

A. I. N° - 269138.0204/20-0  
AUTUADO - GILVAN A NUNES & CIA LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 06/10/2022

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0168-03/22-VD

**EMENTA: ICMS.** FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência/perícia. Não acatado o pedido de redução ou cancelamento da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 16/11/2020, refere-se à exigência de R\$ 171.823,47 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

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 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 e dezembro de 2019.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 11 a 22 do PAF. Inicialmente, destaca que o lançamento fiscal em apreço busca amparo na "presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto" (art. 4º, parágrafo 4º, Inciso IV, da Lei 7.014/96), especificamente de "omissão de entradas", que presume anterior "omissão de receita", tudo conforme extraído dos dispositivos indicados como infringidos pelo Autuante, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19, que transcreveu.

Ressalta que o dispositivo transcreto não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou substituição tributária, e a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que o Autuado, anteriormente aos períodos indicados no Auto de infração, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando, assim, receita não tributada (omissão de receita).

Partindo dessa premissa legal, afirma que no caso concreto, o Autuante retirou do LMC informações registradas como "ganhos", separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, elegendo apenas os "ganhos diários" como elementos componentes da apuração e fez totalizações anuais dos supostos "ganhos", dos quais deduziu o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como "ganho excessivo", sendo erigida à condição de "omissão de entradas", ocorrência que, a teor das Portarias 445/98 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques em exercícios fechados.

Suscita que seja declarada a nulidade do lançamento fiscal, por ofensa ao art. 18, IV, "a", do RPAF-BA, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, das bases de cálculo) e, por conseguinte, por cerceamento do direito de defesa.

Alega que não existe nexo causal entre a acusação fiscal e a demonstração realizada, apesar da acusação fundamentar-se no sentido de que o Autuado teria adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas. A apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descharacteriza qualquer ação dolosa por parte do contribuinte.

Diz que o Autuante apenas utilizou os registros feitos no LMC (ganho), filtrando somente a parte da escrituração que entendeu conveniente, agindo assim, além de atentar contra o conjunto das normas que diz ter seguido, criou quantidades surreais de omissões de entradas.

Registra que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, parágrafo 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de "omissão de receitas anteriores", sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque, ainda que tenha havido operações anteriores realizadas sem a emissão de notas fiscais, que poderia justificar a presunção, essas operações não ensejariam na falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

Ressalta que a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que deságua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da tributação federal, mas, em hipótese alguma, repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao "varejista de combustíveis" lançar o imposto sobre suas vendas.

Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, como por exemplo, através de flagrante de entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor de combustíveis. Diz que esse entendimento já homologado pelo CONSEF/BA, encontra respaldo, ainda, na Instrução Normativa 56/2002, nos seus itens 1 e 2.

Alega que a referida Instrução Normativa trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no parágrafo 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, deixando claro na sua fundamentação que a orientação decorreu em razão das reiteradas decisões do Conselho de Fazenda Estadual-CONSEF/BA no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do parágrafo 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no parágrafo 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária.

E foi mais adiante, definindo que "caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no parágrafo 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização".

Diz que a norma impede que seja feita a cobrança do imposto por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova relativa às aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois tais vendas não são mais tributadas. A determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização (contábeis, por exemplo), tendo em vista que, é sabido que setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos a regime de substituição tributária.

À vista disso, entende que a única interpretação que se pode concluir, do conjunto normativo, é que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da "presunção" só se aplica aos contribuintes que comercializem, ao mesmo tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação. Ainda que assim fosse, deveria ser aplicada a determinação da "proporcionalidade", aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF e pela PGE/PROFIS.

E acrescenta: ainda que se admita que a Portaria 445, superando a Lei traga a possibilidade de contemplação de operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de

documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular. Transcreve os arts. 1º e 3º da referida Portaria.

Afirma que de acordo com os demonstrativos anexos ao Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445/98, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização). O Autuante usou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as Perdas.

Diz que a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõe a Auditoria de Estoques foi utilizado, sendo esse mesmo componente erigido à condição de "omissão". Por outro lado, mesmo que essa metodologia fosse regular, as perdas, também registradas, haveriam de ser consideradas, apurando-se, ao final de cada exercício, se resíduos persistiriam.

Entende que não existe base legal para o procedimento de apuração adotado, bem assim os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida. Nada obstante a inaplicabilidade da apuração com base apenas nos "ganhos" registrados no LMC, observa que os registros foram efetuados de forma equivocada, fato que o Autuante poderia ter constatado através da simples verificação das quantidades.

Alega que é impossível a efetiva ocorrência de "ganhos diários" de milhares de litros de combustíveis. São incontáveis também as situações em que os "ganhos" são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis, e superam as capacidades dos tanques. Os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Seria necessário existir um "conluio" entre o Autuado e o Distribuidor a fim de prejudicar o Estado da Bahia. Por essa ótica é fácil perceber que condução da ação fiscal teria de ser no sentido de esclarecer os lançamentos no LMC e na correção das inconsistências apresentadas.

Afirma que a autuação recaiu sobre a sua escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de explicar ou corrigir as inconsistências. As quantidades adotadas no Auto de infração foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. O que o Autuante fez foi pinçar somente os dias em que se registrou "ganhos" e erigir tais lançamentos a título de omissão de entradas. Todavia, foram desprezados os registros concernentes às "perdas".

Indaga, como seria possível gerar ganhos (lançados no LMC e, consequentemente, na EFD / LMC usada na ação fiscal - Registro 1300), dessas quantidades absurdas? O mesmo se constata para os demais dias autuados, sempre se percebendo que a exigência recaiu exatamente sobre os erros escriturais da Autuada (e apenas sobre as "sobras").

Diz ser evidente que os dados se encontravam errados. O erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somado os volumes disponíveis de cada dia com as vendas e o estoque escritural. Não é fácil identificar o erro agora, mas é muito claro que existiu. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

Informa que os dias citados são apenas exemplos, cujas quantidades chamam mais atenção, porém a sistemática se repetiu em todos os dias inseridos na ilegal apuração. Todas as quantidades de "ganhos" foram originadas da EFD/LMC, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada. E se existiam as demais informações, das compras e vendas, por que validar apenas os registros dos "ganhos", que se amostravam infantilmente equivocados? Por que não adotar outro meio de apuração? A metodologia escolhida seguiu o *status* da própria e infeliz escrituração do Autuado, causando um desastre no lançamento, eivado de insegurança e irregularidades. Desta feita, se o Autuante validar os lançamentos dos "ganhos", há também que validar as "perdas", fazendo, na pior das hipóteses, a devida compensação.

Diz que o Autuante não seguiu um roteiro legal, tendo em vista que apenas pinçou parte dos lançamentos do próprio Autuado em sua EFD/LMC, considerou e validou os "ganhos", desprezou

as "perdas", e ainda, usou "dois pesos e duas medidas", erigindo dados fictícios à condição de fato gerador do ICMS. Se por um lado o método utilizado é ilegal, visto que somente os dados em detrimento do Autuado foram aproveitados; por outro, não se pode dizer que as operações não foram escrituradas. As informações equivocadas do Autuado devidamente lançadas, e exclusivamente elas, serviram de base de cálculo do suposto imposto devido.

Registra que a Portaria 445/98 foi criada para "esclarecer o alcance das disposições contidas na Lei 7.014, de 04 de dezembro de 1996", com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria de Fazenda, entendimento uniforme no que diz respeito à aplicação da aludida norma. Estabelece, assim, um conjunto de normas procedimentais.

Por essa razão, se encontra limitada pela Lei 7.014/96 e não pode ser "interpretada de forma apartada". A utilização, isolada, do art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98, mencionado no Auto de infração como suposto enquadramento legal da ocorrência, cria uma nova hipótese de "presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto", não contemplada no parágrafo 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, portanto claramente ilegal.

Alega que outro vício na apuração diz respeito à constatação diária dos "ganhos", e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques. A apuração se reporta a exercícios findos e, assim, fechados. Considerando o quanto já abordado, e a impossibilidade de apuração diária (exceto na hipótese do art. 41, inciso II, da Lei 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47, do mesmo diploma legal), somente se pode interpretar a inovação feita pelo parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, como sendo os ganhos diários registrados um dos componentes da auditoria de estoques. Considera-lo de forma isolada, como já abordado, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Também registra, que a Portaria 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o Contribuinte. Ainda que a interpretação espelhada no AI fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada. Porém, essa colocação é apenas medida de segurança, na medida em que resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado de uma IN, visando, de forma agressiva o conjunto normativo à Lei, para a própria condução da ação fiscal.

Ressalta que mais um ponto que deve ser analisado se reporta aos registros LMC/1300 EFD, utilizados na forma de apuração. As quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias. Diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura do Fisco isenta e responsável, seria conceder o prazo legal para a retificação. É certo que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Caberia à fiscalização, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar o Autuado para que fizesse as devidas correções.

Diz que lição aplicável ao caso, deixada pelo saudoso Julgador, Dr. José Raimundo Conceição, seguida pelos demais membros da Respeitável 1ª JJF, expressada na diligência levada a efeito na instrução do AI nº 206903.0001/16-0. Frisa que as questões relativas às inconsistências na Escrituração Fiscal Digital não constituem fato gerador de ICMS e devem ser resolvidas na forma da legislação em vigor (art. 251 do RICMS-BA-12).

Se houve o cometimento de alguma infração, afirma que até contundente prova em contrário, se limitou ao campo das obrigações acessórias: inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, da multa expressa em lei. Conforme amplamente demonstrado, a autuação é insegura e ilegal, pois impõe um verdadeiro regime de exceção, a contribuinte em situação regular.

Acrescenta que já ficou fartamente comprovado que a autuação recaiu simplesmente sobre os volumes lançados, e equivocadamente em sua EFD, a título de "ganhos", não tendo sido realizada uma auditoria de estoques. Portanto, não existe nexo entre a acusação ("operações não

escrituradas") e a realidade dos fatos (apenas os ganhos diários registrados na EFD LMC). Não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa aplicável, dentro do ilegal meio usado, seria o art. 42, III, "g", da Lei 7.014/96.

Olhando pelo lado da multa aplicável, alega que existe mais uma comprovação da precariedade da forma "eleita" na apuração. A Portaria 159/19, alterando o art. 10 da Portaria 445/98, preconiza, no item 1 do inciso I "a", que "a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso III, "g"). Considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta e não comprovada infração.

Em relação ao mérito, diz ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), declarados na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal. Estando as quantidades declaradas, ainda que fossem verdadeiras e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%.

Informa que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, logo que solicitado no prazo de 60 dias, contados do protocolo da defesa, para a juntada ao PAF. Diz que resta justificado o prazo ora pedido, na medida em que a retificação das inconsistências demandará muito tempo e trabalho. Apresentando em anexo mídias contendo os lançamentos "originais" (usados na autuação - 2015 e 2016), pede ao Julgador, uma vez distribuído o PAF, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Ressalta que os dados (movimentação comercial) das DMAs constantes no sistema da SEFAZ, em relação a todo o período autuado, demonstram os valores totais das movimentações, sendo mais uma prova da inexistência de qualquer aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária aplicada. O início da ação fiscal, diante de tantas evidências, deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD. Não sendo atendida tal determinação, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então, infracional, conforme Lei 7.014/96.

Com lastro em todos os argumentos e elementos ora apresentados, caso as questões prejudiciais sejam superadas, o Defendente pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho a feito, objetivando a apuração da verdade material, repetindo que a autuação foi realizada a partir da extração de parte dos dados do LMC, inconsistentes, cujos volumes lançados demonstravam de forma primária a total incompatibilidade com a real movimentação. As quantidades tributadas, assim, sequer foram levantadas (o que se faria via auditoria de estoques). Os erros na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS. Qualquer outro elemento necessário à realização da revisão ora pleiteada, fica à disposição do Fisco, bastando ser solicitada ao contribuinte. A revisão poderá atender, inclusive, o disposto na IN 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Ainda que seja levada a efeito uma "real auditoria de estoques", a observância de todas as formalidades aplicáveis demonstrará a ineficácia completa do lançamento.

Entende que o parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, não pode ser utilizado de forma isolada e não se aplica a fatos pretéritos. No que se refere à fórmula para aplicação de 1,8387%, os registros diários de "ganhos" são apenas um dos componentes da auditoria de estoques, mesmo, assim, não podem ser considerados para fins da auditoria regulada pela IN, diariamente e exclusivamente.

Diz que a apuração, por exercício fechado, como normatizado pela Portaria 445, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). Todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. As perdas se juntam ao bloco das saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas.

A título de exemplo, mencionando os exercícios de 2015 e 2016, computadas as perdas e ganhos, conforme anexo Registro 1300 (utilizado na ação fiscal), afirma que a conclusão é de que as perdas sempre e são muito maiores que os ganhos, o que implicaria em "despejar no meio ambiente", anualmente, milhões de litros de combustíveis. A outra conclusão é no sentido de que a constatação de "omissão de saídas pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal", não gera nova incidência do imposto.

Alega que admitir a aplicação isolada do parágrafo único do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, o que igualmente conduz à improcedência do lançamento. Indaga, se os ganhos escriturados fossem "zero", ou ínfimos, sem qualquer compatibilidade com a realidade das movimentações nos períodos, seriam adotados na apuração e considerados como único elemento na auditoria? A resposta a essa pergunta conduz toda à fundamentação para uma decisão justa e isenta.

Diz que as planilhas de apuração dos "preços médios unitários" indicam aquisições, exclusivamente, ao distribuidor PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido. A Portaria 445 não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007.

Pelo exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na IN 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito. Pede e espera que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, improcedente.

Ultrapassada às preliminares de nulidade levantadas, na hipótese de ser apreciado o mérito da autuação, destaca que os registros encaminhados e transmitidos à SEFAZ/BA através da EFD especialmente o Registro 1300, contém inconsistências que resultaram no apontamento da infração atinente às omissões de entrada que não correspondem à verdade material dos fatos.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, de modo que coloca à disposição toda a documentação necessária para realização efetiva de uma auditoria de estoques a fim de apurar a real movimentação do Autuado nos exercícios fiscalizados (verdade material).

Comenta sobre os princípios da legalidade tributária e da verdade material, citando ensinamentos da doutrina, mencionando também, que a autotutela é princípio constitucional implícito, previsto no art. 37, *caput* da CF. É o poder de revisão e correção exercido pela Administração Pública sobre seus próprios atos quando ilegais, inoportunos ou inconvenientes, com iniciativa de ofício ou mediante provocação do administrado. Trata-se de poder-dever admitido ampla e pacificamente tanto pela doutrina como pela jurisprudência pátria, tendo sido até mesmo editadas duas súmulas no Supremo Tribunal Federal, Súmulas 346 e 473.

Roga para que sejam admitidas as presentes razões, sob pena de desrespeitar frontalmente os princípios retro mencionados, vez que estará pactuando com o desrespeito à lei.

Quanto à multa, alega que foi aplicada em percentual nitidamente confiscatório, em afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte, configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

Diz que é absolutamente explícito o exagero da multa de 100% (cem por cento) aplicada. Nela foi utilizado percentual absurdamente elevado e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal vigente em nosso país. Tais multas são tão elevadas que assumem o caráter confiscatório, a não ser que se considere absolutamente normal, penalidades que ultrapassem os parâmetros de uma economia cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito.

Afirma que, atualmente, já é reconhecida a ilegitimidade de multas absurdamente elevadas e o Poder Judiciário começou a enxergar o efeito confiscatório e a falta de razoabilidade e proporcionalidade das multas tributárias, razão pela qual as tem reduzido. Apresenta o entendimento da jurisprudência pátria e ensinamentos do Professor Rui Barbosa Nogueira.

Conclui que resta clara e explicitamente configurado o caráter confiscatório e abusivo da aplicação da multa, por conseguinte, deve ser reduzida ou anulada por este nobre Conselho.

Diante do exposto, requer:

- a) Que seja declarado nulo o presente Auto de Infração por descumprimento de normas legais, especialmente a Lei 7014/96, a IN 56/07 e a Portaria 445/98, no que se refere ao roteiro de fiscalização aplicado;
- b) Que seja convertido o presente PAF em diligência ou perícia, por fiscal estranho ao feito, para revisão das quantidades apuradas que culminaram nas supostas omissões de entrada;
- c) Que seja corrigida a multa indicada neste lançamento de ofício de forma que corresponda à previsão legal da Lei 7014/96;
- d) Seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada;

O autuante presta informação fiscal às fls. 29 a 48 dos autos. Faz um relato sobre as alegações defensivas e informa que em relação ao pedido de nulidade do lançamento, a inclusão do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19, alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pelo próprio Impugnante e anotados na sua EFD.

Afirma que hoje não é mais correto dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”. Diz que também é errado afirmar que foi empregado “método não contemplado pela Portaria 445/98”, ou que “não existe base leal para o meio de apuração adotado”, ou que o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal” ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.

Quanto as alegadas inconsistências na EFD, diz que é responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade, sendo correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis. Afirma que é errado pretender aplicar a proporcionalidade prevista na IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

Registra que as alterações feitas pela Portaria 159/19 na Portaria 445/98 retroagem à data de ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º do CTN e, sendo assim, é equivocado dizer que a Portaria 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação.

Ressalta que o Defendente alegou que a multa de 100% tem “um percentual nitidamente confiscatório”. Afirma que não é esse o foro adequado para se discutir os limites da legislação tributária da Bahia. Diz o impugnante citou alguma jurisprudência sobre o assunto, lembrando que “nos termos da jurisprudência do STF, é inconstitucional a imposição de penalidade pecuniária que não se traduza em valor superior ao do tributo devido, ou seja são inconstitucionais multas superiores a 100% do tributo levantado.

Comenta sobre os princípios da legalidade e da verdade material e afirma que no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do imposto. Diz que não tem fundamento a censura do Impugnante e afirma que o LMC físico e os seus registros contábeis não

fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Informa que no caso dos postos revendedores de combustíveis, os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD. Em razão dessa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentado o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, que transcreveu.

Diz que até a publicação da Portaria 159, de 24/10/2019, 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.

Com o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 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. À vista disso, com a nova redação da Portaria 445/98, 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 Registro de Inventário, como a redação anterior da Portaria 445/98 impunha. Cita o que estabelece o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional.

Quanto ao argumento defensivo de inexistência de “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização, afirma que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação. Diz que em relação à variação limite fisicamente possível, todo valor além desse limite, forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização, naquele dia. Assim, admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

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

Ressalta que embora a Constituição não se refira literalmente às sanções, hoje é pacífico que essa proibição também atinge as multas e penalidades pecuniárias com esteio no direito de propriedade, fundamental em um regime capitalista.

Registra que os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos, o ônus da demonstração de que a EFD está errada é do Defendente, e a prova desses erros, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos.

Também comenta sobre os conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis quanto ao Inventário e informa como é feito um levantamento quantitativo de estoques, afirmado que no caso 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, disso, destaca que os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste SINIEF 01 de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEP/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações para atender aos seus propósitos.

Ressalta que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia). Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência.

Diz que na EFD, esses controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320. As perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidados por combustível no registro 1300. Também as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas no registro 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores émeticulamente anotado a cada dia, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

Apresenta a posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis e afirma que o Fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis maior do que o contabilizado, e é forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS. Diz que o Fisco da Bahia utiliza um critério (1,8387 do volume disponível para comercialização) que garante, com grande margem de segurança, que os ganhos ocorridos além do limite imposto pela legislação são efetivamente devidos a entradas sem documentação fiscal e não a diferenças de temperatura na comercialização.

Comenta sobre o fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela SEFAZ Bahia para os ganhos registrados na EFD, afirmando restar patente que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor, e a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor.

Sobre o argumento de que deveria ser realizado cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas, diz que não deve prosperar, porque o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Por isso, é errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”.

Esclarece que na realização do trabalho foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD e a simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos volumes registrados na EFD do Impugnante, os erros devem ser devidamente comprovados.

Diz que os livros são considerados meio de prova contra o empresário, a escrituração equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, e o contribuinte não pode apresentar o LMC como prova contra o registro 1300 da sua EFD porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Quanto à solicitação de prazo para a regularização da EFD, diz que a Fiscalização examinou os arquivos mensais da EFD, apresentados, e constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1300 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Acrescenta que os ganhos e perdas anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque

inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis anotadas no registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer inconsistência.

Comenta sobre o cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor na omissão de entradas de combustíveis, mencionando o art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96, o art. 7º, II da Portaria 445/98 e a Instrução Normativa nº 56/2007. Diz que o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV da Lei 7.014/96 e não no art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96.

À fl. 51 esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que o Autuante informasse se foram anexados ao Auto de Infração todos os demonstrativos (análítico e sintético) que serviram de base para a exigência fiscal. Se necessário, juntasse novo CD ROM contendo os demonstrativos sintético e analítico do levantamento fiscal.

A Inspetoria Fiscal entregasse ao autuado de cópia de todos os elementos que fossem anexados aos autos pelo autuante, mediante recibo firmado pelo contribuinte ou seu representante legal, reabrindo o prazo de defesa.

Em cumprimento à diligência, o Autuante juntou CD ROM à fl. 56 contendo as planilhas do levantamento fiscal. Por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, o autuado foi intimado acerca dos demonstrativos anexados pelo Autuante, constando como data de ciência 28/03/2022, e a informação de que *acompanha cópia do pedido de diligência e do arquivo magnético, sendo reaberto o prazo de defesa*. Decorrido o prazo concedido, o deficiente não se manifestou.

A Sessão de Julgamento, realizada por videoconferência, foi acompanhada pelo Autuante, o Auditor Fiscal Jefferson Martins Carvalho.

## VOTO

O Deficiente suscitou a nulidade do presente lançamento fiscal, alegando ofensa ao art. 18, IV, "a", do RPAF-BA, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, das bases de cálculo) e, por conseguinte, por cerceamento do direito de defesa.

Disse que a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que o Autuado, anteriormente aos períodos indicados no Auto de infração, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando, assim, receita não tributada (omissão de receita).

De acordo com os dados cadastrais, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na Legislação Tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência 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.

Entretanto, não obstante essa falta de comprovação, 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.

Como já foi dito, 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.

Portanto, é inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal realizada neste sentido.

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. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à 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 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, no período fiscalizado, e não houve necessidade de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa.

Constata-se que o Auto de Infração não trata de presunção de omissão de saídas, como alegou o deficiente. O presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a 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, , inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade deste lançamento, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo deficiente, observo 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.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência/perícia, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99).

O deficiente requereu ao Julgador, uma vez distribuído o PAF, e prestada a informação fiscal, que fosse reaberto o prazo de defesa. Entretanto, conforme previsto no § 7º do art. 127 do RPAF-BA, somente se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, o que não ocorreu no presente PAF.

Vale salientar que em atendimento à diligência encaminhada por essa Junta de Julgamento Fiscal o autuado foi intimado (fl. 58) acerca dos demonstrativos anexados pelo Autuante, constando como data de ciência 28/03/2022, e a informação de que *acompanha cópia do pedido de diligência e do arquivo magnético, sendo reaberto o prazo de defesa*. Decorrido o prazo concedido, o deficiente não se manifestou.

Quanto ao mérito, o Auto de Infração trata da 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 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 e dezembro de 2019.

O autuante destacou que o imposto foi exigido do defendant na condição de responsável solidário, e 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 7.014/96, no art. 6º.

Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O Autuado afirmou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. Disse que o Autuante fez foi pegar somente os dias em que se registrou “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas. Apresentou o entendimento de que os erros na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS.

Disse que o erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somado os volumes disponíveis de cada dia com as vendas e o estoque escritural; que não é fácil identificar o erro agora, mas é muito claro que existiu. Caberia à fiscalização, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar o Autuado para que fizesse as devidas correções.

Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, solicitando prazo para a juntada ao PAF.

Observo que a Escrituração Fiscal Digital – EFD que 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. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao

contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

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.

No presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387% (previsto na Portaria 445/98), que é mais que três vezes 0,6% estabelecido pela ANP.

Vale ressaltar que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defensor, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

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

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

O autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96), sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

Vale salientar que Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019) alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10 da mencionada Portaria:

*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).*

O posicionamento do autuante é no sentido de que a modificação da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Entendo que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC acima do percentual permitido pela legislação.

O autuado apresentou o entendimento 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. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Observo 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. No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes.

Concordo com o posicionamento do autuante de que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas correspondentes aos de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

No levantamento fiscal constam os valores correspondente aos ajustes de ganho escriturados pelo Autuado, o limite estabelecido pela SEFAZ e a omissão de entradas apurada, ressaltando-se que em cumprimento à diligência encaminhada por esta Junta de Julgamento fiscal, o Autuante juntou CD ROM à fl. 56 contendo as planilhas do levantamento fiscal. Por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, o autuado foi intimado (fl. 58) acerca dos demonstrativos anexados pelo Autuante, constando como data de ciência 28/03/2022, e a informação de que *acompanha cópia do pedido de diligência e do arquivo magnético, sendo reaberto o prazo de defesa*. Decorrido o prazo concedido, o deficiente não se manifestou.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Quanto à multa, o Deficiente alegou que foi aplicada em percentual nitidamente confiscatório, em afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa aplicável, dentro do ilegal meio usado, seria o art. 42, III, alínea “g”, da Lei 7.014/96.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d”, da Lei 7.014/96.

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

*(...)*

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

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

Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação tributária.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0204/20-0**, lavrado contra **GILVAN A NUNES & CIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 171.823,47**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2022

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA