

**A. I. N°** - 269138.0040/19-3  
**AUTUADO** - AUTO POSTO CAMURUPIM LTDA.  
**AUTUANTES** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO e ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO INTERNET** – 06/09/2022

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0143-01/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Foram constatados ganhos volumétricos, registrados no LMC/Registro 1300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP. Efetuada correção no cálculo do imposto devido. Retificada a multa aplicada. Infração parcialmente caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS OU SERVIÇOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO; b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS; c) MERCADORIAS OU SERVIÇOS TOMADOS. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias e/ou serviços que tenham entrado ou tomado pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Infrações subsistentes. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 10/12/2019, refere-se à exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$ 97.701,72, imputando ao autuado as seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.07.02: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMF, 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, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018, no valor de R\$ 79.698,18, mais multa de 100%.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23, § 6º, inciso II, “b”, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Multa prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei n° 7.014/96.

Infração 02 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2015; janeiro a dezembro de 2016; janeiro a março e maio a novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias,

totalizando R\$ 4.578,60.

Enquadramento Legal: artigos 217 e 247, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa prevista no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro a dezembro de 2015; janeiro a novembro de 2016; março, maio e julho a novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 13.104,10.

Enquadramento Legal: artigos 217 e 247, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa prevista no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 – 16.01.06: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017; janeiro a maio, julho a setembro e novembro de 2018. Multa de 1% sobre o valor da mercadoria ou serviço tomado, totalizando R\$ 320,84.

Enquadramento Legal: artigos 217 e 247, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa prevista no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 13/12/19 (DTE à fl. 26) e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 12/02/20, peça processual que se encontra anexada às fls. 29 a 33.

O Impugnante ressalta que como a infração do processo nº 2691380090/19-0 é relativo à falta de recolhimento de imposto como responsável solidário referente ao mesmo levantamento fiscal, todos os argumentos constantes da defesa apresentada no referido auto servem para que seja tomado como se aqui estivesse transcrito.

Reclama que se toma as saídas de mercadorias por dia, repetindo-se como se houvesse valor de ganho, além de se ter lançamento inexplicável de combustíveis ingressados nos postos de forma inconcebível, chegando a apontar que o posto teria mais de 4.000.000 de litros em um só dia, enquanto somente tem capacidade de armazenamento de 30.000 litros de gasolina comum.

Argumenta que o A.I. nº 2691380090/19-0 está vinculado a presente autuação, e que deveriam fazer parte de um mesmo processo. Solicita que sejam reunidos, sob pena de nulidade.

Em relação às infrações 2, 3 e 4 (falta de escrituração de notas fiscais), alega que o que teria ocorrido foi a expedição de nota fiscal de remessa, com a respectiva devolução, não se podendo cobrar sobre tais notas de entrada, já que houve a devolução.

Aduz que também ocorreu a emissão de notas de simples remessa, ou para remessa futura, e que não se deve exigir qualquer cobrança sobre tais mercadorias ou serviços. Esclarece que, em determinado período, estava realizando construção, e que tal fato veio a demandar remessa de mercadoria para a efetivação do serviço, pontuando que não importou em circulação de mercadoria tributável.

Cita como exemplo uma operação de devolução e informa que acosta aos autos todas as notas referentes as infrações em comento, visando demonstrar a falta de sustentação para a manutenção das exigências.

Reclama que não foi ouvido em nenhum momento, já recebendo o auto de infração com os demonstrativos, e que os mesmos apresentam graves inconsistências.

Ao final requer:

1 – que lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, inclusive a juntada posterior de documentos, além dos aqui anexados, para que afinal seja o Auto de Infração julgado improcedente;

2- que de forma alternativa, se considerada parcialmente a defesa apresentada, a redução

substancial das multas apontadas, afastando-se a bitributação e a cobrança de multa sobre mercadorias não recebidas ou mesmo que foi para simples remessa;

3- que o valor médio tomado para cada combustível e por ano, seja de logo impugnado;

4 - o direito de ser intimada de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a impugnação a ser apresentada pelo notificante, sob pena de nulidade processual;

5 - que o levantamento feito pela SEFAZ seja inteiramente revisto pela junta de julgamento fiscal, devendo a parte autuada ser intimada para todos os fins dos atos praticados.

O autuante se manifestou à fl. 40, dizendo que a petição da defesa foi anexada ao processo sem identificação de quem a assinou.

Dessa forma, solicitou que o processo retornasse ao órgão preparador para dar ciência ao autuado, abrindo o prazo de 10 dias para o atendimento.

Considerando que efetivamente não consta nos autos a identificação de quem assinou a peça defensiva às fls. 29 a 33; e considerando que o autuado não foi intimado para suprir tal ausência; esta JJF deliberou, em Sessão Suplementar, que o presente processo fosse convertido em diligência à SAT/COPEC (fl. 41), para que o órgão preparador intime o autuado para apresentar os elementos necessários que possam identificar quem assinou a peça defensiva.

Após o atendimento supra, o autuante prestou informação fiscal às fls. 45 a 53 (frente e verso), inicialmente rebatendo as preliminares de nulidade suscitadas pela defesa.

Sobre a obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização, cita lições de Fabiana Del Padre Tomé, e Ricardo Alexandre, expondo que a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do auto de infração ou notificação fiscal, e que nessa fase, vige o princípio inquisitorial.

Acrescenta que posteriormente, a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado, e que nessa fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 50 LV, da Constituição Federal.

Dessa forma, diz que a revisão fiscal que antecedeu a autuação tem natureza inquisitorial e investigatória, não se aplicando os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Faz mais alguns comentários sobre a ampla defesa, negando que tenha havido cerceamento do direito de defesa, e esclarecendo que a autuação foi integralmente baseada no Sistema PÚblico de Escrituração Digital (Sped), a que a autuada tem total acesso; e que os anexos ao auto de infração são um resumo dos fatos por economia, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Quanto aos alegados erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD, inicialmente explica como o empresário deve fazer seus registros.

Reconhece que, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível, e cita também à fl. 60, exemplos de erros que costumam acontecer.

Expõe que a Port. DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Assinala que para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar vagamente que houve um erro para afastar a utilização pelo fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%. Acrescenta que inclusive, a margem da Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que

o próprio órgão de controle definiu como limite. Reconhece que erros podem acontecer acima desses limites, mas que devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Menciona que além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido, mas que a prova desse tipo erro deve ser feita pela autuada, 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.

Ressalta que a lógica dos argumentos apresentados pela autuada para justificar os erros que alega não pode ser contraditória em si mesma, e que antes, deve proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros aconteçam.

Salienta que no trabalho fiscal efetuado houve:

- (i) refazimento de todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320, não tendo sido encontrado qualquer erro;
- (ii) verificação das transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300, não tendo, também, sido encontrado qualquer erro;
- (iii) checagem 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, não encontrado qualquer divergência.

No que diz respeito a reclamação defensiva de erros no sistema da EFD, que observa que os seus estoques foram evoluindo até chegar a mais de 4.000.000 litros, pontua que a tabela à fl. 49 (verso) ilustra o que realmente aconteceu no registro dos valores na EFD no período de 20/01/2017 até 01/01/2018.

Explica que nos lançamentos diários feitos, apenas o FECH FISICO foi registrado pela soma do VOL ENTR ao ESTQ ABERT, e que com isso, o VAL AJ GANHO foi sempre igual ao VOL SAIDAS, já que, sem subtrair as saídas, isso levou a um acúmulo escritural dos estoques de todos os produtos e ao registro de ganhos no exato valor das saídas.

Diz que evidenciado que a escrituração nesse período deixou de refletir a verdade dos fatos, deve ser afastada a cobrança de valores nesse período.

Conclui que a autuada não conseguiu demonstrar que sua EFD estava imprestável para a fiscalização e que suas alegações estavam infundadas.

Porém ressalta que houve apenas uma exceção, uma vez que constatou que no período de 10/04/2017 a 29/04/2017, os lançamentos somavam as entradas acumulando estoques e cancelando as saídas registradas, revertendo-as com ganhos do mesmo valor no período de 20/01/2017 até 01/01/2018. Informa que refeitos os demonstrativos, eles foram anexados na informação fiscal.

Ainda sobre os alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, aborda a questão dos livros como meio de prova contra o empresário, citando o art. 226 do Código Civil, art. 373, II, 417 e 419, do Código de Processo Civil.

Dessa forma, considera que na situação em comento, não pode a autuada apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Aborda também a validade jurídica da EFD, mencionando as disposições do art. 247 do RICMS/12.

Enfatiza que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, 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.

Também diz que não basta argumentar que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando

os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que aduz não ter ocorrido em nenhum momento.

Sobre a falta de registro de notas fiscais de entrada (infrações 2, 3 e 4), diz que o autuado necessita indicar especificamente que notas fiscais dos demonstrativos estão efetivamente escrituradas, que esse ônus cabe ao sujeito passivo, conforme dispõe o art. 123, § 5º, do RPAF/BA.

Expõe que apenas três pares de notas fiscais são informadas pelo impugnante, alegando serem de remessa e devolução.

Informa que o primeiro par são ambas notas de saída, e que no segundo e terceiro par realmente a segunda nota é de entrada, fazendo referência a primeira (NFs 19600 e 196395, 450216 e 28766).

Ao final, ratifica a autuação, com as ressalvas já mencionadas.

Considerando que, por ocasião da informação fiscal, o autuante reconhece que ocorreram erros nos lançamentos nas EFDs no período de 20/01/2017 até 01/01/2018, e que a exigência de valores nesse período deve ser afastada; considerando que não foram elaboradas novas planilhas com as referidas exclusões, inclusive novo demonstrativo de débito; esta JJF deliberou, em Sessão Suplementar, que o presente processo seja convertido em diligência à SAT/COPEC (fl. 55), para que fossem adotados os seguintes procedimentos:

1 – O autuante deve elaborar novas planilhas após as retificações acima mencionadas, acostando aos autos, ainda, novo demonstrativo de débito;

2 – Dar ciência ao autuado, inclusive lhe fornecendo cópia, de toda informação fiscal prestada, bem como dos novos demonstrativos elaborados, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias, para que, querendo, possa se manifestar.

O autuante atendendo ao solicitado, anexou novas planilhas e demonstrativo de débito às fls. 76 a 79 (frente e verso).

O autuado, após tomar ciência da nova informação fiscal prestada, apresentou impugnação, às fls. 88 a 93 (frente e verso), inicialmente abordando a tempestividade da mesma, além de fazer uma síntese dos fatos ocorridos no processo até a diligência realizada.

Em seguida assinala que não há objeções em relação às exclusões realizadas pelo autuante, conforme os novos demonstrativos apresentados.

Ressalta, contudo, a necessidade de apresentar esclarecimentos fáticos em relação aos lançamentos, que passa a expor.

Volta a alegar erros na escrituração do registro 1300 da EFD, dizendo que a mesma apresentou números registrados no campo destinado a ajuste de variação volumétrica maior do que o real em virtude de erros do sistema de controle do contribuinte.

Cita que o lançamento foi realizado com base no art. 4º, § 4º, IV da Lei n. 7.014/96, que instituiu uma presunção de ocorrência de operações tributáveis passíveis de prova contrário, ou seja, tratando-se de presunção relativa.

Argumenta que não apenas nas situações reconhecidas pelo autuante as variações volumétricas registradas no sistema são decorrentes de erro.

Reclama que o autuante ainda mantém as divergências que relaciona à fl. 100, por combustível, e afirma que todas são decorrentes de valores lançados pelo contribuinte como "ajustes de ganho" diário.

Assevera que tais ajustes se referem a lançamentos incorretos realizados pelo contribuinte e que, portanto, também precisam ser desconsiderados no levantamento fiscal.

Informa que analisando as informações contidas nos arquivos magnéticos transmitidos pelo contribuinte é possível verificar que nas datas abaixo houve erro de escrituração, que em nada

interferiu nos saldos dos dias seguintes:

a) *No dia 24/05/2016 foi lançado, indevidamente, um ajuste de 60.000 Lts, quantidade que não alterou o saldo inicial do dia 25/05/2016 e nem mesmo nos dias posteriores:*

*Considerando a impossibilidade de venda noturna numa quantidade tão expressiva (em todo o período não há qualquer dia em que se verifique tal volume), resta claro que houve erro meramente escritural corrigido no saldo inicial do dia seguinte.*

*Veja-se que o saldo de abertura do dia 25/05 é EXATAMENTE O ESTOQUE APURADO NO DIA ANTERIOR. SEM O EQUIVOCADO LANÇAMENTO DE GANHO, o que confirma o erro meramente escritural.*

*O mesmo se verifica nos dias 03/07/2016 12/09/2016, na movimentação da Gasolina Comum e em 02/12/2016, para o Etanol:*

b) *Em 15/12/2015 o contribuinte também efetuou um lançamento indevido, agora de 101.417,62 Lts e o equívoco também fora corrigido no dia imediatamente seguinte, entretanto, parte lançado no saldo anterior e parte como perda do dia:*

*Apenas com essas correções, e sem prejuízo dos demais argumentos deduzidos adiante, o débito deveria ser reduzido para R\$ 7.189,99 (ICMS antecipação tributária, objeto do PAF 2691380040/19-3) e para R\$ 42.251,04 (ICMS substituição tributária, objeto do PAF 2691380090/19-0), calculados da forma que apresenta à fl. 101 (frente e verso).*

*Assim, ante o erro evidente na escrituração, que gerou distorções no campo de ajuste de ganho por variação volumétrica do contribuinte, é claro que os valores lançados não representam omissão na entrada de combustíveis, ou a compra de combustíveis sem o documento fiscal, razão pela qual o lançamento deve ser ajustado também neste ponto.*

Em seguida passa a abordar algumas questões que julga apontarem a nulidade do lançamento fiscal.

Aduz que a Ordem de Serviço nº 505744/19 foi expedida para que o Auditor Fiscal realizasse os trabalhos de auditoria fiscal para o período de "Jan/2015 a Dez/2015", mas que o auto de infração, entretanto, engloba o período de 2015 a 2018, extrapolando o quanto determinado pela OS.

Diz que o CONSEF tem precedentes pela nulidade do lançamento nessa situação e transcreve parte do Acórdão CJF nº 0327-12/10, visando sustentar sua afirmação, e cita as disposições do art. 18, inciso II e art. 28, § 3º, incisos III e IV, ambos do RPAF/99.

Ressalta que o contribuinte, percebendo erros, realizou ajustes nos lançamentos dos períodos que não estavam englobados pela Ordem de Serviço, e alega que caso o auto de infração estivesse adstrito ao período determinado pela OS, os erros na escrituração do contribuinte poderiam ser corrigidos sem que houvesse a consideração de irregularidade.

Assinala que outro item que indica a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa do contribuinte está no fato de que o fiscal não juntou aos autos o demonstrativo completo do controle de registro de estoque do contribuinte, dificultando o acesso às informações necessárias para a defesa.

Pontua também que no cálculo do custo médio unitário do produto, não foram observadas as determinações do art. 23-a, II da lei n. 7.014/96

Traz à colação o art. 1º da Portaria n. 445/1998, e defende que não há espaço para a aferição diária do seu estoque, mas, sendo o caso de a fiscalização utilizar como período de apenas um dia para a aferição do estoque, alega que não se pode utilizar outra referência de período para cálculo do preço levando em consideração o período como se fosse o ano.

Acrescenta que a mesma confusão relatada decorrente da utilização de diferentes expressões para o que é o "período" na fiscalização incorrida, ocorre quando se verifica a "Data Ocorr", ou data da ocorrência da infração 01. Aduz que surge aí a consideração de que o período seria anual, de modo que a ocorrência da omissão de entradas teria acontecido em 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017 e 31/12/2018.

Entende que a incongruência torna o lançamento confuso, pois o contribuinte não sabe se a fiscalização (e a verificação dos seus estoques) se deu em período anual ou diário, e argumenta que isto gera distorções que confundem a defesa, reforçando a nulidade do lançamento.

Ao final requer:

- a) sejam os autos remetidos ao autuante, para manifestação sobre os argumentos deduzidos, notadamente a explicitação dos erros verificados nos lançamentos do EFD 1300 do contribuinte;
- b) seja o auto de infração julgado nulo ou improcedente.

Considerando que após a informação e demonstrativos juntados pelo autuante (fls. 75 a 79), em atendimento a diligência à fl. 55, o autuado apresentou nova impugnação, que por equívoco do órgão preparador não foi juntada aos autos até a instrução do presente processo.

Considerando que na assentada do julgamento o patrono do autuado, trouxe aos autos a comprovação de que a referida impugnação foi tempestiva.

Considerando que a mesma traz novas alegações, além de um parecer técnico.

Considerando que a Segunda Instância, no intuito de sanar supostos vícios no lançamento de ofício, tem solicitado que o diligenciador faça juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF.

Esta JJF deliberou, na assentada do julgamento, deliberou pela conversão do processo em diligência à SAT/COPEC (fl. 108), para serem adotados os seguintes procedimentos:

1 – Os autuantes devem prestar informação fiscal, abrangendo todos os aspectos insertos na última defesa apresentada pelo contribuinte;

2 – Na hipótese de alguma retificação, os autuantes devem observar a vinculação existente entre o presente Auto de Infração (responsabilidade própria) e o A.I. nº 269138.0090/19-0 (responsabilidade solidária);

3 – Junto à informação prestada, os autuantes devem acostar, em meio magnético, demonstrativo analítico do levantamento fiscal, além de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos, reabrindo-se o prazo de defesa por 60 (sessenta) dias.

O autuante prestou informação às fls. 114/115 (frente e verso), dizendo que o autuado alega a ocorrência de erros na escrituração do registro 1300, mas não apresenta qualquer comprovante das medições.

Considera que como os valores apontados como ganhos são compatíveis com as cargas movimentadas pelos postos revendedores, o mais provável é que o posto tenha adquirido as quantidades sem comprovação de entrada, não as descarregou, mas as contabilizou no estoque do final do dia. Acrescenta que a carga, então, tomou outro destino e no dia seguinte, como ela já não estava presente, não foi contada no estoque.

Rebate o questionamento de que a Ordem de Serviço 505744/19 limitava o trabalho ao ano de 2015. Afirma que a ordem teve o período de fiscalização sugerido de 01/01/2015 até 31/12/2018. Ressalta, ainda, que a ordem de serviço “sugere” o período de fiscalização, mas não impede que o auditor que, examinando o caso, verifique a necessidade de aumentar ou diminuir o período da revisão fiscal.

Pontua que o próprio contribuinte deveria ser capaz de extrair o registro 1300 da sua EFD, dessa forma entende que, de forma benevolente, a apresentação do “demonstrativo completo” é uma conveniência dada pelo CONSEF à impugnante.

Sobre o custo médio calculado, assevera que se deve aplicar o art. 23-A, II, “a”, da Lei 7.014/96 porque, no caso dos procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques, de acordo com a Port. 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício. Esclarece que, sendo

assim, os volumes de ganhos tidos como omissões de entradas com base no parágrafo único do artigo 10 da Port. 445/98 devem ser totalizados ao final do exercício, e, por conseguinte, também a apuração do ICMS se dará ao final do exercício.

Conclui dizendo que os fatos geradores podem acontecer a cada segundo e que coisa bem diferente é o período de apuração do imposto.

O autuado apresentou nova impugnação às fls. 123 a 126 (frente e verso), ratificando os termos de sua impugnação anterior, mencionando os fatos até então ocorridos no presente processo, e acrescentando o que se segue.

Do demonstrativo analítico anexado pelo autuante diz ser possível verificar que o Estoque de abertura (Estq\_Abert) de um dia (d) é menor que o saldo do fechamento físico (Fech\_Fisico) do dia anterior (d-1), sendo tal diferença lançada como ganho no campo de "Val\_Aj\_Ganho" de diversos dias objeto da autuação.

Pontua que da leitura das informações escrituradas no Registro 1300/EFD, único documento analisado pelo Fiscal em sua autuação, consolidado no demonstrativo analítico juntado aos autos, fica clara a ocorrência de erro evidente, vez que o estoque de fechamento e abertura do dia autuado (d) e do dia imediatamente anterior/posterior são divergentes.

Alega que tal fato reforça que os valores lançados no "VAL\_AJ\_GANHO" pelo Fiscal são decorrentes de erro, já que não é razoável supor uma venda de 100.000 ou 60.000 litros na madrugada de um dia para o outro, entre o fechamento de um dia e abertura de outro, como nos exemplos que destaca.

Afirma que há erros evidentes no próprio Registro 1300/EFD analisado pelo Fiscal, que faz prova que a variação de volume, no presente caso, não é decorrente de entradas não registradas, mas decorre de erro escritural imediatamente corrigido nos registros do dia seguinte àquele autuado, que é exatamente o estoque apurado no dia anterior, sem o equivocado lançamento de ganho.

Assevera que apenas com essas correções, e sem prejuízo dos demais argumentos deduzidos adiante, o débito deveria ser reduzido para R\$ 7.189,99 (ICMS antecipação tributária, objeto da infração 01, calculados da forma do demonstrativo a seguir:

Descrição	Gasolina Comum				Gasolina Aditivada			
	2015	2016	2017	2018	2015	2016	2017	2018
Omissão de entradas	24.070,35	-	1.886,79	-	-	12.524,28	388,01	-
Alíquota	28%	28%	28%	28%	28%	28%	28%	28%
Alíquota FECEP	-	-	-	-	-	-	-	-
Custo Médio	3,23	3,27	3,61			3,34	3,68	
Base ICMS Crédito	77.777,11	-	6.817,45	-	-	41.782,88	1.429,80	-
ICMS Crédito	21.777,59	-	1.908,88	-	-	11.699,21	400,34	-
ICMS Credito FECEP	-	-	-	-	-	-	-	-
ICMS Crédito Total	21.777,59	-	1.908,88	-	-	11.699,21	400,34	-
PMPP	3,79	3,80	4,06			3,80	4,06	
Base ICMS Débito	91.226,63	-	7.650,93	-	-	47.592,26	1.573,38	-
ICMS Débito	25.543,46	-	2.142,26	-	-	13.325,83	440,55	-
ICMS FECEP	-	-	-	-	-	-	-	-
ICMS Débito Total	25.543,46	-	2.142,26	-	-	13.325,83	440,55	-
ICMS Exigido	3.765,87	-	233,38	-	-	1.626,63	40,20	-

Descrição	Etanol				Diesel			
	2015	2016	2017	2018	2015	2016	2017	2018
Omissão de entradas	-	8.175,81	-	3.935,40	-	-	-	-
Alíquota	28%	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18%
Alíquota FECEP	-	0,02	0,02	0,02		0,02	0,02	0,02
Custo Médio		2,62	2,71	2,78		2,62	2,71	2,78
Base ICMS Crédito	-	21.382,83	-	10.942,24	-	-	-	-
ICMS Crédito	-	3.848,91	-	1.969,60	-	-	-	-
ICMS Crédito FECEP	-	427,66	-	218,84	-	-	-	-
ICMS Crédito Total	-	4.276,57	-	2.188,45	-	-	-	-
PMPP		3,20	3,20	3,50		3,20	3,20	3,50
Base ICMS Débito	-	26.170,76	-	13.773,89	-	-	-	-
ICMS Débito	-	4.710,74	-	2.479,30	-	-	-	-
ICMS FECEP	-	523,42	-	275,48	-	-	-	-
ICMS Débito Total	-	5.234,15	-	2.754,78	-	-	-	-
ICMS Exigido	-	957,59	-	566,33	-	-	-	-

Menciona que tanto a autoridade fiscalizadora, como esta JJF concordaram quanto aos valores apresentados no demonstrativo acima, quando do julgamento do A.I. nº 269138.0090/19-0.

Ao final, ratifica os termos de sua defesa e demais manifestações, requerendo que o Auto de Infração em lide seja julgado improcedente ou reformado para reduzir o valor do débito para R\$ 7.189,99.

Em face da impugnação apresentada, o autuante prestou nova informação fiscal (fls. 133/134), reconhecendo que o autuado tem razão em sua irresignação.

Assinala que os fundamentos de fato do presente processo são os mesmos do A.I. nº 269138.0090/19-0, já julgado por esta Junta.

Aduz que as mesmas correções feitas no A.I. acima mencionado devem ser repetidas neste.

Ao final, diz que os cálculos dos valores devidos pelas infrações com códigos 04.07.01 e 04.07.02 constam da decisão do A.I. 269138.0090/19-0 e repetidos na última manifestação do contribuinte.

Na sessão de julgamento, por videoconferência, foi realizada sustentação oral pelo advogado, Dr. Leonardo Nunez Campos, OAB-BA nº 30.972.

## VOTO

O defensor, em preliminar, suscitou a nulidade do lançamento.

No que diz respeito ao período constante na Ordem de Serviço, registro que a mesma é um documento interno da administração fazendária, cuja emissão não interfere na constituição do crédito tributário. Como documento interno, a SEFAZ pode determinar a fiscalização de uma ou várias empresas, alterar período fiscalizado, etc, numa mesma Ordem de Serviço, sem óbice da legislação de que tal procedimento afete a formalidade necessária a autuação, ou mesmo traga prejuízo ao Autuado, que exerceu seu direito de defesa sem qualquer cerceio. Rejeito, portanto, esta alegação.

Quanto à reclamação de falta de intimação prévia para correção de eventuais erros na sua escrita, destaco que a fase contenciosa é inaugurada posteriormente com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte, quando se insurge contra o lançamento efetuado, sendo que nessa fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa.

Saliento que o sujeito passivo pode ter acesso ao PAF a qualquer momento na repartição fiscal, antes do julgamento, caso requeira ao órgão preparador, conforme prevê o art. 124, na forma do art. 11, ambos do RPAF/BA.

Em relação à abordagem de que não houve prévia intimação para sanar os arquivos magnéticos com inconsistências, mais uma vez descabe a alegação defensiva, uma vez que a autuação sequer

cogitou a existência de inconsistência na EFD e a necessidade de retificações dos respectivos arquivos.

Em que pese o entendimento defensivo de que a autuação se trata de uma presunção fiscal, no presente caso, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

Ressalto que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente a autuação fiscal.

Considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, com as mesmas mercadorias.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 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, processo já julgado por esta mesma JJF (A.I. 269138.0090/19-0), como é devido também o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, exigência da infração 01 do presente processo.

Ressalto que as duas infrações poderiam ter sido objeto de um mesmo processo, todavia o fato de terem sido desmembradas, gerando dois Autos de Infração e fazendo parte de uma mesma Ordem de Serviço, não trouxe nenhum prejuízo ao exercício da plena defesa por parte do impugnante, não sendo motivo também para questionamento de nulidade do feito.

Sobre os acórdãos deste CONSEF, citados pelo defendant, os mesmos devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vinculam a decisão desse relator.

Destarte, verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada, portanto, as preliminares apresentadas nas razões de defesa.

Assim não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

No caso em exame, infração 01, se refere à falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMF, 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

Quanto ao entendimento do impugnante, relativo à Portaria nº 445/98, saliento que a alteração procedida através da Portaria nº 159, de 24/10/2019, apenas dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de

mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único, ao art. 10 da mencionada Portaria:

Art. 10

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

A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, na realidade, apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, descrevendo como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se apenas novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Dessa forma, apesar de a Portaria 159/19 ter sido publicada em 25/10/2019, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, tendo em vista as disposições constantes no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, não havendo dessa forma em falar em descabimento da retroatividade na presente situação.

Descabe, também, o entendimento do autuado de que admitir a aplicação do Parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Vale ainda frisar que com a nova redação da Port. 445/98, os inventários diários podem ser levados em consideração, no caso dos postos revendedores, sendo que ao considerar como data de ocorrência o último dia no exercício nas omissões detectadas, o atuante apenas beneficia o infrator.

Especificamente em relação ao mérito da lide, teço as seguintes considerações.

A Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias.

Observo que a Portaria ANP N° 26, datada de 13/11/1992, mencionada pelo autuante, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Na situação de variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia 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.

Ressalto que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam

saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura.

A exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos volumes de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas, não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Cabe frisar, que a Portaria DNC nº 26/1992, estabeleceu o limite de 0,6% para variação de volume em função da temperatura dos combustíveis, sendo que o parágrafo único, do art. 10, da Portaria nº 445/98, adotou um percentual bem mais conservador (1,8387%), mais que três vezes o estipulado pela DNC.

Entretanto, após as diligências realizadas com o intuito de garantir o pleno exercício do direito de defesa por parte do autuado, o mesmo demonstrou que grande parte das omissões detectadas decorreram de escriturações equivocadas no seu Registro 1300/EFD, vez que o estoque de fechamento e abertura do dia e do dia imediatamente anterior/posterior estavam divergentes.

Frizo que o próprio autuante, em sua última informação fiscal, reconheceu os erros apontados pelo impugnante nos estoques de fechamento do registro 1300. Relatou que examinando o registro 1310 do contribuinte, deduziu que ele fez leituras de estoque inicial, não no início das operações, mas após a entrada de combustíveis, gerando grande parte dos erros apontados.

Dessa forma acatou as correções propostas pelo impugnante, culminando com a redução do valor a ser exigido na infração em análise para R\$ 7.189,99, conforme demonstrativos constantes da mídia à fl. 116, com os quais também concordo.

Ou seja, restou evidenciado que a variação de volume elidida, no presente caso, não foi decorrente de entradas não registradas, mas de erro escritural imediatamente corrigido nos registros do dia seguinte àquele autuado, que é exatamente o estoque apurado no dia anterior, sem o equivocado lançamento de ganho.

Acrescento, ainda, que como a aplicação da infração em exame é consequência da falta de recolhimento do imposto, referente à antecipação tributária, o percentual da multa deve ser de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, pelo que retifico.

No que diz respeito às infrações 02, 03 e 04, as mesmas tratam de descumprimento de obrigação acessória, exigindo-se multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias e/ou serviços que tenham entrado ou tomado pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

O autuado alegou que o que teria ocorrido foi a expedição de nota fiscal de remessa, com a respectiva devolução.

A princípio deve ser observado que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a SEFAZ desenvolver procedimentos fiscais, por isso, é aplicado multa conforme estabelece o art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Portanto, não podem ser acatadas as alegações defensivas, considerando que ao determinar a necessidade de registro na escrita fiscal de toda e qualquer entrada de mercadoria no estabelecimento ou serviço tomado, a pretensão da legislação é de se manter os controles fiscais

e do fluxo de mercadorias desde o ingresso até a saída do estabelecimento. Neste caso, mesmo em relação a mercadorias não destinadas à comercialização ou não tributáveis, não se pode garantir um controle efetivo sem o necessário registro das entradas e saídas de mercadorias.

Destarte, considero subsistente a exigência das multas em lide.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, mantendo os demonstrativos de débitos originais das infrações 02, 03 e 04, e retificando os valores exigidos na infração 01, de acordo com o demonstrativo de débito abaixo:

Data Ocorr	Data Vencto	Base de Cálculo (R\$ )	Aliq %	Multa %	Valor Histórico (R\$ )
31/12/2015	09/01/2016	13.449,54	28,00	60,00	3.765,87
31/12/2016	09/01/2017	5.809,39	28,00	60,00	1.626,63
31/12/2016	09/01/2017	4.787,95	20,00	60,00	957,59
31/12/2017	09/01/2018	833,46	28,00	60,00	233,37
31/12/2017	09/01/2018	143,57	28,00	60,00	40,20
31/12/2018	09/01/2019	2.831,65	20,00	60,00	566,33
<b>TOTAL DA INFRAÇÃO 01</b>					<b>7.189,99</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0040/19-3**, lavrado contra **AUTO POSTO CAMURUPIM LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 7.189,99**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no montante de **R\$ 18.003,54**, previstas no art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de agosto de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR