

A.I. Nº - 269138.0041/19-0
AUTUADO - POSTO NOVO HORIZONTE LTDA.
AUTUANTES - JEFFERSON MARTINS CARVALHO e ANDRES MIGUEL ESTEVES MOREIRA
ORIGEM - SAT / COPEC

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0064-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. OMISSÃO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO DE ESTOQUE NÃO JUSTIFICÁVEL PELA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. **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. 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 **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. Exigido o imposto na condição de sujeito passivo por substituição tributária, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. A defesa comprovou que parte dos valores apurados decorreram de falhas por mudança do sistema gerencial do estabelecimento. Os autuantes acataram parte dos argumentos da defesa. Refeitos os cálculos. Infrações parcialmente subsistentes. 2. MULTA. FALTA DE REGISTRO DE NF NO LRE. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Todos os documentos emitidos e/ou recebidos pelo contribuinte, obrigatoriamente devem ser escriturados na EFD. A autuada apresentou argumentos que em parte foram acatados pelo autuantes. Afastada a preliminar de nulidade. Negado o pedido de redução da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em apreço, foi lavrado em 10/12/2019, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 115.615,15, 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 índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, referente aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018. ICMS no valor histórico de R\$ 88.806,68, 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 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor da PMPF, deduzida

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, referente aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018, no valor histórico de R\$ 20.423,88, acrescido de multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da 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 03 – 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Períodos: janeiro a abril, junho, agosto a outubro de 2015; março a junho, agosto a dezembro de 2016; janeiro a março, maio a julho, setembro e novembro de 2017, no valor histórico de R\$ 2.445,83. Multa percentual tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, reduzida retroativamente em obediência à Lei nº 13.461/2015 c/c a alínea “c” do inc. II, art. 106 da Lei nº 5.172/66 – CTN, contrariando os artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 04 – 16.01.02 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido Registro na escrita fiscal. Períodos: janeiro a abril, junho a agosto, outubro, novembro de 2015; abril, maio, julho, setembro, novembro, dezembro de 2016; janeiro a março, maio a julho, setembro e outubro de 2017. Multa percentual no valor histórico de R\$ 3.787,39, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, contrariando os artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 05 – 16.01.06 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido Registro na escrita fiscal. Períodos: dezembro de 2017; fevereiro a junho, setembro e outubro de 2018. Multa percentual no valor histórico de R\$ 151,37, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, contrariando os artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

A autuada através de seu sócio administrador, impugnou o lançamento, fls. 38 a 48, onde inicialmente relata os fatos, reproduz as infrações e argui nulidade do lançamento fundamentado no fato das apurações terem sido efetuadas com base em informações transmitidas através do SPED-Fiscal, contendo inconsistências, que a seu juízo podem ter gerado erros, razão pela qual, é obrigado a manter, além destas informações, o Livro de Movimentação de Combustível – LMC, de forma escritural, fazendo os lançamentos dia a dia, produto por produto, que registra a realidade de forma física.

Acrescenta que nem sempre os postos dispõem de equipamentos de medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, o fazendo também de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão o que gera pequenas inconsistências, que podem ser corrigidas no dia seguinte, sempre fazendo o cotejo de perdas e ganhos.

Complementa que o próprio sistema usado possibilita a incorreção de dados que é repercutida por dias ou até semanas, até que se faça a correção, não havendo interferência no sistema eletrônico por parte de preposto da empresa, que somente lança dados para que sejam registrados.

Aduz que a fiscalização antes de iniciar o procedimento fiscal, não solicitou documentos ou explicações acerca de situações encontradas, apenas lhe informando que estava sendo fiscalizado de modo eletrônico, cruzando informações da SEFAZ, com as informações do LMC/Registro 1300 da EFD e assim, encontrou as inconsistências, que resultam nas supostas irregularidades.

Diz não haver dúvidas de que informações da ANP cruzadas com as da SEFAZ, importaria em se encontrar equívocos e discrepâncias, ficando evidente que a SEFAZ toma somente supostos ganhos e despreza as perdas, sendo certo que o encontro das informações em um dia e do outro resulta em se ter espelhado o que efetivamente ocorreu.

Complementa que ao desprezar as perdas escrituradas no LMC físico, se chegaria a fictícios ganhos, fazendo-se incidir impostos indevido, o que denota bitributação, porque tudo já teria

sido recolhido por substituição tributária e não haveria qualquer tipo de ingresso de combustível sem nota fiscal.

Adverte que o sistema de fiscalização da SEFAZ utilizado necessita de aprimoramento assim como os sistemas usados pelos postos, a fim de que se possa afastar inconsistências possíveis e evitar lançamentos para impor multas de forma injusta e sem atender aos critérios do RICMS e outras normas, sem que se tenha participação do fiscalizado para apresentar manifestação acerca dos dados encontrados.

Conclui que o Auto lavrado é nulo de pleno direito, porém, por zelo, apresenta argumentos para afastar as multas aplicadas.

Conta que em outubro de 2018 houve alterações no *software* utilizado pelo posto, fato que diz ter gerado erros, decorrente da unificação dos arquivos gerados em dois programas o que resultou em escrituração incorreta de ganho de estoque, que na verdade não ocorreu. Tanto assim, que ficou constatado que ocorreu anomalia nas movimentações, resultando na emissão de relatório de análise técnica, que transcreve integralmente.

Complementa que os erros, tomados como ganhos, na passagem de um sistema para outro, de 15 para 16 de outubro de 2018, não existiram, conforme se observa no demonstrativo apresentado pela própria fiscalização, quando aponta-se, de forma irreal, ganhos de 40.480 litros de gasolina comum; 9.872 litros de gasolina aditivada; 10.601 litros de etanol hidratado e 7.149 litros de óleo diesel inclusive havendo mudança na denominação dos produtos, passando o álcool a ser denominado de etanol e o óleo diesel somente como diesel, quantidades que pretende a exclusão.

Acrescenta que também não existem os ganhos indicados em 23, 24 e 25 de junho de 2018, cujos valores decorreram de erro de medições, informado em 23 e 25 de junho além de faltas e sobras no dia 24. Por isso, foi ouvida a empresa Linx – CAC Seller que prestou a informação reproduzida.

Argumenta que o cotejo das perdas e ganhos nos referidos dias, indica que houve erro no sistema de apuração, não devendo serem consideradas como ganho para fins de tributação, assim sendo, deve-se afastar a exigência apurada no período mencionado, para que se tenha a compensação entre os valores lançados equivocadamente, podendo ser feita a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC de forma física, o que de logo requer.

Reclama que o sistema utilizado pela SEFAZ, somente considera os ganhos, com desprezo das perdas, entretanto, quando se verifica o LMC normal e se coteja as perdas ou ganhos de um dia com as perdas ou ganhos do outro, sempre há o acerto da movimentação.

Apresenta, como exemplo o movimento do Diesel S-10 em 2018. Conforme cópia manuscrita, que plota, se verifica perdas em um dia e ganhos em outros e se observa que não houve ganho expressivo que possibilite tributar a parcela do ganho, pois somados com a parcela de 7.149,00 litros provenientes da mudança do sistema se encontrará exatamente o valor que consta no demonstrativo lançado pela fiscalização.

Para evitar qualquer dúvida, traz aos autos a impressão do LMC sintético de cada combustível dos períodos fiscalizados.

Quanto as infrações 03, 04 e 05 afirma não terem o respaldo necessário, visto que ocorreu a expedição de nota fiscal de remessa e com a respectiva devolução, não se podendo tomar tais notas de entrada como irregulares, já que houve a devolução das mercadorias.

Diz que correu também a emissão de notas de simples remessa, ou para remessa futura, não cabendo exigir imposto por tais mercadorias ou serviços, cujas operações ocorreram em razão de em determinado período estar realizando construção, que veio a demandar remessa de mercadoria para a efetivação do serviço, não importando em circulação da mercadoria.

Para evitar dúvidas, afirma acostar aos autos todas as notas referentes as infrações 03, 04 e 05 onde se pode constatar a falta de sustentação para a manutenção das infrações.

Pontua 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, que somente recebeu o Auto de Infração com os demonstrativos contendo graves inconsistências decorrentes do sistema da fiscalização e pequenos erros de lançamento.

Frisa não ser 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.

Requer lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, indicando, de logo, a juntada posterior de documentos, além dos aqui anexados, e outros que se fizerem necessários, tudo para que, afinal, seja a Auto de Infração, julgado improcedente.

Requer ainda, de forma alternativa, que se considere parcialmente a defesa, que se reduza substancialmente as multas, afastando-se a bitributação e a multa sobre mercadorias não recebidas ou mesmo decorrente de simples remessas.

Por derradeiro, pede o direito de ser intimada de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a impugnação a ser apresentada, sob pena de nulidade processual.

Um dos autuantes junta despacho aos autos, onde afirma que a defesa foi anexada ao PAF sem qualquer identificação de quem a subscreve e assim, a considera viciada de legitimidade nos termos do art. 10, § 1º, inc. II do RPAF/99.

Recomenda o retorno ao órgão preparador para desentranhar a defesa, arquivá-la, cientificar a autuada dessa decisão e conceder o prazo de 10 dias para impugnação, consoante § 2º do citado artigo do RPAF/99.

Apesar do despacho, o processo foi remetido ao CONSEF para julgamento.

Tendo, no processo instrutório identificado a ausência de intimação para que o contribuinte tenha providenciado os documentos necessários para suprir a deficiência na petição, pois a mesma não pode ser indeferida, de pronto, sob o argumento de ser inepta, na forma do art. 10, § 1º, inc. III, alínea “d” do RPAF/99, sem que o contribuinte tenha sido instado a suprir tal deficiência, os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, decidiram converter o processo em diligência à Inspeção de origem, a fim intimar a autuada a apresentar os documentos necessário e complementares à defesa, que sanada, deverá ser encaminhada aos autuantes para prestarem a informação fiscal nos termos do artigo 126 do RPAF/99.

Em cumprimento à diligência, o órgão preparador expediu intimação ao contribuinte, para apresentar os documentos necessários a legitimar a petição, através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fls. 56 e 57, cuja cientificação ocorreu em 15/12/2020, conforme termo nº 220910158980, fl. 58.

Em seguida, a autuada se manifestou às fls. 61 a 70, apresentando a Carteira Nacional de Habilitação do sócio Renato Francisco de Souza, signatário da defesa, e cópia dos atos constitutivos da empresa, contudo, não foi prestada a informação fiscal, fato que demandou nova diligência à INFAZ de origem para que os autuantes prestassem a informação fiscal.

Um dos autuantes presta a informação fiscal às fls. 81 a 99, onde inicialmente ao abordar os supostos “vícios de fundo” do procedimento de fiscalização e da ampla defesa no lançamento, transcreve doutrina e diz que a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do Auto de Infração, quando vige o princípio inquisitorial.

Na fase contenciosa, inaugurada com a impugnação, inicia-se a fase que se aplica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal.

Quanto a ampla defesa na fase que antecedeu a autuação que tem natureza inquisitorial e investigatória, não se aplica os princípios do contraditório e da ampla defesa e, por isso, não houve violação ao art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal, como arguido pela defesa.

Transcreve lição de Leo da Silva Alves, acerca da ampla defesa na fase contenciosa e frisa não ser verdade as alegações do contribuinte, pois a autuação foi integralmente baseada no SPED-Fiscal, a que ele tem acesso, sendo os anexos aos autos e os resumos dos fatos com a identificação de todos os elementos dos fatos geradores.

Explica que os estoques se referem as mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico e atualmente a análise e classificação desses estoques se tornaram muito mais complexas, conforme lição transcrita de Eliseu Martins, razão pela qual a Portaria nº 445/1998, foi publicada, onde sua interpretação há de se considerar os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

Passando a tratar do inventário dos estoques, reproduz doutrina de Jose Carlos Marion, e ressalta que o inventário resulta da contagem física *in loco* das mercadorias, base da Portaria nº 445/98 e explica como tecnicamente, um levantamento de estoques é feito.

Acrescenta que o período do levantamento dos estoques depende da frequência que se realiza os inventários. No caso dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso e 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 também os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis no 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 Agencia 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.

Ensina que 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 variações volumétricas. Quando essas diferenças forem 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, alínea “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 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.

Destaca 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 aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, transcrito.

Frisa que dessa forma a SEFAZ apontou para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte revendedor de combustível, considerando que o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte, diariamente. Utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, uniformizou 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, superior a esse percentual em relação ao volume disponível, não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo ocorrido entradas omitidas.

Salienta que o trabalho da fiscalização ficou simplificado, pois, os levantamentos de estoque já são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do Registro 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir nos autos, dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que a autuada já as possui, descabendo o argumento de ausência de demonstração da base de cálculo ou do fato gerador do ICMS.

Ressaltando o caráter procedimental da Portaria nº 445/98 e a sua aplicabilidade aos fatos geradores anteriores à sua alteração, destaca que a modificação desta, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceram-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º do Código Tributário Nacional – CTN, reproduzido, permite sua aplicabilidade imediata.

Conta que os combustíveis estão sujeitos ao fenômeno natural de dilatação quando submetidos a variações de temperatura. Por se tratar de uma mercadoria volátil por natureza, a dilatação decorrente de variação térmica que não configura fato gerador do ICMS, conforme trechos de julgados nos Tribunais de Justiça de Sergipe e Paraíba, reproduzidos.

Pontua que essa expansão necessariamente tem que ocorrer dentro dos limites físico-químicos dos combustíveis, precisamente determinados em normas da ABNT e Resolução CNP nº 6/1970.

Apresenta como exemplo a variação volumétrica de 1.000 litros de combustível, onde aplicando os critérios técnicos estabelecidos nas normas acima citadas, ocorrendo um aumento de temperatura de 15°C, o volume passaria para 1.019,665 litros, contudo, a massa do combustível permanece constante e conclui que não seria tecnicamente possível uma variação de 100 litros, que se fosse registrada pelo posto revendedor como ganho, pode-se afirmar que certamente houve entrada de combustível sem documento fiscal.

Conclui que dessa forma, o Fisco aponta que houve entrada de combustível sem que se tenha oferecido à tributação. Ocorrida a saída do produto, o consumidor arcará com o encargo tributário e, portanto, se não houvesse essa cobrança, por não ter sido recolhido o imposto por antecipação, estaria o Fisco compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa.

Salienta que percentual de 1,8387% fixado no parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 como limite aceitável de variação volumétrica decorrente de variação térmica, foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis. É, 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 nº DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do ‘fenômeno natural’ de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura.”* (TJ-SE, AC 201900803746, Relatoria do Des.

Ricardo Múcio Santana de A. Lima), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJ-PB, Ag nº 2007509-66.2014.815.000, Quarta Câmara Especializada Cível, Relatoria do Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Afirma restar patente 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 segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução).

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).

Conclui que a nova norma não criou hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, não criou presunção alguma, mas, baseado nas leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante ser certo no mundo fenomênico, os seja, 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 referente a variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor, exemplificando com figura retirada da Cartilha do Posto Revendedor de Combustível – PRC, disponível no sítio da ANP, que mostra o procedimento que deve ser realizado no próprio posto para correção das densidades correspondentes a temperatura padrão de 20°C e, por conseguinte, dos volumes. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice fixado pela SEFAZ, não terá dificuldade para contestá-lo.

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

Relata que recentemente, o STJ no REsp nº 1.833.748-SE 2018/0285259-0, cujo acórdão transcreve, decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP, onde observa ter entendido o relator que 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”*.

Complementa 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”*, se não houvesse essa cobrança, estaria *“compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”*.

Destaca que Fisco da Bahia utiliza o critério de variações de volume superiores a 1,8387% do volume disponível para comercialização, o que garante, com grande margem de segurança, que os ganhos ocorridos além do limite fixado, são efetivamente devidos a entradas sem documentação fiscal e não a diferenças de temperatura na comercialização, a evaporação ou a erros de medição.

Ressalta que a lógica dos argumentos defensivos para justificar os alegados erros, não pode ser em si contraditória, devendo proporcionar os mesmos resultados.

Assevera ter procedido todas as somas e subtrações dos campos resultados dessas operações nos Registros 1300, 1310 e 1320 não encontrando erro algum; ter verificado as transposições feitas dos Registros 1310 e 1320 para o Registro 1300, também sem erros e checado se os valores registrados

no campo VOL_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no bloco C da EFD (Registros C100 e C170) iguais à anotada no Registro 1300 e novamente não encontrou qualquer divergência.

Quanto a alegação da defesa de que os ganhos indicados no levantamento são cancelados pelas perdas antecedentes ou posteriores, anotados no Registro 1300, diz que não deve prosperar pois o controle de estoques dos postos revendedores de combustíveis é feito diariamente. Isso implica dizer que os valores levantados a cada dia são independentes, sem vínculo ou conexão com os valores dos dias anteriores e dos dias seguintes. Portanto, diz ser errado afirmar que quando há *“um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”*.

Pondera que se 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 puro e simplesmente de um com o outro. 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, novamente, não há que falar em cancelar o ganho de um dia com a perda do dia seguinte, pois, um é independente do outro, conforme exemplo que apresenta.

DT FECH	ESTQ ABERTO	VOL ENTR	VOL DISP	VOL SAIDAS	ESTQ ESCR	VALOR AJ PERDA	VALOR AJ GANHO	FECH FÍSICO
d - 1	1000	0	1000	100	900	-	-	900
d	900	0	900	100	800	-	50	850 (800)
d + 1	800	0	800	100	700	-	-	700

Pontua que devido aos limites de precisão para os instrumentos de medição, 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. Assim, para sustentar a alegação de que houve erros de medição, deve o contribuinte trazer aos autos elementos que o comprovem.

Diz que também haver limites para os erros de digitação, que não ocorrem aleatoriamente e que outros fatores podem ocasionar ganhos ou perdas que se somarão aos gerados pelos erros de digitação.

Sinaliza a ocorrência de outro possível erro, decorrente do despejo de combustível nos tanques do posto de sem que haja a respectiva anotação nos Registros 1300 e 1310, ou se anotada em data diferente, cuja prova da ocorrência deve ser feita 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, conforme as normas brasileiras de Contabilidade.

Ressalta ter conferido 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.

Afirma não ser incomum a movimentação de combustíveis entre postos da mesma empresa, apesar de proibida pela ANP, pode ocorrer, fato que resulta numa entrada com nota fiscal emitida, porém para outro contribuinte, e para quem recebe o combustível pareça um ganho volumétrico. Na devolução da mercadoria recebida sem nota, sendo feita também sem nota, aparecerá uma perda. Nesse caso, não haveria imposto a pagar, apenas infração de obrigação acessória, mas isso deve ser devidamente demonstrado pela defesa.

Explica que a tancagem do posto revendedor está cadastrada na ANP, mas frequentemente é uma informação desatualizada. Então, havendo estoques medidos maiores que máximos indicados no cadastro da ANP não invalida de pronto os registros da escrituração fiscal digital.

Também, não é incomum que os postos aproveitem para comprar combustível antes de um aumento de preços anunciado e deixem o combustível estocado nos seus caminhões tanques que podem armazenar até 50 mil litros.

Outro fato irregular, mas comumente presente nas operações dos postos é o fato de alguns operarem como verdadeiras TRR's (Transportador-Revendedor-Retalhista), vendendo combustível diretamente às transportadoras, produtores rurais etc., sem que esses combustíveis passem pelos seus tanques e saiam pelos seus bicos de abastecimento, casos, que a análise do Registro 1300 não é suficiente para detectar irregularidades fiscais.

Aponta outras imprecisões como vendas nos bicos após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, situações que devem ser analisadas caso a caso e normalmente, na prática da fiscalização, indicam a ausência da informação da movimentação de combustíveis de um dia ou mais no Registro 1300.

Acrescenta ser possível haver erros nos sistemas de controle informatizados do posto revendedor com repercussão na sua EFD, cuja prova desse tipo de erro deve ser feita por laudo assinado pelo responsável técnico pelo sistema onde se esclareça devidamente como se deu o erro.

Nesse sentido, o “Relatório de Análise Técnica” da Tecnoexpress esclarece os valores dos ganhos do dia 15/10/2018 e novos demonstrativos foram elaborados e anexados à esta informação fiscal, bem como a íntegra dos Registros 1300 apresentados nas EFD para que possa conferir o que aconteceu de fato.

Entretanto, o *e-mail* anexado na defesa que supostamente afastaria a cobrança dos volumes nos dias 23, 24 e 25 de junho de 2018 apenas repete os dados da EFD. Desse modo, acaba por ratificar os valores cobrados, conforme o anexo com o Registro 1300.

Conclui que (i) na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos Registros 1300, 1310 e 1320 da EFD; (ii) a cada dia são feitos os levantamentos dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis dos postos revendedores, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos; (iii) não tem fundamento técnico 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 autônomo; (iv) é um erro grosseiro afirmar 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; (v) os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexadas ao Auto de Infração, portanto, não há que se falar em ausência de demonstração da base de cálculo ou do fato gerador do ICMS; (vi) a simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD; (vii) foi demonstrada em parte a ocorrência de erros no sistema informatizado da empresa. Novos demonstrativos de débito e a íntegra do Registro 1300 foram anexados à essa informação fiscal.

Transcreve o art. 226 do Código Civil e o art. 417 do Código de Processo Civil para justificar que a escrituração, equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, pois, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido. Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador determinou a presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

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, inc. II, do CPC.

Acrescenta que não pode a parte invocar como prova em juízo aquela parcela que lhe favorece, salvo quando se referem a partidas distintas ou fatos diversos e sem conexão.

Assim não pode a defesa apresentar o LMC como prova contra o Registro 1300 da sua EFD porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Fala da validade da EFD com base no art. 247, § 4º, do RICMS/2012, hoje revogado, mas que teve efeito de 27/11/2015 a 31/10/2019, previa que o contribuinte teria o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências. Sendo inconsistência a falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão e no caso, examinando os arquivos mensais de EFD, constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos Registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Ademais, os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no Registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos Registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no Registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer inconsistência.

Afirma ser inaplicável no caso a Instrução Normativa 55/2014, que se dirige exclusivamente à utilização de arquivos no formato do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), sem tratar em momento algum dos arquivos EFD.

Ressalta que a prova de existência de erros no Registro 1300 da EFD deve ser feita pela autuada, nos termos do art. 373, inc. II, do CPC. E mais, a prova de eventuais erros no Registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as irregularidades que alega.

Diz que a autuada alega que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu LMC continha as informações corretas. Contudo, por si esse argumento não é válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Relativamente às infrações 03, 04 e 05, salienta que todas as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento do contribuinte devem ser registradas na sua escrituração fiscal eletrônica. Essa obrigação acessória não desaparece mesmo que o contribuinte demonstre que elas foram devidamente registradas no livro contábil ou em outro livro qualquer.

Com o SPED Fiscal, aponta que há eventos que permitem excluir as notas fiscais eletrônicas contidas na base de dados das notas que efetivamente circularam, mas na prática, isso frequentemente não ocorre, assim, tem razão a autuada quando alega que não foi feita a exclusão dos itens das notas fiscais de: (i) entrada (tpNF=0); (ii) devolução (finNFe=4); (iii) simples faturamento para entrega futura (CFOP 5922 ou 6922); e, (iv) com valor comercial nulo.

Diz ter feito os demonstrativos e anexa cópia dessas notas para afastar qualquer dúvida da sua efetiva exclusão.

Intimada, via DT-e a tomar conhecimento da informação fiscal, fl. 225, a autuada se manifesta às fls. 228 a 233, onde inicialmente relata os fatos e registra que esta complementação resulta do recebimento dos demonstrativos.

Repisa os argumentos apresentados na defesa e reafirma não haver dúvida de que o Auto é nulo de pleno direito, porém por zelo pede que se afaste as multas aplicadas.

Para caracterizar o que ocorreu com o sistema utilizado pela empresa do *software* WebPosto mantida pela empresa Tecnoexpress, que foi substituído pelo *software* Eller com utilização nos primeiros em 15/10/2018 e no segundo a partir de 16. Este fato, assevera, gerou erro provocado

pela unificação dos arquivos gerados nos dois programas, resultando na escrituração incorreta de ganhos de estoque.

Frisa que diante do fato as empresas mantenedoras do sistema WebPosto foi ouvida a analisando o arquivo do SPED-Fiscal ficando certo de que ocorreu anomalia na movimentação, conforme relatórios de análise técnica que transcreve.

A Tecnoexpress justificou os erros escriturados no SPED-ICMS/IPI, no período de 01 a 31/10/2018 no que tange ao Bloco 1300. Afirma que o arquivo validado em outubro de 2018, mês em que houve uma migração do sistema deixando de operar em 15/10/2018 com a Seller e passando a operar a partir de 16 de outubro 2018 com o WebPosto, encontrou a escrituração do Bloco 1300 duplicada, provocado pela unificação dos arquivos gerados em dois programas.

Conclui que os erros tomados como ganhos na passagem de um sistema para o outro, não existiram conforme pode-se observar no demonstrativo apresentado para a própria fiscalização.

Reafirma não ter havido quaisquer ganhos indicados nos dias 23, 24 e 25/06/2018 repetindo o relato da defesa.

Com referência as infrações 03, 04 e 05 aponta que foram glosados pequenos valores como devidos para aplicação de multas de 1% do valor das mercadorias ou serviços tomados, sem o registro na escrituração fiscal, sem o respaldo necessário visto ter ocorrido a expedição de nota fiscal de remessa com a respectiva devolução, não se podendo tomar tais notas de entrada já que houve a devolução como forma de irregularidade.

Acrescenta que ocorreu também a emissão de notas de simples remessa e para remessa futura, não se tendo qualquer possibilidade de cobrança por tais mercadorias ou serviços, em especial porque estava em determinado período fazendo construção, que veio a demandar remessa de mercadoria para efetivação de serviço não importando em circulação das mercadorias tributadas

Para evitar dúvidas, acosta aos autos todas as notas referentes à infração 03, 04 e 05 onde se pode constatar que não houve infração.

Requer que seja deferido todos os meios de prova admitidos em direito, ficando de logo a juntada posterior de documentos além do aqui anexados e outros que se fizeram necessários para que se julgue o Auto de Infração improcedente.

Requer de forma alternativa que se considere parcialmente a defesa apresentada que se reduza substancialmente as multas apontadas afastando-se a bitributação e a cobrança sobre as mercadorias não recebidas ou mesmo que foi para simples remessa.

Requer por fim o direito de se ser informada de todos os atos e procedimentos administrativos em especial a impugnação de ter apresentado pelo notificado sob pena de nulidade processual.

Nova informação foi prestada por um dos autuantes, fl. 294 a 306 frente e verso, onde repete a informação anteriormente prestada, de forma que entendo desnecessário transcrevê-la.

O autuante juntou aos autos os novos demonstrativos analíticos das infrações, impressos às fls. 100 a 218, frente e verso.

Presente na sessão de julgamento um dos autuantes, o Auditor Fiscal Jefferson Martins Carvalho. É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação do cometimento de cinco 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 prática 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 140924, postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 05/11/2019, lida no mesmo dia, 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 autoridades administrativas competentes para tal, que aplicando os roteiros de auditoria fiscal exigidos para a correta apuração dos ilícitos apontados, concluíram pela ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinaram a matéria tributável, calcularam o montante do tributo devido, identificaram o sujeito passivo e propuseram 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 transmitidos através do SPED-Fiscal, que registra toda sua atividade mercantil, além dos registros da movimentação do estoque de combustíveis lançados no Livro de Movimentação de Combustível – LMC, cujos lançamentos estão incluídos na EFD, que serve de suporte aos exames de auditoria, por se constituir em um livro fiscal, conforme prevê o Ajuste SINIEF 01/1992, 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 os levantamentos procedidos pela fiscalização, resultantes do cruzamento da variação volumétrica registrada no LMC, e no Registro 1300 da EFD, demonstram que o sistema foi falho por apresentar inconsistências.

Acrescenta ainda como fundamento de nulidade, que seria necessário ouvir o posto revendedor que está sendo fiscalizado para colher informação antes da lavratura do Auto de Infração, o que não ocorreu.

As inconsistências apontadas pela defesa, referem-se especificamente aos valores encontrados pelos autuantes, motivo da exigência, não tendo havido o dito cruzamento, mas o levantamento dos Registros 1300 da EFD, procedentes do LMC.

Apontando dois eventos específicos que ocorreram no estabelecimento: um ocorrido em outubro de 2018, quando houve substituição do *software* utilizado pelo posto, fato que diz ter gerado erros e outro, por erros de medição verificadas em 23, 24 e 25 de junho de 2018, informados em 23 e 25 de junho além de faltas e sobras no dia 24, a defesa, nestes casos, relatou especificamente eventos que podem justificar os ganhos registrados. Este argumento será tratado na apreciação do mérito.

Quanto a arguição de não ter a fiscalização ouvido o posto revendedor fiscalizado durante os procedimentos fiscalizatórios, 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 tal providência suficiente para legitimar o início da ação fiscal e se instaurar o processo de fiscalização, conforme prevê o RPAF/99.

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 a obrigatoriedade de preservar o contraditório e 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 da EFD, que deve espelhar os registros do LMC transmitidos pelo contribuinte, a autoridade fiscal no cumprimento de ordem de serviço regularmente emitida pela Administração Tributária, fez 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.

A participação do fiscalizado na fase dos exames de auditoria pode ser desejável, contudo, não é legalmente obrigatória. Assim, não há imposição em assegurar ao fiscalizado a oportunidade de prévia defesa.

Portanto, 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, revisados e reimpressos, juntados às fls. 100 a 2019, foram elaborados pelos autuantes de forma clara, objetiva e sucinta, contendo todos os elementos necessários para a completa cognição das acusações, inclusive, destaco que a diligência determinada por esta 2ª JF, fl. 220, cumprida por um dos autuantes, sepulta de vez a arguição de cerceamento do direito de defesa.

Do exposto, afasto as arguições de nulidade.

No mérito, as infrações 01 e 02 exigem o ICMS, na condução de responsável solidário e por antecipação tributária, respectivamente, com fulcro na Lei nº 7.014/96, 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, define os critérios que caracterizam a omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo.

Ressalto que a citada portaria 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 já externado pela 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...*”.

Observo que as infrações 01 e 02, apesar de referir-se à ocorrência de apenas um fato econômico: aquisição de combustíveis, sobre este fato, se identifica na esfera tributária, dois fatos geradores do ICMS que repercutem, por conseguinte em duas exigências tributárias distintas: o ICMS normal e o ICMS-ST, ambas por solidariedade, conforme previsão do art. 6º, inc. IV, combinado com o art. 8º, § 4º, inc. I, alínea “a” todos da Lei nº 7.014/96:

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;

(...)

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: (...)

I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;

Portanto, tratam-se de duas cobranças tributárias distintas, que podem ser exigidas separadamente, desde que como precaução para evitar o *bis in idem*, ao ser exigido o ICMS-ST por antecipação tributária, se deve obrigatoriamente deduzir o ICMS, que no caso em análise é o imposto devido por responsabilidade solidária, que foi corretamente deduzido da exigência tributária, conforme se observa nos demonstrativos, fls. 10 e 11 onde o ICMS devido foi corretamente calculado, deduzindo o ICMS – Responsabilidade Solidária.

Portanto, resta claro que tudo foi feito em conformidade com a Portaria nº 445/98, em seu art. 10, inc. I, alínea “b”, independentemente de não se haver adotado o roteiro de auditoria de estoques da forma anteriormente aplicada, pois a omissão de entradas, até prova em contrário, está configurada na apuração fiscal por haver volume de mercadorias registradas na EFD sem que esteja acobertada por aquisição regular através de nota fiscal.

Ainda alegando erros nos sistemas de controles do posto revendedor, a autuada traz como evidência o ocorrido quando da troca do sistema gerencial até então utilizado, o *software* WebPosto, mantido pela Tecnoexpress, para o programa denominado SELER, ocorrida entre 15 e 16 de outubro de 2018, tendo provocado “*anomalias nas movimentações*”, apontando ganhos, constantes no levantamento da fiscalização, que não ocorreram.

A defesa ainda arguiu como outra ocorrência que invalidaria parte dos valores apurados nas infrações, fatos observados nos dias 23, 24 e 25 de junho de 2018, desta vez, por terem ocorridos erros na medição, sem, contudo, trazer aos autos os necessários elementos de prova.

Tais arguições foram analisadas e devidamente esclarecidas pelos autuantes, que em sede de informação fiscal, após conhecer o relatório de análise técnica da Tecnoexpress, referente a mudança do sistema de informática gerenciador dos estoques no posto, acataram as alegações e elaboraram novos demonstrativos anexados aos autos, bem como relatório na íntegra dos Registros 1300 da EFD.

Quanto aos possíveis erros de medição ocorridos em 23 a 25 de junho de 2018, os autuantes atestaram que os dados replicam informados em correspondência anexada aos autos pela defesa, apontam os exatos valores registrados na EFD, portanto, os ratifica. Fato que descaracteriza a arguição, e, portanto, concluíram que não restou comprovado que os fatos trazidos pela autuada representou qualquer evidência que possa invalidar o levantamento.

Não obstante ter assegurado que não adquiriu combustível sem nota fiscal, a autuada não apresentou qualquer dado ou prova que ateste 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, conseqüentemente a comprovação de recolhimento do imposto devido, devendo, nesse caso, se proceder conforme prevê o 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.

Quanto aos arquivos da EFD, os autuantes informaram ter constatado não haver qualquer erro 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).

Lembro que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, são de inteira reponsabilidade 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.

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, ocorrendo 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.

O argumento de que não existiu qualquer valor de ganho, 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.

Conforme já dito linhas acima, os autuantes acataram parte dos argumentos defensivos, especificamente aquele que contestou os valores que diz serem erros decorrentes da mudança do sistema gerencial até então utilizado pelo estabelecimento, ocorrida entre 15 e 16 de outubro de 2018, tendo provocado anomalias nas movimentações, e apontando ganhos que não ocorreram.

Refizeram o demonstrativo, fls. 100 a 209 frente e verso, reduzindo os valores das infrações 01 e 02, o qual acato, e, assim, tenho as infrações 01 e 02 como parcialmente subsistentes nos valores a seguir demonstrados:

Infração 01 - 04.07.01				Infração 02 - 04.07.02			
Data Ocorrência	Data Vencimento	Multa (%)	Valor Histórico (R\$)	Data Ocorrência	Data Vencimento	Multa (%)	Valor Histórico (R\$)
31/12/2015	09/01/2016	100,00	1.391,70	31/12/2015	09/01/2016	100,00	203,00
31/12/2015	09/01/2016	100,00	5.451,32	31/12/2015	09/01/2016	100,00	683,28
31/12/2015	09/01/2016	100,00	26,35	31/12/2015	09/01/2016	100,00	2,94
31/12/2015	09/01/2016	100,00	758,03	31/12/2015	09/01/2016	100,00	105,09
31/12/2016	09/01/2017	100,00	253,51	31/12/2016	09/01/2017	100,00	39,14
31/12/2016	09/01/2017	100,00	371,06	31/12/2016	09/01/2017	100,00	47,86
31/12/2016	09/01/2017	100,00	940,03	31/12/2016	09/01/2017	100,00	186,29

31/12/2016	09/01/2017	100,00	325,64	31/12/2016	09/01/2017	100,00	64,82
31/12/2016	09/01/2017	100,00	129,63	31/12/2016	09/01/2017	100,00	23,53
31/12/2017	09/01/2018	100,00	122,95	31/12/2017	09/01/2018	100,00	15,79
31/12/2017	09/01/2018	100,00	34,75	31/12/2017	09/01/2018	100,00	3,79
31/12/2017	09/01/2018	100,00	137,72	31/12/2017	09/01/2018	100,00	27,77
31/12/2017	09/01/2018	100,00	2.686,54	31/12/2017	09/01/2018	100,00	356,09
31/12/2018	09/01/2019	100,00	8.706,78	31/12/2018	09/01/2019	100,00	2.208,17
31/12/2018	09/01/2019	100,00	1.472,92	31/12/2018	09/01/2019	100,00	327,80
31/12/2018	09/01/2019	100,00	1.072,56	31/12/2018	09/01/2019	100,00	263,90
31/12/2018	09/01/2019	100,00	868,28	31/12/2018	09/01/2019	100,00	180,61
Total			24.749,77	Total			4.739,87

Ao se defender das infrações 03, 04 e 05 a autuada argumenta que o levantamento relaciona notas fiscais de remessa com a respectiva devolução, assim como notas de simples remessa e para remessa futura, não se tendo qualquer possibilidade de cobrança por tais mercadorias ou serviços.

Esclareço inicialmente que as citadas infrações não exigem o pagamento do ICMS devido nas operações, como entendeu o contribuinte. O que aí está se cobrando é tão somente a 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, onde 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 não fiscal, sendo apontada pelos autuantes exatamente como fato gerador da obrigação tributária o descumprimento de uma obrigação acessória.

Constato que os autuantes em sede da informação fiscal revisaram os levantamentos e entenderam procedentes parte das alegações da defesa, refizeram os demonstrativos, apensando aos autos às fls. 210 a 218 frente e verso, alterando os valores das multas.

Nesse particular, registro que para a infração 05, cujo valor originalmente exigido foi R\$ 151,37, após a revisão, foi majorado para R\$ 23.298,62. Não acato o novo valor, em observância a Súmula do CONSEF nº 11:

“Para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração.”

Portanto, deve ser excluído do novo levantamento da infração 05, o valor acrescentado na revisão referente a ocorrência em 30/11/2018, cuja multa é de R\$ 23.163,69, valor este que poderá ser constituído através de outro lançamento.

Ou seja, frente a constatação da procedência de parte dos argumentos da defesa, acolho a revisão procedida pelo autuantes, e tenho as infrações 03, 04 e 05 como parcialmente subsistentes nos valores a seguir demonstrados:

Infração 03 - 16.01.01

Data Ocorrência	Data Vencimento	Multa (%)	Base de Cálculo (R\$)	Valor Histórico (R\$)
31/01/2015	25/02/2015	1,00	1.200,00	12,00
28/02/2015	25/03/2015	1,00	4.416,57	44,17
31/03/2015	25/04/2015	1,00	220,57	2,21
30/04/2015	25/05/2015	1,00	774,50	7,75
30/06/2015	25/07/2015	1,00	101,46	1,01
30/09/2015	25/10/2015	1,00	50,00	0,50
31/10/2015	25/11/2015	1,00	2.085,55	20,86
31/03/2016	25/04/2016	1,00	407,80	4,08
30/04/2016	25/05/2016	1,00	6.400,80	64,01
31/05/2016	25/06/2016	1,00	6.532,80	65,33
30/06/2016	25/07/2016	1,00	687,19	6,87
30/08/2016	24/09/2016	1,00	4.286,72	42,87
31/10/2016	25/11/2016	1,00	15.292,26	152,92
30/11/2016	25/12/2016	1,00	9.981,32	99,81
31/12/2016	25/01/2017	1,00	6.049,02	60,49
31/01/2017	25/02/2017	1,00	1.302,79	13,03
28/02/2017	25/03/2017	1,00	39.822,41	398,22
31/03/2017	25/04/2017	1,00	3.000,00	30,00
31/05/2017	25/06/2017	1,00	5,67	0,06
31/07/2017	25/08/2017	1,00	134,91	1,35
30/09/2017	25/10/2017	1,00	242,00	2,42
30/11/2017	25/12/2017	1,00	20.930,45	209,30
Total				1.239,26

Infração 04 - 16.01.02

Data Ocorrência	Data Vencimento	Multa (%)	Base de Cálculo (R\$)	Valor Histórico (R\$)
31/01/2015	25/02/2015	1,00	106,93	1,07
28/02/2015	25/03/2015	1,00	444,00	4,44
30/04/2015	25/05/2015	1,00	109,35	1,09
30/06/2015	25/07/2015	1,00	124,68	1,25
31/08/2015	25/09/2015	1,00	110,00	1,10
31/10/2015	25/11/2015	1,00	1.615,90	16,16
30/04/2016	25/05/2016	1,00	2.105,26	21,05
31/05/2016	25/06/2016	1,00	3.526,63	35,27
30/09/2016	25/10/2016	1,00	21.600,00	216,00
31/01/2017	25/02/2017	1,00	3.618,75	36,19
28/02/2017	25/03/2017	1,00	2.131,69	21,32
31/03/2017	25/04/2017	1,00	744,92	7,45
31/05/2017	25/06/2017	1,00	958,09	9,58
30/06/2017	25/07/2017	1,00	1.019,98	10,20
31/07/2017	25/08/2017	1,00	10.069,10	100,69
31/10/2017	25/11/2017	1,00	87,48	0,87
Total				483,73

Infração 05 - 16.01.06

Data Ocorrência	Data Vencimento	Multa (%)	Base de Cálculo (R\$)	Valor Histórico (R\$)
31/12/2017	25/01/2018	1,00	11.099,67	111,00
28/02/2018	25/03/2018	1,00	252,74	2,53
31/03/2018	25/04/2018	1,00	265,84	2,66
30/04/2018	25/05/2018	1,00	340,00	3,40
31/05/2018	25/06/2018	1,00	16,00	0,16
30/06/2018	25/07/2018	1,00	431,74	4,32
30/09/2018	25/10/2018	1,00	690,06	6,90
31/10/2018	25/11/2018	1,00	396,96	3,97
Total				134,94

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0041/19-0**, lavrado contra **POSTO NOVO HORIZONTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 29.489,64**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$ 1.857,93**, prevista no art. 42 inc. IX do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 07 de abril de 2022.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR