300 da EFD), é “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”.

Afirma que dessa forma, “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária” e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”.

Ressalta que o Fisco da Bahia utiliza um critério (1,8387% do volume disponível para comercialização) 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.

Quanto ao controle metrológico ABNT NBR 13787:2003, observa que o autuado alega que a referida norma mostra que os ganhos e perdas volumétricos dos combustíveis nos postos revendedores só podem ser considerados conjuntamente. Menciona o autuante que conforme dizia o ex-deputado José Genoíno, “uma coisa é uma coisa, outra coisa é outra coisa”.

Consigna que de fato, situações semelhantes podem ter propósitos e consequências bastante distintas. Diz que a norma ABNT NBR 13787:2013 “estabelece o procedimento de controle de estoque e movimentação de combustíveis do sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC), fornecendo subsídios para avaliação de variação de volumes” (disponível em <https://www.abntcatalogo.com.br/norma.aspx?ID=306697>). Afirma que ela é apenas uma dentre dezenas de normas produzidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) que afetam as operações dos postos revendedores de combustíveis, conforme se verifica no sítio acima. Diz que as normas abaixo são necessárias para a aplicação da ABNT NBR 13787:2013:

- (i) *ABNT NBR 15594-3:2008 – estabelece os procedimentos mínimos de uma manutenção segura e ambientalmente adequada para o posto revendedor de combustível veicular, bem como serve de referência para elaboração do plano de manutenção. A operação do posto revendedor de combustível veicular é tratada em outras partes desta Norma ou em outras normas específicas.*
- (ii) *ABNT NBR 13784:2019 – estabelece os métodos para detecção de vazamentos em sistemas de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC) e específica suas características e aplicações.*

Esclarece o autuante que a ABNT não fiscaliza a obediência às suas normas, sendo esse papel normalmente feito pelo Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (INMETRO). Acrescenta que no caso dos sistemas de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC), o INMETRO regulou o assunto com a Port. 259/08 dada “a importância de assegurar a estanqueidade do Sistema de Armazenamento Subterrâneo de Combustível em postos revendedores e de abastecimento de combustíveis líquidos”.

Explica que estanqueidade significa estanque, hermético, sem vazamento. Diz que desse modo, a

ABNT NBR 13787:2013, em conjunto com outras normas, busca aferir se os tanques estão vazando ou não e não se aplica ao controle da movimentação de combustíveis como a autuada pretende.

Observa que dada a intrínseca imprecisão das medições, os ensaios metrológicos devem ser repetidos diversas vezes para que se faça uma média. Essa média corresponde ao erro sistemático, que não pode ser eliminado, mas que pode ser reduzido. Também, com a média, os erros aleatórios (parcelas imprevisíveis dos erros) tendem a se cancelarem matematicamente. Acrescenta que é por esse motivo que a norma ABNT NBR 13787:2013 não pode e nem deve fazer unicamente uma análise diária dos estoques, são necessárias diversas medições para se chegar a uma conclusão metrológica válida.

Pontua que segundo o item 5.4, “Variações de estoque”, da norma ABNT NBR 13787:2013, “devem ser feitas análises contínuas das ‘variações diárias’ e ‘variações acumuladas’, de cada tanque/compartimento ou sistema”. Diz que os ganhos (sobras) e as perdas são chamadas de  $\Delta E$  (variação diária de estoque) e são calculados da mesma forma que na Port. DNC 26/92. Ressalta que o cálculo do “percentual de variação acumulada de estoque” ( $\Delta ME$ ) é feito com a venda acumulada no período do ensaio e não com o volume disponível para comercialização no dia, como determina a Port. DNC 26/92. Registra que o item 6 da ABNT NBR 13787:2013 dita que:

*Variações mensais acumuladas de estoque maiores que 0,6% devem ser investigadas. Caso não seja identificada a causa da inconsistência, proceder como a seguir:*

- a) *revisar o preenchimento correto do formulário (documento de registro diário);*
- b) *verificar imperfeições na régua;*
- c) *verificar a necessidade de calibração do medidor automático do tanque (ATG);*
- d) *verificar a necessidade de construção de uma nova tabela volumétrica do tanque;*
- e) *verificar a necessidade de manutenção da unidade abastecedora;*
- f) *realizar o ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT NBR 13784.*

*Variações acumuladas em três dias consecutivos maiores de 0,3% indicam tendência de vazamentos acima da evaporação, cujas causas devem ser investigadas, e os seguintes procedimentos devem ser observados:*

- a) *conferir as informações de recebimento e venda de produto;*
- b) *verificar se houve derrame de produto no abastecimento ou descarga;*
- c) *verificar se há produto nas câmaras de contenção.*

*Caso não seja identificado algum erro de preenchimento e vazamento aparente, os seguintes procedimentos devem ser realizados:*

- a) *paralização das unidades abastecedoras interligadas ao tanque/compartimento;*
- b) *realização de ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT 13784.*

Sustenta que dessa forma, não assiste tem razão ao autuado ao sugerir que a forma correta de se fazer o levantamento de estoques é mensal. Diz que as situações podem ser semelhantes, mas buscam consequências distintas: a metrologia busca garantir a precisão das medições feitas na operação do sistema de abastecimento do posto revendedor; já a fiscalização toma como pressuposto o trabalho metrológico prévio para utilizar os volumes medidos na apuração de eventuais valores de impostos devidos.

Salienta que a ABNT NBR 13787:2013 examina vários dias para fazer uma média porque é uma norma metrológica e essa é a forma de se aferir um eventual erro sistemático. Diz que do ponto de vista metrológico realmente “devem ser feitas análises contínuas das ‘variações diárias’ e ‘acumuladas no mês’, de cada tanque ou sistema”, mas essa deve ser a metodologia de trabalho do Instituto Baiano de Metrologia e Qualidade (IBAMETRO) e não da Sefaz. Diz que por fim, “uma coisa é uma coisa, outra coisa é outra coisa”.

Ressalta que, conforme o exposto acima, as condições impostas pelo INMETRO são bastante rigorosas, exigindo que a cada dia se verifique o percentual de variação acumulada de estoque dos três dias anteriores, que esse seja inferior a 0,3%, e, se não o for, que se reexamine os dados, e, em última análise, que haja a “realização de ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT NBR 13784”. Afirma que por isso, ao contrário do que o autuado pretendeu, fica ainda mais clara a correção do procedimento de fiscalização, dado que, estando o sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis da autuada em perfeitas condições, como de fato está, a qualidade

das medições da movimentação dos volumes empregadas nos cálculos dos valores devidos é bem garantida pelas normas metrológicas.

Relativamente à alteração procedimental na auditoria de estoques de combustíveis nos postos revendedores introduzidas pela Portaria n. 159/19 que alterou a Portaria n. 445/98, conforme o parágrafo único acrescentado ao art. 10, observa que até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 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. Diz que, no entanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, cuja redação reproduz.

Observa que a Sefaz aponta para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte. Aduz que considerando que o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte diariamente e, utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, a Administração Tributária uniformiza o entendimento de que acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, 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.

Frisa 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, conforme acima. Diz que a prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exhibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o autuado já a possui.

Afirma que dessa forma, não é correta a afirmação do autuado de que há “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”.

Ressalta que nesse ponto, a modificação ocorrida apenas aperfeiçoou a Portaria n. 445/98 com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD, ou seja, estabeleceram-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º do CTN, permite a sua aplicabilidade.

Quanto ao fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD, consigna que o percentual de 1,8387% foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis, sendo, 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 Port. DNC 26/92.

Diz que com isso, criou-se 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” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag N.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Salienta que resta patente, então, que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor (premissa maior associada a resultados conhecidos), dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico (premissa menor), então, pode-se estabelecer com certeza absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução).

Assegura que estabelecida 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), razão pela qual o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

No que tange à alegação defensiva atinente ao cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas, observa que o autuado alega que os ganhos indicados na autuação são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD. Afirma o autuante que essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso implica na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem conexão ou vínculo algum com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Diz que por isso, é errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”, como pode parecer à primeira vista.

Esclarece que o sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC) dos postos revendedores segue regras metrológicas estritas (NBR ABNT 13.787:13) que, na prática, tornam muito difícil a ocorrência de erros superiores ao limite de 0,6% da ANP, quiçá o de 1,8387% da Sefaz. Diz que seria necessário, então, precisar a causa do erro conforme as indagações que apresenta: A EFD foi preenchida corretamente (erro de digitação)? A régua de medição tinha imperfeições (erro de medição)? O medidor automático de tanque (ATG) estava calibrado (erro de medição)? Havia necessidade de construção de uma nova tabela volumétrica do tanque (erro de medição)? Houve derrame do produto no abastecimento ou descarga? Havia produto nas câmaras de contenção? Houve a realização de ensaio de estanqueidade, conforme a norma ABNT NBR 13784? Diz que identificando a origem do erro, deve-se fundamentar a conclusão na documentação correlata, por exemplo, a tabela volumétrica que restringe bastante a magnitude dos erros possíveis. Afirma que o autuado não apresentou prova alguma dos supostos erros.

Em resumo, diz que para haver ganhos e perdas que se cancelem, o posto deveria:

- (i) *Realizar leituras erradas dos volumes dos tanques – o que é muitíssimo improvável, mesmo utilizando régua medidora e tabela de volumétrica própria fornecida pelo fabricante, considerando que é muito rigorosa a norma metrológica NBR ABNT 13.787:13, que trata do armazenamento de líquidos inflamáveis e combustíveis e dos procedimentos de controle de estoque dos sistemas de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC).*
- (ii) *Deixar de investigar e justificar os ganhos e perdas acima do limite de 0,6% do VOL\_DISP como exigido pela Port. DNC 92/26.*
- (iii) *Não realizar a medição do ESTQ\_ABERT, utilizando em seu lugar a medição do FECH\_FISICO do dia anterior.*

Consigna que se o posto revendedor resolver não realizar os procedimentos metrológicos, e não justificar valores acima do limite da ANP, e não fizer o levantamento do ESTQ\_ABERT, e apenas repetir o valor medido no FECH\_FISICO do dia anterior como sendo o ESTQ\_ABERT, de fato, os erros se propagarão de um dia para o seguinte até que uma medição correta seja efetuada. Explica que nesse momento, a soma dos erros registrados se cancela.

Reporta-se sobre os erros de medição.

Diz que como se sabe, existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo os instrumentos mais rudimentares, ainda que sendo mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Acrescenta que dessa forma, na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6% do VOL\_DISP imposto pela ANP.

Assevera que desse modo, para sustentar minimamente a alegação de que houve erros de medição, o posto revendedor deve apresentar a tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua medidora ou informar a precisão do medidor automático de tanque (ATG) para que a



fiscalização possa avaliar a plausibilidade dos erros alegados estabelecendo limites para eles. Menciona como exemplo, que não seria crível a alegação de que um ganho de 100 litros se deveu a um erro de medição e isso só fosse possível por uma leitura com erro de dezenas de unidades na régua de medição.

Quanto ao erro na anotação da data de entrada do combustível nos tanques do posto revendedor, diz que um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques do posto de sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Consigna que como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária.

Ressalta que conferiu as datas de cada entrada de combustíveis no registro 1300 com as datas das entradas das respectivas notas fiscais no registro C100 sem que tenha encontrado qualquer erro. Aduz que dessa maneira, o autuado necessita provar que aconteceu um erro no controle das entradas de combustíveis “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1. Menciona como exemplo, que pode se obter uma cópia do recibo de entrega do combustível com a distribuidora ou mesmo a impressão das imagens das câmeras do posto mostrando o momento da descarga e que o caminhão é o mesmo identificado na nota fiscal eletrônica.

No tocante às movimentações entre o FECH\_FISICO e o ESTQ\_ABERT do dia seguinte, diz que essas situações devem ser analisadas caso a caso e normalmente, na prática da fiscalização, indicam a ausência de informação da movimentação de combustíveis de um dia ou mais no registro 1300, contudo, as entradas ou saídas feitas entre o fechamento de um dia e a abertura de outro não repercutem no cálculo das perdas ou ganhos.

Quanto à utilização da EFD na fiscalização, sustenta que os documentos são assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais e têm validade jurídica para todos os fins, nos termos dispostos na MP-2200-2/2001. Afirma que não houve qualquer inconsistências nos arquivos mensais de EFD apresentados.

No tocante ao uso do LMC como prova na EFD, afirma que a alegação defensiva não é válida, pois pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Quanto à alegação defensiva atinente à multa e atualização monetária, diz que se exime de comentar, por se tratar de matérias cujas competência é da PGE/PROFIS e do CONSEF.

Finaliza a peça informativa ratificando a autuação.

## **VOTO**

Inicialmente, cabe apreciar a nulidade arguida pelo autuado por cerceamento do direito de defesa, sob o fundamento de que a autuação foi feita de forma unilateral, pois não teve acesso aos atos que estariam sendo praticados.

Certamente que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que no transcurso da ação fiscal, inexistente a obrigatoriedade legal para que a Fiscalização apresente ao Contribuinte informações e dados que estão sob verificação e análise, pois os referidos elementos são fornecidos pela própria empresa, portanto, sendo do seu pleno conhecimento. No presente caso, conforme esclarecido pelo autuante, a autuação foi integralmente baseada no SPED Fiscal do autuado, portanto, sendo de pleno conhecimento da empresa.

Na realidade, conforme o documento Cientificação de Lavratura de Auto de Infração acostado à fl. 08 dos autos, o autuado teve ciência da autuação e recebeu os demonstrativos que fazem parte do Auto de Infração, via DT-e, tendo exercido o seu direito à ampla defesa e ao contraditório no

prazo determinado pelo legislador de 60 (sessenta) a partir da data de ciência que ocorreu em 06/10/2020.

Portanto, inexistiu o alegado cerceamento do direito de defesa.

O autuado argui ainda a nulidade do lançamento, sob o fundamento de que a Sefaz tem que primar pelo princípio da legalidade e observar a questão hierárquica das normas, não podendo editar a Portaria nº. 159, de 24/10/2019, que alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, para tornar possível a sobre/ganho do LMC para se ter base de cálculo para cobrança do ICMS, tentando dar cunho de legalidade ao passar a possibilidade de perda por evaporação de 0,6%, para 1,8387%, fazendo constar no art. 10, Parágrafo Único da norma que foi alterada.

Por certo que essa arguição de nulidade encontra um óbice intransponível à sua apreciação, em face à determinação do art. 167, incisos I e III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, no sentido de que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior e a declaração de inconstitucionalidade da norma.

Do mesmo modo, não há como prosperar alegação defensiva de que foram utilizados sistemas com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e precisando de aprimoramento com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pela empresa à Sefaz, que contêm inconsistências ou erros, haja vista que a existência de inconsistências e/ou divergências, pode ser corrigida, desde que observadas as disposições legais.

Diante do exposto, não acolho as nulidades arguidas, considerando que no lançamento de ofício em exame foram observadas as disposições da legislação do ICMS, notadamente do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, II, “a” do RPAF/BA/99, indefiro o pedido de diligência/perícia formulado pelo impugnante, haja vista que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para deslinde da questão.

No mérito, no que tange às infrações 01 e 02, a autuação se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (infração 1), bem como ao imposto apurado em função do valor acrescido relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença foi apurada (infração 2).

De início, vale observar que no caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques do início e fim de cada ano, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal, se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação.

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 da mencionada Portaria que dispõe:

[...]

Art. 10

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

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

Vale consignar, que o critério de apuração de omissão de entrada estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, permite observações que não são possíveis quando se utiliza o levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado com base nas informações constantes nos estoques inicial e final do ano e nas entradas e saídas de mercadorias registradas em documentos fiscais. Nestes processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensadas ao longo do ano, sem que seja percebido no resultado da auditoria.

Já no critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, as ocorrências de entradas e saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais ficam evidentes. As quantidades injustificadas de entradas e saídas de combustíveis podem ocorrer por diversas razões, inclusive podem indicar a realização de operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é proibida pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), e por isso mesmo podem ocorrer sem emissão de documentos fiscais.

No presente caso, verifica-se que a omissão de entrada de mercadoria foi constatada por meio dos registros fiscais do autuado. Por certo que a exigência fiscal não poderia existir, se na ação fiscal também fosse detectada a omissão de entrada ou saída de mercadorias com base em levantamento fiscal dos documentos emitidos e recebidos pelo autuado, e nos quantitativos de estoque inicial e final. Nesses casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas e nunca como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.

Evidentemente que em razão da ação fiscal não encontrar qualquer omissão de saída ou entrada a partir do levantamento quantitativo baseado nos documentos fiscais emitidos e recebidos e nos registros dos estoques inicial e final, e por se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a omissão de entrada evidenciada unicamente nos registros feitos no LMC/Registro 1300 da EFD, permite a conclusão de que as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem tributação.

De acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante, foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida Portaria nº 445/98, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%. Os ganhos considerados inadmissíveis foram observados no período objeto da autuação.

A argumentação defensiva de erro no sistema, ou qualquer outro possível equívoco cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD, não ficou comprovada nos autos.

Conforme consignado corretamente pelo autuante, a prova de que os valores registrados no LMC e não os registrados na EFD correspondem à verdade material cabe ao autuado, porém, isso não foi feito em dia algum. Nenhum comprovante de medição foi apresentado, portanto, os valores anotados na EFD fazem prova contra a empresa e ela não pode simplesmente alegar que seu LMC tem valores diferentes e que estes são os corretos.

É certo 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.

Obviamente, se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado,

por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de sua responsabilidade e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, cabe ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente, e além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual respeitado pelo autuante no levantamento fiscal.

A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva, como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia uma omissão de entrada, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do ICMS, por solidariedade e por antecipação, conforme a autuação, em face à aquisição de combustível sem documento fiscal de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

Observo que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constata saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente caso, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

Concluo, que no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, a acusação fiscal está correta, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária (infração 1), e antecipação tributária (infração 2), restando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, no tocante à infração 01, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

*d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;*

Entretanto, no tocante à infração 02, cabe um reparo a ser feito, haja vista que a multa correta é de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº. 7.014/96, sendo que no Auto de Infração foi indicada a multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” do mesmo diploma legal.

Assim sendo, retifico de ofício a multa de 100%, para 60%, indicada na infração 2.

No tocante ao pedido de redução da multa, cumpre observar que o dispositivo legal que autorizava à apreciação por este órgão julgador, no caso o art. 158 do RPAF/BA/99, foi revogado, dessa forma, não podendo mais ser apreciado.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **206923.0030/20-1**, lavrado contra **CORESFIL COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 38.239,65**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 3.929,50, e 100% sobre R\$ 34.310,15, previstas no art. 42, II, “d”, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR