

A.I. Nº - 206923.0008/20-6
AUTUADO - CORESFILE COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 29/12/2022

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0261-02/22-VD**

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO FISCAL. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA EM ÍNDICE SUPERIOR AO ADMITIDO PELA ANP REGISTRADA NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Infração subsistente. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. A empresa adquiriu mercadorias sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração subsistente. Indeferido o pedido de diligência e perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 23/06/2020, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 47.276,10, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas:

INFRAÇÃO 01 – 04.07.01 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. ICMS exigido R\$ 40.191,32, mais multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, correspondente aos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. IV; art. 6º, inc. IV; art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96 e art. 10, Parágrafo Único da Portaria nº 445/98.

INFRAÇÃO 02 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. ICMS exigido R\$ 7.084,78 mais multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, apurada nos períodos de dezembro de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. IV; art. 6º, inc. IV; art. 23, § 6º, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e art. 10, Parágrafo Único da Portaria nº 445/98.

A autuada impugnou o lançamento, fls. 08 a 13, frente e verso, onde inicialmente demonstra ser tempestiva a defesa, relata que foi fiscalizado de forma eletrônica, através de informações cruzadas digitalmente, por suposta agressão do RICMS, alcançando o período de 01/01/2015 a 31/12/2019, reproduz as infrações, e queixa-se que tudo ocorreu de forma censurável e sem que o Fisco tenha analisado a situação real da empresa, somente se valendo do sistema criado e de informações encaminhadas.

Preliminarmente argui a nulidade do lançamento, considerando que somente depois da conclusão a que chegou a fiscalização lhe deu condição de manifestação, cuja científicação de início de ação fiscal, foi feita através Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, inclusive não indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, tão pouco pedindo qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto.

Conclui que não foi observado o art. 50 inc. LV, da Constituição Federal, que garante a ampla defesa e o contraditório, não houve a possibilidade de manifestação no curso das apurações e restringiu a defesa quando não o possibilitou ter acesso a todos os dados do cruzamento feito com os sistemas disponíveis, encaminhando-se resumo que não retrata os fatos e sem que tivesse acesso anterior à lavratura para justificar os fatos e atos, passando a lavratura do Auto de Infração de forma a fazer prevalecer a vontade do Estado e sem propiciar as garantias ao contribuinte.

Complementa que tudo foi feito de forma unilateral e utilizando sistemas, com pouco tempo de implantação, sem confiabilidade, necessitando aprimoramento, com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pelo posto à SEFAZ que contém inconsistências, ou a existência de algum erro escusável.

Defende que seria de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da lavratura do Auto de Infração já com indicação de possível sonegação na entrada ou saída, ou mesmo para se verificar o lançamento pelo próprio sistema de dados repetidos e incorretos.

Conclui que não houve correção na marcha dos procedimentos administrativos investigatórios, somente com a científicação de início da ação, sem possibilitar qualquer explicação ou justificativa.

Explica que isto ocorreu porque a científicação não indica qualquer possibilidade de acesso à informação acerca da ação fiscal, razão pela qual pugna pela nulidade do processo administrativo que veio a resultar no Auto de Infração, que poderá ser confirmada ao analisar e levantar todos os dados constantes do Livro de Movimentação de Combustível - LMC elaborado pelo posto e mantido para conferência, acaso se faça necessário, através de perícia ou mesmo para parecer da assessoria técnica da Junta de Julgamento Fiscal.

Requer que seja determinada a diligência para levantamento dos erros existentes no levantamento, elaborado sem considerar que em alguns dias se tem ganhos, porém em outros se tem perdas, existindo correspondência entre um e outro.

Assevera ter encaminhado informações fiscais através de sistema eletrônico, SPED-fiscal, que tem algumas inconsistências e pode gerar erros, razão pela qual o posto é obrigado a manter, além das informações transmitidas via eletrônica o LMC escritural, fazendo os lançamentos dia a dia, produto por produto.

Aconselha, para se conhecer a realidade do SPED, fazer as compensações devidas entre os dias, já que em um existe perda e em outro, ganho, ou vice-versa e levar em conta que o posto nem sempre dispõe de equipamentos de medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, o fazendo também de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão, portanto, com pequenas inconsistências.

Diz que quando há pequenos erros num dia, este pode ser corrigido no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

Acrescenta que o próprio sistema usado, por vezes possibilita a incorreção de dados, cuja falha repercute nos próximos dias até que se faça a correção, normalmente no dia seguinte, não havendo interferência no sistema eletrônico por parte de preposto da empresa, que somente lança dados para que sejam registrados, ou seja, distorções podem ocorrer em função do sistema.

Complementa que também que pode haver mudança do sistema eletrônico utilizado pelo posto, fato que ocorreu no posto fiscalizado, consequentemente pode haver discrepância entre dados e informações, as quais não se pode considerar como irregularidade, vez que o LMC se encontra correto.

Relata que contrariando o procedimento usual, no presente caso, a Fiscalização comunicou que estaria fiscalizando, não dando conhecimento do que estaria sendo feito e nem como se estava realizando os atos fiscalizatórios, realizados de forma eletrônica, cruzando informações do sistema da SEFAZ, através de um “*sistema que se denominou LMC/REGISTRO 1300 da EFD*”, onde cruza informações do LMC, com os registros da EFD, encontrando-se com isto muitas inconsistências e que resultam em supostas irregularidades.

Assevera não haver dúvida de que informações da ANP, contidas no LMC, cruzadas com a da SEFAZ importaria em se encontrar equívocos e discrepância, restando evidente que a SEFAZ apenas considerou supostos ganhos e desprezou as perdas. Deste modo, o encontro das informações em um dia e no outro não reflete o que efetivamente ocorreu, pois, ao desprezar as perdas escrituradas no LMC, levou a fictícios ganhos, que resultaram em impostos indevidos, frutos de bitributação, porque tudo já teria sido recolhido por substituição tributária, uma vez que não houve qualquer ingresso de combustível sem a respectiva nota fiscal.

Indica que o sistema de fiscalização da SEFAZ, utilizado para a lavratura do Auto precisa de aprimoramento, bem como os sistemas usados pelos postos, a fim de afastar inconsistências e evitar autuações para impor multa de forma injusta, sem atender à legislação estadual, em especial o RICMS e sem a participação ativa do fiscalizado para apresentar as explicações.

Explana que os levantamentos feitos pela fiscalização no cruzamento da variação volumétrica admitida pela ANP, anotada do LMC, e o Registro 1300 da EFD, demonstram que o sistema foi falho, apresentando inconsistências, portanto somente poderá levar adiante a fiscalização do modo como foi feita, se houver aprimoramento, com a ouvida do contribuinte para obter informação da gestora do sistema eletrônico que se utiliza.

Finaliza que o Auto de Infração, como lavrado é nulo de pleno direito, porém, por zelo, apresentará as alegações para afastar as multas, que servem para ambas as infrações.

Ao abordar o mérito da primeira infração, aponta que da análise do levantamento denota que os erros, tomados como ganhos, na passagem de um sistema para outro do dia, de forma salteada em determinados dias, não existiram, conforme pode-se observar no demonstrativo da fiscalização, gerado em função do próprio sistema utilizado pelo SEFAZ em cotejo as informações prestadas através do SPED-fiscal, alcançando os combustíveis: Gasolina Comum, Gasolina Aditivada Grid, Etanol Comum, Óleo Diesel Comum e Óleo Diesel BS10.

Afirma que existem de inconsistências nos sistemas com efetivos erros, tanto que se aponta ganhos que resultaram em omissões de entrada de Gasolina Comum em 02/06/2015, 12/10/2015 e 31/01/2016 e vários outros dias, indicando ganhos, quando estes nunca existiram, consoante demonstrativo, ora acostado, indicando pequenos ganhos e perdas que se compensam não podendo ser considerado como omissão de entrada, mesmo porque a diferença encontrada de ganho ou perda normalmente fica abaixo da própria evaporação permitida e, quando isto não ocorre, há compensação imediata no dia seguinte ou nos dias seguintes, normalmente por ter ocorrido simples erro de leitura com acréscimo ou decréscimo na leitura.

Complementa que ocorreram fatos semelhantes com o combustível Gasolina Aditivada nos dias 30/11/2015, 22/12/2015, 03/10/2016 e 23/02/2017, havendo perdas e ganhos que ficaram dentro do limite permitido, sem a ocorrência da litragem apontada como ganho, não caracterizando omissão.

Assevera estar tudo comprovado e retratado no demonstrativo, ora acostado, inclusive com a juntada dos LMCs dos dias. Tais fatos ocorreram em vários outros dias apontados na listagem de omissões de entrada de combustíveis, que não podem ser considerados.

Sinaliza que em 05/05/2017 se apontou ganho/omissão de entrada de Gasolina Comum de 9.813,05 litros, fato que não existiu, conforme informações a seguir resumidas.

Gasolina Comum

| Data | 04/05/2017 | 05/05/2017 | 06/05/2017 |
|-----------------------------------|-------------|--------------|-------------|
| Estoque Inicial | 11.574,53 | 17.876,59 | 12.710,03 |
| Aquisição | 10.000,00 | 0,00 | 0,00 |
| Vendas | 3.691,68 | 5.124,45 | 6.663,77 |
| Estoque final físico | 17.882,85 | 12.752,14 | 6.046,26 |
| Volume de registro do LMC/medição | 17.876,59 | 12.710,03 | 6.044,65 |
| Ganho (+) /Perda (-) | 6,26 | 42,11 | 1,61 |

Em 04/05/2017 foi adquirido 10.000,00 litros de Gasolina Comum, conforme nota fiscal eletrônica - NF-e nº 1705520.

Conclui restar evidenciado que não houve qualquer ganho tampouco a ocorrência de omissão de entrada, fato que não justifica a indicação da omissão de entrada, pois trata-se de um equívoco, que pode ser do sistema da SEFAZ ou o do posto, erro de leitura, ou mesmo lançamento de nota fiscal em um dia e o descarregamento em outro, ou vice-versa ou ainda falta de compensação entre perdas e ganhos.

Apresenta como outro exemplo para reforçar suas alegações o ocorrido com o Álcool Comum, que a fiscalização apontou que em 05/05/2017 houve omissão de entrada de 4.951,53 litros.

As ocorrências dos dias anterior e posterior, seguem resumidas.

Álcool Comum

| Data | 04/05/2017 | 05/05/2017 | 06/05/2017 |
|-----------------------------------|--------------|---------------|--------------|
| Estoque Inicial | 9.841,00 | 13.837,98 | 12.982,55 |
| Aquisição | 5.000,00 | 0,00 | 0,00 |
| Vendas | 981,98 | 969,45 | 1.178,75 |
| Estoque final físico | 13.859,02 | 12.868,52 | 11.803,80 |
| Volume de registro do LMC/medição | 13.837,98 | 12.982,55 | 11.760,00 |
| Ganho (+) /Perda (-) | 21,04 | 114,03 | 43,80 |

Em 04/05/2017 foi adquirido 5.000,00 litros de Álcool Comum, através da nota fiscal eletrônica - NF-e nº 1705519.

Conclui que não houve qualquer ganho tampouco a ocorrência de omissão de entrada, uma vez tudo decorre de equívoco como já mencionado.

Informa que o mesmo fato ocorreu em 05/05/2017, em que se indicou ganhos de Diesel DS10 de 4.843,86 litros, sendo que estes fatos não ocorreram, como demonstra o levantamento feito pelo posto e que diz juntar, acostando-se também as folhas do LMC correspondente, não obstante toda escrituração do LMC físico se encontrar à disposição para verificação da COPEC ou da ASTEC.

Óleo Diesel BS10

| Data | 16/05/2019 | 17/05/2017 | 18/05/2017 |
|------|------------|------------|------------|
| | | | |

| | | | |
|-----------------------------------|--------------|---------------|---------------|
| Estoque Inicial | 5.423,91 | 4.303,55 | 9.504,14 |
| Aquisição | 0,00 | 5.000,00 | 0,00 |
| Vendas | 1.041,92 | 213,81 | 183,49 |
| Estoque final físico | 4.381,99 | 9.089,74 | 9.320,65 |
| Volume de registro do LMC/medição | 4.303,55 | 9.504,14 | 8.956,00 |
| Ganho (+) /Perda (-) | 78,44 | 414,40 | 364,65 |

Em 17/05/2019 adquiriu 5.000,00 litros do combustível através da nota fiscal eletrônica - NF nº 1998993.

Explica que a compensação entre as perdas e ganhos ocorre de forma automática de um dia para outro e pode acontecer com todos os combustíveis comercializado no posto. Tomando-se as quantidades levantadas nos demonstrativos por ano/mês/dia e por combustível, ora acostados, e cópias dos LMCs se comprova que as perdas e ganhos indicados estão corretas e, tal fato, determina o afastamento dos supostos valores de ganhos e a absurda indicação de que ocorreu omissões de entrada.

Ressalta que os fatos suscitados ocorreram em todos os dias do levantamento elaborado COPEC/SEFAZ com a indicação de ganhos, que resultaram em apontar omissões de entrada (erros reparáveis), portanto, garante que não existiu qualquer valor de ganho, decorrente de compensações onde se adotou valores ou números que podem ter sido criados pelo próprio sistema no momento do encaminhamento do SPED-Fiscal. Por isso, diz trazer os demonstrativos de cada um dos combustíveis comercializados e cópia dos LMCs físicos que abrangem os dias anteriores e posteriores das datas indicadas em que houve suposta irregularidade.

Ressalta que em todos os meses há a indicação no levantamento se houve perdas ou ganhos, fato que diz ocorrer por força da evaporação possível, conforme legislação da ANP. Todavia, os erros de ganhos nos dias indicados no levantamento da fiscalização, resultaram de erros no cotejo entre as verificações feitas pela SEFAZ e informações fornecidas pelo próprio posto, tendo-se inconsistências apuradas por falha de um ou outro sistema.

Explica que se admitindo a tese da SEFAZ, ter-se-á nova tributação de ICMS sobre o combustível supostamente ingressado no posto sem nota fiscal ou onde se fez a contabilização, quando isto não ocorreu.

Frisa que os levantamentos realizados pelo posto indicam que não existiram valores de ganhos, tampouco omissão de entrada implicando na tributação como encargos, inclusive, multa pesada.

Impugna os levantamentos feitos pela SEFAZ, no particular diante do que consta nos LMCs, de todos os combustíveis, cuja exame e avaliação pode ser feita, pela própria COPEC ou mesmo pela ASTEC.

Repisa que ocorreu inconsistência dos sistemas e que pede aprimoramento a fim de que se possa cruzar informações sem apontar grave divergências, com criação de ganhos inexistentes e de ocorrência de omissão de entrada, ou mesmo lançamento de estoques fictícios e que não se poderia ter no posto.

Requer que seja desconsiderado os levantamentos impugnado, iniciando-se novo procedimento fiscal com fito de apurar a verdade sobre a compra e venda de combustíveis, perdas e ganhos, para não propiciar a cobrança de novo imposto, quando já se fez o recolhimento destes, por substituição.

Aponta que levar adiante o levantamento feito pela SEFAZ implicaria em verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado, pois agride a legislação pátria, quer seja a ordinária, quer seja a constitucional.

Pondera que se no demonstrativo, vários dias e períodos em que foram tomados valores de ganhos, subtraindo-se os limites utilizados pela SEFAZ devido a evaporação, maior do que 0,6%,

para indicar a existência de omissão de entrada, com base no apurado decorrente do cruzamento das informações contidas nos registros R200, R300 do SPED e notas fiscais de entrada, sem que houvesse qualquer omissão por parte do posto, consoante o LMC mantido e à disposição da fiscalização, conclui não haver fundamentação para a manutenção das infrações 01 e 02, porque nunca houve ganho tampouco omissão de entrada

Assegura que tais fatos estão mais que comprovados, como os demonstrativos e cópias do LMCS, que podem ser auditados por determinação da Junta de Julgamento Fiscal, utilizando-se do setor especializado, que confirmará tudo quanto foi argumentado.

Lembra que Administração Pública e o próprio Órgão Julgador não podem atropelar as normas legais e fincar a sua vontade, não observando o direito de defesa, pois, não se ouviu o autuado em nenhum momento.

Entende ser indiscutível a ocorrência de inconsistência dos sistemas, sobre os quais pede aprimoramento a fim de cruzar informações sem apontar graves divergências, com criação de ganhos inexistentes e da indicação de omissão de entrada, ou mesmo lançamento de estoques fictícios e que não se poderia ter no posto, cuja capacidade é delimitada, sendo que a SEFAZ dispõe das informações e dados constantes da ANP.

Pede que sejam desconsiderados os levantamentos realizados e iniciando novo procedimento fiscal com o objetivo de apurar a verdade sobre a compra e a venda de combustíveis, perdas e ganhos e evitar a cobrança de novo imposto, já recolhido por substituição.

Repisa que se levado adiante o levantamento da SEFAZ haverá verdadeiro confisco, pois não é possível que o Estado busque e venha a se locupletar com a cobrança de multa não devida pelo contribuinte, inclusive com bitributação.

Requer o deferimento de todos os meios de provas admitidas em direito, indicando, de logo, a juntada posterior de documentos, além dos aqui anexados, e outros que se fizerem necessários, tudo para que, afinal, seja a Auto de Infração julgado improcedente, como efetivamente o é, fazendo-se justiça e aplicando-se melhor as normas constantes do RICMS, por ser de direito.

Pede, de forma alternativa, que se considerada parcialmente a defesa apresentada, que se reduza substancialmente as multas apontadas, afastando-se a bitributação e a cobrança de multa sobre mercadorias não recebidas ou mesmo que foram para simples remessa.

Sinaliza que o valor do imposto cobrado foi levantado com base no valor médio tomado para cada combustível, por ano, o que fica impugnado, mesmo porque, a média que se toma não seria representativa dos preços de bomba, ocorrendo sempre variação para menos ou para mais, o que implica em se ter preço médio divergente do real.

Requer, ainda, o direito de ser intimada de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a impugnação/informação fiscal a ser apresentada pelo autuante, sob pena de nulidade processual, considerando que assiste direito de manifestação acerca do que for apresentado para garantia da ampla defesa e do contraditório.

Pugna, por fim, todos os meios de prova em direito admitidos, em especial o levantamento do LMC do posto e da avaliação das notas fiscais de ingresso de todas as mercadorias, quer seja de devolução, de aquisição, ou por simples remessa, a fim de garantir o direito a ampla defesa e que o levantamento feito pela SEFAZ seja inteiramente revisto pela Junta de Julgamento Fiscal.

O autuante prestou a informação fiscal às fls. 26 a 34, frente e verso, onde inicialmente tratando da obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização, diz que a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do Auto de Infração ou Notificação Fiscal, quando vige o princípio inquisitorial e somente em fase seguinte, a contenciosa, inaugurada com a impugnação administrativa, é quando se observa o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal.

Quanto a arguição da falta de intimação da autuada acerca do início do procedimento fiscal, nega, pois, foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização, e remetido ao contribuinte via DT-e, Anexo 01.

Garante que para o exercício do seu direito de informação, a autuada deve ter acesso integral a todos os elementos do processo, portanto sua alegação de não ter acesso a estas informações, não é verdade, visto que autuação foi integralmente baseada nos dados do SPED, aos quais tem total acesso e os anexos ao Auto de Infração são um resumo dos fatos, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Ao tratar a inexistência de “presunção de omissão de entradas”, explica que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo - ANP de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC nº 26/92.

Complementa que dessa forma, se criou uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “*fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura*” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag n.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Conclui que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação: **(I) Premissa maior associada a resultados conhecidos:** Todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física e suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor; **(II) Premissa menor:** Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico; e **(III) Dedução:** Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

Finaliza que fixada essa variação limite, todo valor além desse valor, forçosamente não corresponde ao volume de combustível que estava inicialmente disponível para comercialização naquele dia. Se admitidos como corretos os registros da EFD, o que exceder aquele limite físico, só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

Ou seja, 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.

Acerca do controle dos estoques na ótica das Ciências Contábeis, traz doutrina de Elizeu Martins e nesse contexto, afirma que a Portaria nº 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, para “*orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais*” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais, portanto não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

Aborda o inventário dos estoques, sob a ótica de Ciências Contábeis, cita lição de José Carlos Marion, e escreve que o inventário trata da contagem física, *in loco* das mercadorias, portanto, a Portaria nº 445/98 tem como parâmetro no levantamento dos estoques duas contagens físicas do bem, uma no início e outra no final do período analisado.

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

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

Lembra que os inventários podem ser feitos com frequências diferentes, sendo que o controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores, é mais rigoroso e 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.

Complementa que devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26/1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01/1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital - EFD no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9/2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos: (i) Proteção do consumidor contra a adulteração; (ii) Controles mais eficazes para detectar vazamentos especificada pela ANP que possam ocasionar danos ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população; (iii) Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS; e (iv) Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Pontua que no LMC há um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas. Além disso, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência.

Acrescenta que na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320: (a) O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis, cujos campos indica; (b) O registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque; e (c) O registro 1320 trata do volume das vendas nos campos que relaciona.

Esclarece que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores émeticamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

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

Diz que recentemente, o STJ no Recurso Especial (REsp) nº 1.833.748/SE (2018/0285259-0) decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP, cuja ementa transcreve, onde se decidiu que havendo nos seus estoques um volume de combustíveis (estoque de fechamento anotado no campo 11 do registro 1300 da EFD) maior que o contabilizado (estoque escritural anotado no campo 8 do registro 1300 da EFD), é “*forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS*”.

Ressalta que o fisco da Bahia utiliza um critério (1,8387% do volume disponível para comercialização) que garante, com grande margem de segurança, que os ganhos ocorridos além do limite imposto pela legislação são efetivamente devidos a entradas sem documentação fiscal e não a diferenças de temperatura na comercialização, a evaporação ou a erros de medição.

Explica sobre o controle metrológico, estabelecido pelas normas da ABNT NBR 13787:2013 e afirma que a ABNT não fiscaliza a obediência às suas normas, que é feito pelo Instituto Nacional

de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial – INMETRO, que no caso dos sistemas de armazenamento subterrâneo de combustíveis regulou com a Portaria nº 259/08 e conclui que as variações mensais acumuladas de estoque maiores que 0,6% devem ser investigadas. Caso não seja identificada a causa da inconsistência, deve: (a) revisar o preenchimento correto do formulário (documento de registro diário); (b) verificar imperfeições na régua; (c) verificar a necessidade de calibração do medidor automático do tanque (ATG); (d) verificar a necessidade de construção de uma nova tabela volumétrica do tanque; (e) verificar a necessidade de manutenção da unidade abastecedora; e (f) realizar o ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT NBR 13784.

Complementa que as variações acumuladas em três dias consecutivos maiores de 0,3% indicam tendência de vazamentos acima da evaporação, cujas causas devem ser investigadas, e adotados procedimentos que relaciona e caso não seja identificado erro de preenchimento e vazamento aparente, deve ser adotado a (a) paralização das unidades abastecedoras interligadas ao tanque/compartimento; e (b) realização de ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT 13784.

Conclui que não tem razão a autuada ao sugerir que a forma correta de se fazer o levantamento de estoques é mensal.

Ressalta que as condições impostas pelo INMETRO são bastante rigorosas, exigindo que a cada dia se verifique o percentual de variação acumulada de estoque dos três dias anteriores, que esse seja inferior a 0,3%, e, se não o for, que se reexamine os dados, e, em última análise, que haja a “realização de ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT NBR 13784”. Por isso, ao contrário do que a autuada pretendeu, fica ainda mais clara a correção do procedimento de fiscalização, dado que, estando o sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis da autuada em perfeitas condições, como de fato está, a qualidade das medições da movimentação dos volumes empregadas nos cálculos dos valores devidos, é bem garantida pelas normas metrológicas.

Explana que até a publicação da Portaria nº 159/2019, a SEFAZ restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização, àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, adotando a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte, considerando que o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte diariamente. Com base na legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, a Administração Tributária resolveu estabelecer o entendimento de que, acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, com suas características climáticas próprias, é possível concluir com segurança que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido, necessariamente, entradas omitidas.

Justifica que tal providencia, simplificou o trabalho da fiscalização, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300, sendo que prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que a autuada já as possui.

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

Explica que o percentual de 1,8387% trazido no parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis.

Conclui restar patente que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da

temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor (premissa maior associada a resultados conhecidos), dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico (premissa menor), então, pode-se estabelecer com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução).

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

Quanto a alegação da defesa de que os ganhos indicados na autuação são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD, não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso implica na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem conexão ou vínculo algum com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

Acrescenta que o sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis dos postos revendedores segue regras metrológicas estritas (NBR ABNT 13.787:13) que, na prática, tornam muito difícil a ocorrência de erros superiores ao limite de 0,6% da ANP, ou ainda de 1,8387% adotado pela SEFAZ, portanto, constatadas as diferenças, para justificar como não sendo ganhos ou perdas, seria necessário indicar a causa: se ocorreu erro de digitação; erro de medição; ou ainda se houve derrame do produto no abastecimento ou descarga; se havia produto nas câmaras de contenção; se houve a realização de ensaio de estanqueidade. Identificada a origem do erro, deve-se fundamentar com documentação. No caso, a autuada não apresentou prova alguma dos supostos erros.

Aduz que se o posto revendedor não realizar os procedimentos metrológicos, e não justificar valores acima do limite da ANP, e não fizer o levantamento do ESTQ_ABERT, e apenas repetir o valor medido no FECH_FISICO do dia anterior como sendo o ESTQ_ABERT, de fato, os erros se propagarão de um dia para o seguinte até que uma medição correta seja efetuada. Nesse momento, a soma dos erros registrados se cancela.

Quanto aos erros de medição aponta que existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo os instrumentos mais rudimentares, ainda que sendo mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Dessa forma, na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6% do VOL_DISP imposto pela ANP.

Conclui que para sustentar a alegação de que houve erros de medição, o posto revendedor deve apresentar a tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua medidora ou informar a precisão do medidor automático de tanque (ATG) para que a fiscalização possa avaliar a plausibilidade dos erros alegados estabelecendo limites para eles. Por exemplo, não seria crível a alegação de que um ganho de 100 litros se deveu a um erro de medição e isso só fosse possível por uma leitura com erro de dezenas de unidades na régua de medição.

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

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

Ao tratar das movimentações entre o FECH_FISICO e o ESTQ_ABERT do dia seguinte, explica que ocorrendo vendas nos bicos após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH_FISICO será maior que o ESTQ_ABERT. Anotando-se o valor da leitura dos contadores dos bicos no início do dia, somente as saídas do dia serão levadas em consideração nesse dia. Já, ocorrendo entradas nos tanques após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH_FISICO será menor do que o ESTQ_ABERT. Novamente, não haverá repercussão do erro do dia anterior nesse controle de estoques.

Sinaliza que essas situações devem ser analisadas caso a caso e normalmente, na prática da fiscalização, indicam a ausência da informação da movimentação de combustíveis de um dia ou mais no registro 1300. Contudo, como se vê, em ambos os casos, as entradas ou saídas feitas entre o fechamento de um dia e a abertura de outro não repercutem no cálculo das perdas ou ganhos.

Transcreve o art. 247 do RICMS/2012 e afirma que no presente caso, a fiscalização, examinando os arquivos da EFD, constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos, contrariamente, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor que corresponde às informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

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

Quanto a alegação de que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu LMC continha as informações corretas, diz se tratar de argumento inválido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, lembra que o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Assim, não adianta apenas alegar que *“inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC”*. Cabe a autuada demonstrar *“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”* a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, inc. II, do CPC.

Lembra que é obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo. A fim de assegurar a verdade material, o CPC permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem à verdade dos fatos. Entretanto, o ônus dessa prova cabe ao empresário, sendo que a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determina a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas.

Salienta que nenhuma das alegações de que seus *“registros foram efetuados de forma equivocada”* e que houve *“erros escriturais”* ou *“erros de sistema”* ou *“erros de medição”* foi devidamente provada. Os levantamentos feitos e anotados pela autuada na EFD são diários e independentes. Não se pode tomar dois ou mais dias em conjunto para *“demonstrar”* que os ganhos se cancelam com as perdas. Também não se pode usar os levantamentos de dois dias

seguidos para “*provar*” que houve erro na indicação da data de entrada de combustível no tanque – mormente quando a nota fiscal correspondente, como acontece em todos os casos, está devidamente registrada com data de entrada exatamente igual à da entrada anotada no registro 1300.

Quanto as questões de multa e atualização monetária, se exime de comentar, por tratar-se de matérias cuja competência para julgamento e parecer, cabendo a Procuradoria Fiscal – PROFIS e ao Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF se manifestarem.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação do cometimento de duas infrações à legislação do ICMS, tempestivamente impugnadas.

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

A científicação do início da ação fiscal, ocorreu com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, fl. 07, encaminhada via mensagem 156666, postada no Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, em 16/04/2020, lida no mesmo dia, preenchendo o requisito formal previsto no art. 26 do RPAF/99.

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

A defesa arguiu nulidade do lançamento sustentada em dois fatos.

O primeiro, por não ter sido científica do início da ação fiscal, “*se atendo a fiscalização de colocar no sistema que se estaria fiscalizando, não se dando conhecimento do que estaria sendo feito e nem como se estava realizando os atos fiscalizatórios*”, argumento que merece ser de pronto rechaçado, uma vez que o contribuinte ao acessar a mensagem do DT-e, fl. 07, postada em 07/07/2020, efetivamente tomou conhecimento do início da ação fiscal.

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

Ademais não deve constituir em surpresa o fato dos trabalhos fiscalizatórios se pautar no exame de informações constantes nos registros da SEFAZ, referentes a escrita fiscal, notas fiscais e cupons fiscais emitidos pelo contribuinte, cujos dados foram informados através da Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitidas através do SPED-Fiscal, que contém o registro de toda movimentação mercantil do contribuinte além das anotações da movimentação do estoque de combustíveis contidos no Livro de Movimentação do Combustível – LMC, cujos registros estão inclusos na EFD, por se constituir em um livro fiscal, conforme prevê o Ajuste SINIEF 01/1992 na sua Cláusula primeira: “*Fica adotado como livro fiscal, para registro diário pelo Posto Revendedor, o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis - DNC, conforme modelo por ele fixado.*”, dispositivo acolhido pelo RICMS/2012 no seu art. 219.

Portanto, sendo a EFD um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, instituída pelo Convênio ICMS 143/06, se constitui na única escrituração fiscal

válida, portanto, contém os registros sobre os quais cabe à fiscalização o exame aplicando os roteiros de auditoria previstos.

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

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

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

Os demonstrativos sintéticos e analíticos, gravados na mídia – CD, fl. 24, foram elaborados pelo autuante de forma clara e didática, contendo todos os elementos e informações necessárias ao perfeito entendimento da acusação, tendo sido entregues ao contribuinte quando da científicação da lavratura do Auto de Infração, ocorrida através de mensagem 165138, postada em 06/07/2020, lida no dia seguinte, através do DT-e, fl. 06, de forma que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que o macule de nulidade.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pelo exposto, afasto as arguições de nulidade.

Com fundamento no art. 147, inc. I, alínea “a” e inc. II, alínea “b” do RPAF/99, nego o pedido de diligência e de perícia para que se averigue possíveis erros existentes no levantamento, por considerar que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção dos julgadores e se deferida fosse, a diligência se destinaria a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse da autuada, cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ela juntada aos autos.

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

No mérito, as infrações 01 e 02 tem como fulcro, a Lei nº 7.014/96, cujos procedimentos têm base no art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 a seguir transcrito:

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária: (...)

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD 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).

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

Ressalto que apesar de tratar da ocorrência de apenas um fato econômico, a aquisição de mercadorias, se identifica no âmbito tributário, dois fatos geradores do ICMS que repercutem, por conseguinte, em duas exigências tributárias distintas, o ICMS normal e o ICMS-ST, substituição tributária, ambas por solidariedade, conforme previsão do art. 6º, inc. IV, combinado com o art. 8º, § 4º, inc. I, alínea “a” todos da Lei nº 7.014/96:

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito: (...)

IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;

(...)

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados: (...)

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

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;

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

Resta claro, portanto, que todo o processo foi conduzido em conformidade com a Portaria nº 445/98, onde a omissão de entradas, até prova em contrário, está configurada na apuração fiscal por haver volume de mercadorias registradas na EFD sem que esteja acobertada por aquisição regular através de nota fiscal.

Não obstante ter a autuada assegurado que não adquiriu combustível sem nota fiscal, não apresentou qualquer dado ou fato que comprovasse a existência de registro das entradas da

mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de substituição tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto, devendo, nesse caso, aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria nº 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal.

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

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

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

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

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

Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:

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

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

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

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

§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:

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

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

III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.

Portanto, o contribuinte já submetido a ação fiscal, cujo lançamento, ora se discute, não pode proceder a retificação de sua EFD. Caso constatada a existência de erros de fato, compete ao contribuinte informar e corrigi-los, antes da ação fiscal, e não na fase de desenvolvimento de

alguma ação fiscal, tampouco durante a discussão da lide no âmbito administrativo, como se observa no presente caso.

Nesse sentido, registro quanto aos arquivos da EFD, o autuante informou ter constatado que não houve qualquer erro nos mesmos. Ao contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos Registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

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

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

É certo que na atividade de aquisição, transporte, armazenamento e vendas de combustíveis podem ocorrer variação volumétrica dos volumes armazenados, causadas por variações de temperatura, podendo ser positiva ou negativa, contudo, não está aqui se tratando de ganhos volumétricos de combustíveis decorrentes de variações de temperatura, uma vez que as variações volumétricas admitidas, até o limite estabelecido na Portaria nº 445/98, pelo seu alargado valor admitido como tal, conferem o mais absoluto conforto e segurança para o Fisco em garantir a não interferência destas variações de temperatura nos ganhos apurados.

Reforço que argumento defensivo de que “...não existiu ganhos em virtude de não se ter feito as compensações com as perdas ocorridas nos dias anteriores e posteriores”, não merece acolhimento, pois, os registros das informações no LMC transcritos para o Registro 1300 da EFD, deve ser diário, e além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento, des caracterizando tal arguição.

Do exposto, as infrações 01 e 02 são subsistentes.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206923.0008/20-6, lavrado contra **CORESFILE COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 47.276,10** acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR