

A.I. Nº - 269138.0033/20-0
AUTUADO - CORESFIL COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTNS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/06/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0090-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA EM ÍNDICE SUPERIOR AO ADMITIDO PELA ANP. REGISTRADA NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 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. A empresa 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. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS NÃO TRIBUTÁVEIS. c) MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS TOMADOS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias ou serviços não escriturados. A autuada elidiu parte das infrações. Refeitos os cálculos. Infrações parcialmente subsistentes. Indeferido o pedido de diligência e perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Lavrado em 11/02/2020, o presente Auto de Infração exige o crédito tributário no valor histórico de R\$ 35.107,15, acrescido de multa, pela constatação das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 01 – 04.07.01 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices superior ao admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, referente aos períodos de dezembro de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, ICMS no valor histórico de R\$ 25.277,09, 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 do 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 períodos de dezembro de 2015, 2016, 2017 e 2018, no valor histórico de R\$ 9.621,03, 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 à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Períodos: dezembro de 2015 e julho de 2016, no valor histórico de R\$11,37. Multa percentual tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: 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. Período: janeiro de 2017, no valor histórico de R\$ 5,95. Multa percentual tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento Legal: 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 2018 e julho de 2019, no valor histórico de R\$ 191,71. Multa percentual tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

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

Irresignada, a autuada impugnou o lançamento, fls. 21 e 21-v a 26, onde inicialmente relata os fatos, reproduz as infrações e preliminarmente argui nulidade do lançamento, argumentando que tendo a fiscalização tomado como base os arquivos da EFD, foram transmitidos com algumas inconsistências, que podem conter erros, razão pela qual, mantém além das informações transmitidas eletronicamente, o Livro de Movimentação de Combustível – LMC, de forma escritural, fazendo os lançamentos diariamente, por produto, que retratada a realidade física.

Frisa que as medições podem apresentar pequenas inconsistências, em razão de nem sempre dispor de equipamento de medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, realizando tais medições também manualmente através de régua e tabela de conversão. Quando há pequenos erros, estes podem ser corrigidos no dia seguinte fazendo-se o cotejo das perdas e ganhos.

Acrescenta que podem também ocorrer distorções em função do sistema eletrônico usado, que algumas vezes possibilita a incorreção de dados que repercute por dias ou semanas, até que se corrija. Pode ainda ocorrer mudança do sistema eletrônico, fato que diz ter ocorrido no seu estabelecimento, causando discrepância entre dados, não se podendo tomar tais situações como irregularidades passíveis de autuação.

Relata que regularmente os estabelecimentos a serem fiscalizados são informados do início da fiscalização, com solicitação de documentos ou explicações. No presente caso, nada disso foi feito pelo fiscal que não lhe cientificou que estaria sendo fiscalizado, tampouco, de como estava sendo realizados os atos fiscalizatórios. Somente posteriormente tomou conhecimento que a fiscalização estaria cruzando dados eletrônicos através do LMC/REGISTRO 1300 da EFD, cruzando informações com registros da EFD, onde foram encontradas inconsistências que resultaram em supostas infrações.

Pontua não haver dúvidas que tais cruzamentos de dados, informações da ANP com os dados da SEFAZ, importaria em encontrar discrepâncias e equívocos, tanto assim que a fiscalização considerou somente os ganhos e desprezou as perdas, sendo certo que o encontro das informações de um dia e no outro, resultaria na realidade fática. Desprezando as perdas escrituradas no LMC físico, resulta sempre em ganhos, fazendo incidir impostos indevidos, importando em bitributação, haja vista que o imposto já fora recolhido por substituição tributária.

Aconselha o aperfeiçoamento do sistema de fiscalização da SEFAZ, utilizado para lavratura de Autos de Infração e reconhece a necessidade de aprimoramento dos sistemas dos postos de combustíveis para afastar possíveis inconsistências.

Aponta como indicativo da falha tanto dos registros da ANP no LMC quanto no registro 1300 da EFD, o resultado do levantamento procedido pela fiscalização, restando patente a necessidade de ouvir o posto revendedor que está sendo fiscalizado até para se obter informações da gestora do sistema eletrônico.

Ao adentrar no mérito e abordando a infração 01, assevera que os erros tomados como ganhos na passagem de um sistema para outro do dia, “de forma salteada” em determinados dias, não existiram, conforme consta no demonstrativo da fiscalização.

Constata que a fiscalização alcançou os produtos: Gasolina Comum, Gasolina Aditivada, Gasolina Grid, Álcool Comum, Biodiesel Comum e Óleo Diesel BS10, informando a existência de ganhos no período fiscalizado de “forma salteada”.

Aponta, como exemplo o fato que ensejou a suposta omissão de entrada em 03/07/2015, quando o fiscal indicou o ganho de 11.519,335 litros, que não existiu, pois no dia anterior o estoque de fechamento foi 18.988 litros, tendo recebido 10.000 litros de combustível, tendo o estoque final de fechamento de 24.866 litros, com uma perda de 8,97 litros, porque as vendas foram de 4.113,03 litros e em 04/07, 24.866 litros era o estoque inicial, indicando que não houve qualquer ganho como imputado no levantamento. Este fato, afirma, ocorreu em todos os dias apontados no levantamento.

Defende, diante do relatado, que deve ser afastada a dita “litragem” e considerar erro de migração de um sistema para outro, não havendo qualquer ganho.

Complementa que se for admitida a tese da SEFAZ, ter-se-ia uma nova tributação do ICMS sobre os combustíveis, supostamente recebidos pelo posto revendedor, sem nota fiscal. Os levantamentos, por ele efetuados, indicam a inexistência de ganhos, tampouco omissão de entradas, fato que pode ser comprovado pelo exame de forma física cuja verificação pode ser feita pela própria COPEC ou mesmo pela ASTEC do CONSEF.

Repisa ser indiscutível a existência de inconsistências dos sistemas, que requer aprimoramento, e defende que se desconsidere o levantamento realizado. Se a SEFAZ desejar, poderá realizar novo procedimento fiscal com a finalidade de apurar a verdade, pois caso prevaleça o atual levantamento, haverá um verdadeiro confisco em agressão a legislação ordinária e constitucional.

Pontua que quando se verifica o LMC e se faz o cotejo de perdas e ganhos de um dia com outros, haverá sempre o acerto da movimentação, indicando que os registros estão corretos.

Avisa que disponibiliza o LMC físico para exame da fiscalização para que se comprove a inexistência de omissões, se forem tomados ganhos subtraindo o limite aceito pela SEFAZ com base nas informações contidas nos registros R200, R300, SPED e notas fiscais de entrada.

Afirma, que o exemplo reflete os fatos que ocorreram com todos os combustíveis comercializados no posto, conforme se observa nos demonstrativos acostados e o levantamento por ano/mês/dia, por combustível, além de cópias do LMC dos combustíveis comercializados no período.

Assevera que não houve os ganhos, tampouco a omissão de entradas e não existe fundamento para apontar falta de recolhimento do imposto por antecipação, de responsabilidade do sujeito

passivo, apurada em função do PMPF, pois, também não houve falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustível sem documento fiscal. Pontua que todos os argumentos apresentados para a infração 01, serve a infração 02, porque nesta apuração também houve inconsistências no sistema do posto e no sistema da SEFAZ, causando os erros, levando a tributar novamente operações, ficando evidente a bitributação, um verdadeiro confisco.

Afirma que nas apurações feitas através do registro 1300 cruzando com os registros 0200 e informações do SPED-Fiscal, tem-se estoques de abertura maiores, gerados de forma fictícia, pois não há nota fiscal referente ao ingresso de combustível, onde se tem volumes de fechamentos físicos de centenas de litros, quando se pode constatar no LMC físico que não houve as distorções apontadas.

Justifica que os fatos já narrados, referentes aos dias 02 e 03 de julho de 2015, indicam inconsistências do sistema, que geraram ganhos irreais decorrentes de lançamentos inexistentes, surgidos sem qualquer nota fiscal, com a indicação de grandes volumes, conforme ocorreu em 03/07/2015 quando foi indicado o ganho de 11.519,335 litros de Gasolina, fato que o levantamento físico do LMC contradiz.

Repisa que certamente o cruzamento dos dados do SPED, cotejando com o registro 0200 e 1300, ao indicar distorções não pode ser considerado, porque não houve qualquer ganho ou omissão de entrada de produto, uma vez que todos os produtos adquiridos e comercializados pelo estabelecimento, foi através de notas fiscais emitidas pelas distribuidoras, podendo-se comprovar, se for analisado o LMC físico e escritural através de perícia, que requer.

Diz ser intolerável a indicação de falta de recolhimento de imposto, infração 01, tampouco em função do PMPF, infração 02, porque não ocorreu qualquer sonegação na entrada de produtos, pois tais entradas foram contabilizadas e escrituradas.

Quanto as infrações 03, 04 e 05, aponta que a acusação não tem o necessário respaldo, pois ocorreram emissões de notas fiscais de remessa com a respectiva devolução, não se configurando irregularidade, como também ocorreu emissão de notas fiscais de simples remessa, ou para remessa futura.

Para esclarecer as dúvidas, diz acostar à defesa todas as notas fiscais referentes as estas infrações e disponibiliza para exame da fiscalização os documentos que possam demonstrar as inconsistências do levantamento.

Lembra que a Administração Pública não pode atropelar as normas legais e fincar a sua vontade, negando o direito da ampla defesa, tanto que o contribuinte não foi ouvido em nenhum momento, que foi cientificado recebendo o Auto de Infração e os demonstrativos com graves inconsistências no sistema de fiscalização e pequenos erros de lançamentos por sua parte, não sendo possível que o Estado venha a se locupletar com uma cobrança de multa indevida, inclusive com bitributação.

Esclarece que o valor do imposto exigido, teria sido levantado de acordo com o valor médio tomado para cada combustível e por ano, o que fica impugnado, por ser nulo o ato na medida em que teria que se tomar data por data e não o valor médio.

Requer alternativamente que se considere parcialmente a defesa e se reduza substancialmente as multas, afastando-se a bitributação e a cobrança de multas sobre mercadorias não recebidas ou resultantes de simples remessa.

Por fim pede todos os meios de prova admitidos, em especial o levantamento do LMC do posto; a avaliação das notas fiscais de entrada de todas as mercadorias, a fim de garantir o direito a ampla defesa e que o levantamento elaborado pela SEFAZ seja inteiramente revisto, assim como o direito de ser intimada de todos os atos do procedimento administrativo, sob pena de nulidade processual.

O autuante ao prestar a informação fiscal às fls. 203 e 203-v a 206, referindo-se aos livros fiscais como meio de prova contra o empresário, transcreve o art. 226 do Código Civil e os artigos 417 e 419 do Código de Processo Civil para destacar que não pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece.

Justifica que se os livros não fizessem prova contra o empresário, de nada valeria o cumprimento das normas legais, comprometendo todo o sistema. Por essa razão, com o propósito de fazer cumprir a norma e para aquele que a descumprir não se torne reincidente, o legislador determinou a presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Ao abordar as alegadas inconsistências dos arquivos da EFD apresentados, diz ser necessário definir o que são inconsistências de que trata o art. 247, § 4º do RICMS/2012: trata-se de uma falta de ocorrência, uma contradição ou imprecisão.

Frisa que no caso em análise não foram encontradas inconsistências nos arquivos da EFD apresentadas, pois o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações de documentos fiscais de entradas e as saídas estão indicadas nos registros 1310 – movimentação de combustíveis por tanque e 1320 – volume de vendas.

Acrescenta que os registros de ganhos e perdas, anotadas no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela subtração do estoque final, medido pelo posto, com o estoque escritural, estoque inicial, também medido pelo posto, somado às entradas com nota fiscal, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD e subtraído das vendas realizadas pelos bicos de bombas de combustível anotadas no registro 1320. Os citados registros foram conferidos na revisão fiscal, sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Pelo exposto, pontua que a prova de eventuais erros no registro 1300 deve ser robusta, não sendo plausível que o empresário trate com desleixo seus estoques durante anos, sem tomar as providências para resolver as alegadas inconsistências. Portanto, as justificativas de erros devem ser acompanhadas de laudos de intervenção que lhe dê respaldo.

Complementa que não cabe ao contribuinte alegar que os ganhos e as perdas dos dias seguintes se cancelam, porque o registro das informações no LMC, no registro 1300 deve ser diário, além do fato de que se esses ganhos e perdas forem superiores a 0,6% do estoque disponível, o posto revendedor deve justificar no LMC, fato não observado no presente caso.

Registra que não foram desconsideradas a possibilidade de ocorrência de erros na escrituração, contudo, exemplificando, diz que tais erros implicariam no descompasso entre os valores de estoques de um dia e o do dia anterior, fato também não observado.

Relata outra possibilidade de erro, caso o posto tenha anotado o estoque final errado do dia anterior como estoque inicial. Neste caso, a diferença surgiria no dia seguinte e necessariamente deveria ter o mesmo valor que a diferença do dia anterior. Admite ter ocorrido tais erros, entretanto, garante que eles foram excluídos do levantamento.

Afirma que além desses casos, são erros injustificáveis, que se aceitos, estaria descaracterizando a escrituração do registro 1300 da EFD e do LMC, infringindo a regra de que a escrituração é indivisível, aceitando apenas as parcelas que favorecem ao contribuinte.

Ressalta que o exemplo fornecido pela autuada, fl. 23, repetido à fl. 24 e novamente no verso desta, está errado.

Esclarece que examinando o demonstrativo anexado, não houve em 03/07/2015, qualquer anotação de ganho, fl. 08, e esse valor de 11.519,335 litros não consta no demonstrativo, ou seja, o exemplo apresentado, não existe.

Conclui:

- (i) Ser obrigação do contribuinte manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois fazem prova contra ele mesmo;

- (ii) Com o fito de assegurar a verdade material, o CPC permite a demonstração de que os registros lançados, não correspondem à verdade dos fatos. Contudo, o ônus da prova cabe ao acusado, sendo os argumentos genéricos de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determina a legislação, não deve ser considerada em seu favor, pois como consequência tornaria sem valor os registros nos livros da empresa;
- (iii) Não foram encontradas inconsistências que suscitassem esclarecimentos pelo contribuinte, por isso, não houve a necessidade de intimar o contribuinte para proceder as correções, não devendo se falar em descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD;
- (iv) Nenhuma das alegações da defesa foram acompanhadas de provas.

Admite erro na aplicação da multa por falta de escrituração de notas fiscais de entradas, especificamente as de números 102.019, 1.161.242, 094.346 e 094.156, por se tratar de entradas do emitente e não do destinatário, não há que se falar em falta de escrituração fiscal.

Finaliza ratificando integralmente a autuação.

Em 28/08/2020, esta Junta de Julgamento decidiu converter o processo em diligência a INFAZ de origem e posteriormente à Procuradoria Fiscal da PGE para que o autuante buscasse junto aos órgãos competentes, em especial junto à Agência Nacional de Petróleo – ANP, histórico do contribuinte em práticas irregulares que corroborasse com possível ocorrência de adulteração de combustível, das bombas, ou de qualquer outro meio.

Quanto à Procuradoria Fiscal da PGE, foi solicitada a emissão de Parecer Jurídico abordando, em especial, os seguintes pontos: (I) Se o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com a redação posta, extrapola ou não os limites da Lei nº 7.014/96, na medida que segundo o argumento da defesa estaria criando uma nova hipótese de “*presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto*”, não contemplada no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96; e (II) Se a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade retroativa ou a partir da data de sua publicação.

Em cumprimento à diligência, o autuante retorna aos autos, fls. 213 a 215-v, onde inicialmente esclarece o significado do termo “adulterante” e transcreve trecho da Cartilha do Posto Revendedor, publicada pela ANP, onde se determina que o posto revendedor somente poderá adquirir combustíveis automotivos a granel e querosene iluminante a granel ou envasado de distribuidor de combustíveis autorizado pela ANP e ainda, os números e datas das notas fiscais relativas aos recebimentos devem ser anotados no LMC, segundo a instrução normativa anexa à Portaria DNC nº 26/92.

Justifica ter usado o termo “adulterante”, sob o seu ponto de vista tributário. Pois diz ter constatado que houve omissão de entradas nos tanques, isto é, entradas sem notas fiscais, o que é legalmente proibido e que do ponto de vista da qualidade, a autuada pode até ter adicionado um combustível que seja superior ao já estocado, mas, tendo sido adicionado sem nota, causou prejuízo ao Erário.

Conclui que a escolha do termo não foi um acerto, pois, prejudicou a clareza do texto e melhor teria sido utilizar o termo “*combustível sem nota fiscal*” no lugar de “*adulterante*”, o que fará daqui por diante, como exemplifica: VOLUME DE PRODUTO NO TANQUE = VOLUME DE COMBUSTÍVEL COM NOTA + VOLUME DE COMBUSTÍVEL SEM NOTA.

Resume que não houve qualquer indicação prévia ao trabalho de fiscalização de que a autuada tenha fraudado a qualidade dos combustíveis ou as bombas do seu posto.

Sob o título A INEXISTÊNCIA DE “PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE ENTRADAS” NO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO, explica que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 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” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC nº 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*”, conforme jurisprudência citada.

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

- 1) 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;
- 2) 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; e,
- 3) Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

Complementa que 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). Isso 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.

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

Quanto a aplicação retroativa do parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, explana que no caso dos postos revendedores de combustíveis – PRC, os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD. Então, para se lidar com essa peculiaridade, foi acrescentando o dispositivo, que reproduz.

Enfatiza que até a publicação da Portaria nº 159/2019, a SEFAZ 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, sendo que com o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação.

Agora, com a nova redação da citada portaria, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior da portaria impunha.

Transcreve o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional e observa que deve ser aplicada para garantir o emprego do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 aos fatos geradores já ocorridos, que trata do processo de levantamento quantitativo de estoques a ser realizado pela fiscalização e trazendo a Portaria nº 159/19 tão somente novos procedimentos para a fiscalização.

A Procuradoria Fiscal da PGE, emitiu o solicitado parecer jurídico, de lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, fls. 224 a 236, onde, atendendo à solicitação, assim se posicionou frente às questões postas:

“Em resumo, reside a indagação formulada pela 2ª JJF em derredor da possibilidade de retroação das normas esculpidas nas Portarias nº 159/19 e 001/2020, que alterando a

Portaria 445, estabeleceu índices de perdas normais a serem consideradas no levantamento quantitativo de estoques de vários seguimentos da economia, inclusive de combustíveis.

(...)

Utilizaremos como base conceitual, para melhor elucidar, o quanto disposto na própria Portaria 445/98, precisamente no seu art. 1º, verbis: (...)

Observa-se da dicção da norma acima transcrita que, por uma imposição lógica, o levantamento quantitativo de estoques é um método ou procedimento de apuração dos fatos econômicos e livros fiscais dentro dum período de tempo, cujo desenrolar pode determinar a existência de fatos geradores do ICMS.

O inventário do estoque consiste no levantamento das quantidades dos itens existentes no estoque de determinado contribuinte em determinada época, sendo estas informações imprescindíveis para a gestão da produção, gestão financeira e dinâmica de pagamento de tributos.

Vale apontar que o levantamento quantitativo de estoques é um instituto incorporado do ramo das Ciências Contábeis, cujo escopo também é a verificação da ocorrência documental de operações de circulação de mercadorias, com base na análise dos estoques, livros e documentos fiscais dum determinado contribuinte, num determinado período de tempo.

Neste ponto, tendo como certo se tratar o levantamento quantitativo de estoques dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental ou adjetiva.

Assim sendo, tratando-se de método de apuração ou fiscalização, entendemos aplicável o quanto disposto no art. 144, § 2º, do CTN, cuja redação cabe transcrever: (...)

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

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

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

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

Quando do retorno ao CONSEF, o processo mais uma vez, em 17/06/2021, foi convertido em diligência à COPEC, fl. 239, para que o autuante anexasse aos autos, gravados em disco de armazenamento de dados, os arquivos em formato tabela, cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal. Posteriormente deverá o contribuinte ser intimado a receber cópia integral do demonstrativo em arquivo eletrônico na forma do RPAF/99, concedendo-lhe o prazo de 60 dias, para manifestação, se assim desejar.

O autuante anexou o CD, contendo os arquivos, conforme solicitado, tendo em seguida o contribuinte notificado a receber os arquivos, com reabertura do prazo de defesa, através do DT-e através de mensagem postada em 28/09/2021, lida em 30 do mesmo mês, fl. 245.

Em seguida, fls. 248 a 250 a autuada se manifestou, registrando o cumprimento da diligência tanto pelo autuante, quanto pela Procuradoria Geral do Estado, com a emissão do parecer, e afirma que todos esses fatos deixam evidente a prática de restrição do direito e a busca em diminuir o patrimônio do contribuinte com a imposição de tributo não devido, apurado de forma contrária à legislação por força da edição de norma nova que autoriza a cobrança de imposto, contendo outras determinações além de procedimentais.

Quanto aos demonstrativos analíticos, pontua que a informação do autuante tenta fazer crer que a fiscalização foi correta e que não há qualquer tipo de cerceamento, desconsiderando suas informações, não aceitando emenda ou conserto em face de algum erro de medição, bem como firma entendimento de que se pode fazer a fiscalização somente de um dia, desprezando os anteriores e os posteriores, não admitindo qualquer compensação ou mesmo divergência de um dia para outro na escrituração da nota, com descarga no dia seguinte, ou vice versa, pontos que entende contrariar o direito.

Salienta que através dessas modificações na legislação se possibilitou tomar somente um dia para fiscalizar fazendo incidir novo ICMS sobre produtos ou mercadorias já tributadas, pois no caso dos combustíveis a tributação ocorre por substituição.

Apona ter a SEFAZ violado o direito ao editar a nova norma e fazê-la retroagir por cinco anos, quando não se trata só de questões procedimentais, mas sim da imposição de cobrança de imposto, pois não se mudou somente procedimentos, mas possibilitou a cobrança de imposto que já teria sido quitado.

Relata que a entrada da mercadoria ocorreu e houve a tributação por substituição, não cabendo aplicar a presunção de ocorrência de operações tributáveis, somente com manipulação de um dia ou outro, ou mesmo, com desprezo do que ocorreu.

Lembra que a substituição tributária é garantida por lei e somente a modificação imposta no art.10 da Portaria nº 445/98 poderia ensejar a cobrança de novo imposto, em clara bitributação.

Afirma que a autuação, abrigado pela PGE, tenta encobrir grave erro da fiscalização com a prática da bitributação, com o levantamento fiscal feito de forma diária e com o desprezo da possibilidade de índices técnicos de ganhos e perdas, somente por se ter elegido o “percentual de 1, 8387%.” Acusa que tudo seria uma forma de criar presunção da ocorrência de fato gerador para cobrança de crédito tributário.

Registra que os demonstrativos analíticos não suprem as violações ocorridas e nem acobertam a indicação de ocorrência de irregularidade.

Indica que na Portaria DNC nº 26/1992, há a possibilidade de fazer o controle de estoque de forma mensal ou mesmo anual, sem a possibilidade, mesmo existindo o LMC, de ser feito diariamente.

Defende que se afaste a presunção quando tem documentação fiscal escrita, mantida de forma legal, onde pode ser examinada pela fiscalização através da EFD para comprovar a existência de equívoco ou mesmo erro de lançamento, como ficou caracterizado no levantamento feito pela empresa.

Pontua que a escrita fiscal apresenta ganhos e perdas, portanto, não se pode tomar um só dia para justificar a cobrança de imposto, ante a necessidade de fazer a compensação entre os dias, tanto que no LMC existe tal possibilidade.

Pede seja desconsiderado os relatórios analíticos juntados, por não fazerem prova do valor apurado no Auto de Infração por se constituir em uma ilegalidade cometida pela fiscalização, acatando-se a defesa protocolada para julgar improcedente o Auto de Infração.

Diz juntar levantamento conforme o demonstrativo anexo, onde pode ser verificado que as inconsistências apontadas pelo fiscal, para indicar ganho ou omissão de entrada, não tem sentido, sempre existindo pequenos ganhos ou faltas que são registradas no LMC, onde se tem a compensação entre os dias.

O autuante retorna aos autos, fls. 339 a 359 frente e verso, onde inicialmente faz longa exposição acerca do controle dos estoques sob o aspecto contábil, sobre os inventários com base em teóricos das Ciências Contábeis e sobre a frequência da realização dos inventários, que podem se realizar em períodos diferentes, citando exemplos previstos no RICMS/2012 e na legislação do Imposto de Renda.

Ressalta 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, além da obrigatoriedade de escriturar todos os inventários no LMC, criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis - DNC nº 26/1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na EFD no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008, com os seguintes propósitos: *(I)* proteger o consumidor contra a adulteração dos combustíveis; *(II)* controlar para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP; *(III)* facilitar a atividade de fiscalização do ICMS; e, *(IV)* coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Cita a existência, no LMC, do campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, devido a possíveis imprecisões volumétricas. Quando essas diferenças superarem o 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 Portaria DNC 26/92).

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; o Registro 1310 da movimentação diária de combustíveis por tanque e o 1320 do volume das vendas no dia, cujos campos descreve para cada um deles.

Explica que 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, 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.

Reafirma a importância na realização de um levantamento quantitativo de mercadorias do intervalo entre o levantamento do estoque inicial e lembra que nos postos revendedores de combustíveis (PRC) o estoque de combustíveis é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por serem ineficazes no controle dos estoques, razão pela qual deve ser feito diariamente e anotado no LMC e nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD.

Aponta que em função dessa peculiaridade no controle de estoques, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 que passou a utilizar as informações do registro 1300 da EFD e dar real efetividade aos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis realizados nos postos revendedores:

A omissão do registro de entrada de combustível 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 LMC/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia, mais o volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela ANP.

Destaca o caráter procedimental na Portaria nº 445/98 e justifica que a introdução do parágrafo único ao art. 10 permitiu descortinar inúmeros fatos geradores que estavam ocultos, não cria fatos

geradores, apenas os revela pelo aperfeiçoamento dos procedimentos da fiscalização, portanto, deve-se observar que o art. 144, § 1º do CTN, aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais.

Assevera que a autuação não se baseia numa presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização, cita os limites físicos para a variação volumétrica dos combustíveis no estado da Bahia e apresenta um exemplo numérico, onde constata que partindo de pressupostos conhecidos, chega-se à conclusão que os volumes identificados como sobras de combustíveis acima do percentual admitido pela SEFAZ, não tem outra explicação que não seja a entrada no estabelecimento de mercadoria sem nota fiscal.

Sobre o percentual de 1,8387% citado na Portaria nº 445/98 explica que foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25/06/1970) e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela ANP, de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92, criando assim uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura.

Sobre as inconsistências e erros alegados na defesa, informa que os arquivos da EFD transmitidos poderão ser retificados pelo contribuinte conforme previsto na Cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009. Sendo assim, a afirmação de que a fiscalização utilizou versões da EFD que foram posteriormente alteradas não é verdadeira, pois, a mera afirmação de que foram apresentados arquivos retificadores e que estes foram aceitos não autoriza presumir que eles tenham atendido as condições impostas pela legislação para que fossem juridicamente válidos para utilização no procedimento de fiscalização.

Ressalta que a lógica dos argumentos da defesa para justificar os erros, não pode ser contraditória, antes, deve proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros aconteçam. Se assim não o for, o argumento estará obviamente errado, não podendo prevalecer (prova por contradição ou redução ao absurdo).

Salienta que (I) refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos Registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum; (II) verificou as transposições feitas dos Registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro; (III) checkou 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 aos alegados erros de medição, lembra que existem limites de precisão para os instrumentos, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que sendo mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Ou seja, para sustentar a alegação de que houve erros de medição, o contribuinte 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.

Em relação aos erros de digitação, afirma que estes não acontecem aleatoriamente, ocorrendo se: (I) o valor anotado for resultante da alteração da ordem dos dígitos do número digitado com erro; (II) dentre as combinações dos dígitos do FECH_FISCO, houver um número, cuja diferença do FECH_FISCO esteja entre os valores de $VAL_AJ_GANHO - 0,6\% \times VOL_DISP$ (mínimo) e VAL_AJ_GANHO (máximo), cuja prova pode ser feita com a apresentação do documento digitado.

Referente aos erros nas anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto, conta que o registro das movimentações de combustíveis nos postos é o despejo de combustível nos tanques do posto, sem a respectiva anotação nos Registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Nestes casos, consequentemente os controles diários de estoques anotados no Registro 1300 da EFD 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.

A prova da ocorrência desse erro 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 norma NBC T 2.1.

Garante 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 ter encontrado qualquer divergência.

Afirma não ser incomum a movimentação de combustíveis entre postos, apesar de proibida pela ANP, normalmente feita entre postos da mesma empresa, mas nada impede que ocorra entre empresas distintas. Isso deveria ser feito através de nota fiscal, mas pode ocorrer que ela não tenha sido emitida fazendo com que o volume de entrada pareça um ganho volumétrico. E, 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.

Também, não é incomum que os postos aproveitem para comprar combustível antes de um aumento anunciado e o deixem estocado nos seus caminhões tanque, que pode armazenar até 50.000 litros de combustível. Quando esse volume é levado em consideração na movimentação dos estoques do posto revendedor, surge um falso registro irregular volumes por serem esses maiores do que a tancagem do posto.

Aponta como outro fato irregular, mas presente nas operações dos postos o fato de alguns operarem como verdadeiras TRRs vendendo combustível diretamente à transportadoras, produtores rurais etc., sem que esses combustíveis passem pelos seus tanques e saiam pelos seus bicos de abastecimento. Nesses casos, a análise do Registro 1300 não é suficiente para detectar irregularidades fiscais, pois, operando de forma irregular, o posto não anota todas as suas entradas e saídas nesse registro.

Pontua que a defesa apresenta uma análise das vendas e compras ao longo do ano para demonstrar que não teria havido discrepâncias. Essa análise está equivocada, pois, como ela mesma lembra em sua defesa, ao longo do ano os ganhos se cancelam com as perdas. Isso significa dizer que, havendo entradas sem notas fiscais travestidas de ganhos, basta promover saídas disfarçadas de perdas que as segundas cancelam as primeiras. Isto é, para que as omissões de entradas não sejam percebidas, basta que saiam sem nota fiscal entre os levantamentos de estoques inicial e final.

Sinaliza que um levantamento quantitativo de estoques deve ser feito em um período inferior à rotação dos estoques. Assim, como o estoque de combustíveis dos postos é renovado até três vezes por semana, um levantamento de estoques, para ser eficaz, no caso de postos revendedores de combustíveis, deve ser feito diariamente.

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, razão pela qual o legislador determinou a presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa, presunção que 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:

Adverte que o art. 419 do CPC veda a parte de invocar como prova em juízo aquela parcela que lhe favorece, salvo quando se refere a partidas distintas ou fatos diversos e sem conexão.

Explica que a indivisibilidade da escrita fiscal prevalece em toda a extensão quando as partidas ou lançamentos acham-se entre si presos por laços de conexão, portanto, não pode a defesa apresentar o LMC como prova contra o Registro 1300 da sua EFD.

Ressalta a legalidade da EFD e sua importância, sobre a concessão de prazo para a sua regularização destacando a inaplicabilidade do previsto no art. 247, § 4º do RICMS/2012, já revogado, que teve efeito de 27/11/2015 a 31/10/2019.

Explica que uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão.

Relata que examinado os arquivos da EFD, constatou não haver qualquer inconsistência, vez que o registro da movimentação de combustíveis se encaixou perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas, 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 encontrado qualquer inconsistência.

Argumenta a inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 55/14, vez que se aplica exclusivamente à utilização de arquivos no formato do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – SINTEGRA.

Quanto aos alegados erros nos Registros 1300 da EFD, lembra que a prova deve ser feita pelo contribuinte, nos termos do art. 373, inc. II, do CPC, não bastando a alegação de que ocorreram erros de sistema ou erros de medição sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde.

Esclarece que combustíveis estão sujeitos à substituição tributária e segundo o art. 10 da Portaria nº 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento *“do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal”* (art. 10, inc. I, “a”, da Portaria nº 445/98) e *“do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido”* (art. 10, inc. I, “b”, da Portaria nº 445/98).

Consequentemente, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a *“presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”*, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei nº 7.014/96, art. 6º, inc. IV.

Conclui que não se aplica a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07 nesta infração, haja vista a sua responsabilidade não é fruto da presunção prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, mas do art. 6º, IV da mesma lei.

Enfatiza que o lançamento não está relacionado com presunções de receitas ocorridas anteriormente como a defesa alega. Isso só caberia se tratasse de omissões de entradas de mercadorias cuja tributação se dá pela saída para que, apurada omissão de entradas de mercadorias que tem sua tributação pelas saídas, se aplicasse a presunção de que esta omissão de entradas se deu para ocultar receitas anteriormente obtidas a partir de operações de saídas tributadas e omitidas, isto é, sem pagamento do imposto. Como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

Ressalta que a entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo. Dessa forma, conforme o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato

gerador da respectiva obrigação tributária, no caso o posto revendedor. Esse, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

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

Conclui que o combustível adquirido sem notas fiscais está misturado ao volume total, quando é efetuada uma venda, na verdade, está-se vendendo a mistura, e a sua proporção na saída é exatamente a proporção dos volumes misturados no tanque. Assim, a receita da venda do combustível adquirido sem notas fiscais também segue a mesma proporção das saídas:

Em síntese, se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais é proporcional àquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, então a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Quanto a alegação de que o ICMS é tributo de apuração mensal, devendo ser aplicada alíquota vigente na época dos fatos, informa que a apuração do ICMS não é somente mensal, pois o art. 24 da Lei nº 7.014/97, desde 01/01/2006, dita que o “*o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento*”, cabendo às normas infra legais a definição dos modos de apuração do ICMS.

Por fim, sustenta a total procedência do lançamento.

Desta informação o contribuinte foi notificado, fl. 362 com a concessão do prazo de dez dias para manifestação, que posteriormente foi dilatado para sessenta dias, em atendimento ao pedido da autuada, fl. 393.

O autuante retorna aos autos, fls. 399 a 400, reafirmando pontos já tratados nas informações anteriores e mantendo a autuação.

Presente à sessão de julgamento o autuante, 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, todas tempestivamente impugnadas.

A autuada é contribuinte inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, atuando na atividade econômica de comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, posto revendedor de combustíveis – PRC, estabelecido em Camaçari-BA.

A cientificação do início da ação fiscal, ocorreu via mensagem 150344, postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 04/02/2020, lida no mesmo dia, preenchendo o requisito formal previsto no art. 26 do RPAF/99.

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

A defesa argui nulidade do lançamento sustentada em dois fatos.

O primeiro, por não ter sido cientificada do início da ação fiscal, *“se atendo a fiscalização de colocar no sistema que se estaria fiscalizando, não se dando conhecimento do que estaria sendo feito e nem como se estava realizando os atos fiscalizatórios”*, argumento que merece ser de pronto rechaçado uma vez que o contribuinte ao acessar a mensagem 150344, fl. 04, postada no DT-e, em 04/02/2020, efetivamente tomou conhecimento do início da ação fiscal.

Oportuno, esclarecer que não há obrigatoriedade de a autoridade fiscal informar ao sujeito passivo, sob ação fiscal, quais roteiros de auditoria fiscal estão sendo aplicados, no caso em exame, foi comunicado o período abrangido pela ordem de serviço a ser cumprida.

Ademais não deve se constituir surpresa o fato dos trabalhos fiscalizatórios se pautar no exame de informações constantes nos registros da SEFAZ, referentes a escrita fiscal, notas fiscais e cupons fiscais emitidos, cujos dados foram informados através da Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitidas através do SPED-Fiscal, que contém o registro de toda movimentação mercantil do contribuinte além dos registros da movimentação do estoque de combustíveis registrados no Livro de Movimentação do Combustível – LMC, cujos registros estão inclusos na EFD, por se constituir em um livro fiscal, conforme prevê o Ajuste SINIEF 01/09 na sua Cláusula primeira: *“Fica adotado como livro fiscal, para registro diário pelo Posto Revendedor, o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis - DNC, conforme modelo por ele fixado.”*, dispositivo acolhido pelo RICMS/2012 no seu art. 219.

Portanto, 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, instituída pelo Convênio ICMS 143/06, se constitui na única escrituração fiscal válida, portanto, contém os registros sobre os quais cabe à fiscalização o exame aplicando os roteiros de auditoria previstos.

O segundo argumento aduzido pela defesa para suportar sua pretensão em anular o lançamento, refere-se à existência de supostas inconsistências nos sistemas de registro do posto de combustível e da SEFAZ, inclusive aconselha implementar melhoramentos em ambos. Associada a tais inconsistências, diz que *“...na fiscalização ficou muito evidente que a SEFAZ toma somente supostos ganhos e despreza inteiramente as perdas, sendo certo que o encontro das informações de um dia e no outro resulta em se ter espelhado o que efetivamente ocorreu...”*

Outro argumento que não merece acolhimento, uma vez que não foi constatado no exame do arquivos e dados da EFD a presença de possíveis inconsistências, que se porventura detectadas caberia a retificação no tempo hábil, fato confirmado pelo autuante em sede de informação fiscal e não provado pela defesa que apenas apontou a existência destas, sem trazer aos autos qualquer prova ou fato que as comprovasse.

Quanto ao sistema de registro do posto de combustível, que apesar de não ter sido explicitado qual seja, a defesa certamente refere-se ao Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, que também deve obrigatoriamente refletir os fatos mercantis referente aos combustíveis ocorridos, sem distorções, confluindo com os registros dos livros fiscais de entradas e saídas.

Os demonstrativos sintéticos e analíticos, fls. 04-v a 16-v, foram elaborados pelo autuante de forma clara e didática, contendo todos os elementos e informações necessárias ao perfeito entendimento da acusação, tendo sido entregues ao contribuinte quando da cientificação da lavratura do Auto de Infração, ocorrida através de mensagem 151854, postada em 19/02/2020, lida no mesmo dia, através do DT-e, fl. 19, de forma que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que o macule de nulidade.

Nas considerações finais da defesa, a autuada ainda argui nulidade sob o argumento de que o valor do imposto exigido, teria sido levantado de acordo com o valor médio tomado para cada combustível e por ano, pois teria que se tomar data por data e não o valor médio anual.

Sobre tal argumento cabe destacar o que prevê o art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96:

Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é: (...)

II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:

a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;

b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;

c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;

d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento. “; (Grifo do relator)

Por fim, registro que o lançamento observou todas as normas legais previstas no CTN e RPAF/99, seguindo fielmente o que determina a legislação tributária em especial a Lei nº 7.014/96, o RICMS/2012 e a Portaria nº 445/98, sem atropelamento, tendo a exigência fiscal se fundamentado em fatos regularmente apurados no procedimento fiscal, que por ser regido pelo princípio da inquisitorialidade, prescinde da participação do sujeito passivo, sem prejuízo ao seu direito de defesa que foi plenamente exercido quando instalado o contraditório.

Quanto ao argumento da defesa que a SEFAZ ao aplicar retroativamente o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, teria violado o direito, ao editar a nova norma e fazê-la retroagir por cinco anos, vez que não se trata apenas de questões procedimentais, mas de exigência de imposto, não acolho, tendo em vista que a Portaria nº 445/98 dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, consoante o seu art. 1º: “*O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período*”. (Grifo do relator)

Ou seja, se trata de uma norma complementar de caráter estritamente procedimental.

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

Pelo exposto, afasto as arguições de nulidade.

Com fundamento no art. 147, inc. I, alínea “a” e inc. II, alínea “b” do RPAF/99, nego o pedido de diligência e de perícia para que se averigue possíveis erros existentes no levantamento, por considerar que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção dos

julgadores e se deferida fosse, a diligência se destinaria a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse da autuada, cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ela juntada aos autos.

Quanto ao pedido de perícia, não se justifica seu deferimento em razão de ser desnecessária em vista de outras provas produzidas.

No mérito, as infrações 01 e 02 tem como fulcro, a 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).

As infrações 01 e 02 exigem o ICMS por atribuição legal da responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Ressalto que apesar de tratar da ocorrência de apenas um fato econômico, a aquisição de mercadorias, se identifica no âmbito tributário, dois fatos geradores do ICMS que repercutem, por conseguinte, em duas exigências tributárias distintas, o ICMS normal e o ICMS-ST, substituição tributária, 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 desembaraço aduaneiro, tratando-se de:

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;

Dessa forma, trata-se de duas imposições tributárias distintas, que podem ser exigidas separadamente, desde que, para evitar o *bis in idem*, ao ser exigido o ICMS-ST por antecipação tributária, infração 02, se deve obrigatoriamente deduzir o ICMS normal, que no caso em análise, conforme se observa nos demonstrativos, fls. 06 a 07-v a 24 o ICMS devido foi corretamente calculado, deduzindo-se o ICMS por responsabilidade solidária.

Resta claro, portanto, que todo o processo foi conduzido em conformidade com a Portaria nº 445/98, onde 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.

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

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

Tal alegação restou afastada pela oportuna informação do autuante de que “*não tem fundamento agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques independente.*”, justificativa pertinente, tendo em vista que o regime de apuração dos estoques de combustíveis são iniciados e encerrados a cada dia, apurados de forma independente, sendo o levantamento quantitativo de estoques realizado pelo próprio contribuinte com o inventário dos combustíveis no início e no final das suas operações diárias e registrando as omissões de entradas como ganhos e de saídas como perdas, anotadas no registro 1300 da EFD.

A defesa ainda insiste que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências e agora tenta retransmitir sua EFD com base nos registros do LMC que diz ter feito

Sobre tais alegações, registro que os erros, motivadores de retificação dos arquivos da EFD, são tratados no Ajuste SINIEF nº 02/09, onde se permite a retificação dos arquivos mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saná-la por meio de lançamentos corretivos, Cláusula terceira do Ajuste SINIEF nº 02/09, observando os prazos para tal retificação.

O art. 251 do RICMS/2012 determina que a retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a Cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009, que por sua vez, assim determina:

Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:

I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;

II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;

III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saná-la por meio de lançamentos corretivos. (...)

Deve-se, contudo, atentar para o disposto no § 7º da cita clausula, *verbis*.

§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:

I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;

II - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;

III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.

Portanto, o contribuinte já submetido a ação fiscal, cujo lançamento, ora se discute, não pode proceder a retificação de sua EFD. Caso constatada a existência de erros de fato, compete ao contribuinte informar e corrigi-los, antes da ação fiscal, e não na fase de desenvolvimento de alguma ação fiscal, tampouco durante a discussão da lide no âmbito administrativo, como se observa no presente caso.

Nesse sentido, registro quanto aos arquivos da EFD, o autuante informou ter constatado que não houve 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).

Ademais, repito, a autuada não trouxe nenhuma prova ou fato que justifique suas alegações.

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

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.

O argumento de que *não existiu ganhos em virtude de não se ter feito as compensações com as perdas ocorridas nos dias anteriores e posteriores*, não merece acolhimento, pois, o registro das informações no LMC e no Registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento, descaracterizando a arguição.

Do exposto, as infrações 01 e 02 são subsistentes.

Ao abordar as infrações 03, 04 e 05 a autuada as defende alegando que algumas delas refere-se a notas fiscais de remessa e a respectiva devolução e ainda remessa futura, não havendo possibilidade de cobrança do ICMS.

Esclareço que as infrações 03, 04 e 05, não exigem o pagamento do ICMS devido nas operações. O que aí está se cobrando é uma multa percentual por descumprimento de uma obrigação acessória, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

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

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

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

Todas as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento do contribuinte devem ser registradas na sua escrituração fiscal. Essa obrigação acessória não desaparece mesmo que a autuada demonstre que elas foram devidamente registradas no livro razão ou em outro livro qualquer da contabilidade com o registro no livro razão, que também é uma obrigação, mas não fiscal.

O autuante, em sede de informação fiscal, fl. 205-v, admite ter havido equívoco na inclusão das notas fiscais nºs 102.019, 1.161.242, 094.346 e 094.156, por se tratar de operações de entrada do emitente e não do destinatário.

O próprio autuante reconheceu como indevida a multa decorrente de quatro notas fiscais, produzindo a revisão no valor da infração, a qual acolho e a tenho como insubsistente a infração 04 e parcialmente subsistentes as infrações 03 e 05, conforme demonstrativo a seguir.

Infração 03 - 16.01.01

| Data Ocorrência | Data Vencimento | Base de Cálculo | Multa % | Valor da Multa |
|------------------------|------------------------|------------------------|----------------|-----------------------|
| 31/07/2016 | 25/08/2016 | 50,00 | 1,00 | 0,50 |

Infração 05 - 16.01.06

| Data Ocorrência | Data Vencimento | Base de Cálculo | Multa % | Valor da Multa |
|------------------------|------------------------|------------------------|----------------|-----------------------|
| 31/07/2019 | 25/08/2019 | 590,43 | 1,00 | 5,90 |

Pelo exposto, voto pela PROCEDENCIA 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 **269138.0033/20-0**, lavrado contra **CORESFIL COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 34.898,12** acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$ 198,15** prevista no art. 42, inc. IX mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

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

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR