

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0033/20-0
RECORRENTE - CORESFIL COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JFJ nº 0090-02/22-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 24/03/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C.JF Nº 0027-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA EM ÍNDICE SUPERIOR AO ADMITIDO PELA ANP. REGISTRADA NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Infração subsistente. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. A empresa adquiriu mercadorias sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração subsistente. 2. MULTA. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS NÃO TRIBUTÁVEIS. c) MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS TOMADOS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias ou serviços não escriturados. A autuada elidiu parte das infrações. Refeitos os cálculos. Infrações parcialmente subsistentes. Indeferido o pedido de diligência e perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora em relação às infrações 1 e 2. Decisão por maioria.**

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do Acórdão proferido pela 2ª JFJ sob nº **0090-02/22-VD**, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 11/02/2020, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$ 35.107,15, acrescido de multa, pela constatação das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 01 – 04.07.01 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices superior ao admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, referente aos períodos de dezembro de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, ICMS no valor histórico de R\$ 25.277,09, bem como multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” as Lei nº 7.014/96.

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

INFRAÇÃO 02 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, referente aos períodos de dezembro de 2015, 2016, 2017 e 2018, no valor histórico de R\$ 9.621,03, acrescido de multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

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

INFRAÇÃO 03 – 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Períodos: dezembro de 2015 e julho de 2016, no valor histórico de R\$ 11,37. Multa percentual tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

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

INFRAÇÃO 04 – 16.01.02 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Período: janeiro de 2017, no valor histórico de R\$ 5,95. Multa percentual tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

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

INFRAÇÃO 05 – 16.01.06 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Períodos: dezembro de 2018 e julho de 2019, no valor histórico de R\$ 191,71. Multa percentual tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

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

Irresignada, a autuada impugnou o lançamento, fls. 21 e 21-v a 26.

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

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

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

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

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

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

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

revendedor deve justificar no LMC, fato não observado no presente caso.

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

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

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

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

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

Conclui:

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

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

Finaliza ratificando integralmente a autuação.

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

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

Em cumprimento à diligência, o autuante retorna aos autos, fls. 213 a 215-v. Explica ter usado o termo “adulterante”, sob o seu ponto de vista tributário. Pois diz ter constatado que houve omissão de entradas nos tanques, isto é, entradas sem notas fiscais, o que é legalmente proibido e que do ponto de vista da qualidade, a autuada pode até ter adicionado um combustível que seja

superior ao já estocado, mas, tendo sido adicionado sem nota, causou prejuízo ao Erário.

A Procuradoria Fiscal da PGE, emitiu o solicitado parecer jurídico, de lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, fls. 224 a 236, concluindo pela Procedência da autuação.

Quando do retorno ao CONSEF, o processo mais uma vez, em 17/06/2021, foi convertido em diligência à COPEC, fl. 239, para que o autuante anexasse aos autos, gravados em disco de armazenamento de dados, os arquivos em formato tabela, cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal.

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

A empresa e o autuante fazem suas devidas manifestações.

A 2ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando por unanimidade Procedente em Parte o presente Auto de Infração.

VOTO

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

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

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

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

A defesa argui nulidade do lançamento sustentada em dois fatos.

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

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

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

Portanto, sendo a EFD um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, instituída pelo Convênio ICMS 143/06, se constitui na única escrituração fiscal válida, portanto, contém os registros sobre os quais cabe à fiscalização o exame aplicando os roteiros de auditoria previstos.

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

ocorreu...”

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

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

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

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

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

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

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

- a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;
- b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;
- c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;
- d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;
- e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento. “; (Grifo do relator)

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

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

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

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

Pelo exposto, afasto as arguições de nulidade.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;

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

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

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

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

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

e de saídas como perdas, anotadas no registro 1300 da EFD.

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

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

Deve-se, contudo, atentar para o disposto no § 7º da dita 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.

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

Do exposto, as infrações 01 e 02 são subsistentes.

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

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

IX da Lei nº 7.014/96.

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

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

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

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

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

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

Infração 03 - 16.01.01

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

Infração 05 - 16.01.06

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

Pelo exposto, voto pela **PROCEDENCIA PARCIAL** do Auto de Infração.

Afirma que a recusa pela JJF de determinar a verificação junto a ASTEC do quanto alegado em defesa determina a nulidade do processo.

Relata que nunca houve sonegação ou fraude para ensejar a cobrança pretendida do imposto ou do PMPF por presunção de omissão de entrada, não havendo sustentação jurídica para tanto, já que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, que modificou dispositivo da Portaria nº 445/1998, não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, com aplicação de dispositivos que indicam que não se pode desprezar dados e somente tomar ganhos para indicar omissão, tudo sem que no curso do julgamento se tivesse o cuidado de determinar a verificação do que teria sido feito pela inspetoria eletrônica, por isso mesmo houve requerimento nesse sentido e comprovação dos graves erros através dos levantamentos feitos e dos documentos anexados. Da decisão se retirou a possibilidade de determinar a verificação através da ASTEC sob o argumento de que já existiriam no processo elementos suficientes para o deslinde da questão, em clara agressão ao direito à ampla defesa e ao contraditório.

Traz citações jurídicas para corroborar com sua tese.

Reafirma que não houve contraditório, sendo tudo feito de maneira unilateral e de acordo com o entendimento subjetivo da inspetoria Eletrônica, com a aplicação do Registro 1300, que entende ser possível a cobrança diária de ICMS.

Diz que as informações prestadas pelo Autuante e considerada quando da decisão da JJF, não tem sustentação e, de forma simples, pretendeu impor que o que consta da Escrituração Fiscal Digital (EFD), que subsidiou a fiscalização, deve prevalecer sobre a escrituração física, mesmo diante das evidências e comprovações feitas com a defesa.

Contesta que a junta desprezou a prova constituída na defesa, sob o fundamento que não faria comprovação contra a EFD, deixando assim de examinar os livros contábeis e o LMC.

Salienta que as informações denotam que haveria a necessidade de que fosse feita a verificação pela ASTEC, porque a EFD não representa verdade absoluta e foi feita a comprovações necessária constantes do levantamento eletrônico efetivado, onde se teve de forma explícita que ocorreram inconsistências, com incoerência patente, contradição e imprecisão quando se toda um dia e despreza o que ocorreu nas idas anteriores e posteriores ao tornado para indicar a ocorrência de suposto ganho. Aduz que para a JJF somente interessou o que foi apurado pela EFD, com aplicação da regra do art. 10 da Portaria nº 445/98, após a modificação feita pela Portaria 150/2019, se permitindo a retroatividade da norma editada.

Na argumentação do próprio mérito, diz que encaminhou informações fiscais através de sistema eletrônico, SPED Fiscal, que tem algumas inconsistências e pode gerar erros, por isso mesmo o posto é obrigado a manter, além das informações transmitidas via eletrônica, Livro de movimentação de combustível - LMC, de forma escritural, fazendo os lançamentos dia a dia, produto por produto, tendo-se então a realidade de forma física.

Salienta que de ser levado 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. Seja de um ou de outro modo, tem-se pequenas inconsistências. Quando há pequenos erros num dia (cinco ou dez litros), este pode ser corrigido tranquilamente no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

Sinaliza que seria necessário que Órgão Colegiado Julgador (CJF) na verificação de inconsistência na existência de repetição de “valor de ganho”. Explica que no dia 7 de abril de 2017 se apontou ganho de 11.519,335 litros, quando isto nunca existiu, porquanto no dia 6 de abril de 2017 houve estoque de fechamento em 5.442,83 litros e no dia seguinte com o mesmo estoque de abertura, havendo recebimento de 10 mil litros de combustível!, tendo-se o estoque de fechamento final 9.606,10 litros (ganho de 14,33 litros), isto porque as vendas do dia foram de 5.851,06 litros, e se teve como estoque inicial no dia 08 de abril de 2017 a quantidade de 9.606,10 litros e estando dentro do limite estabelecido pela SEFAZ tudo evidenciando que não houve qualquer ganho acima do permitido e nem se pode mencionar a ocorrência de omissão de entrada, não se justificando a indicação da omissão de entrada, nem tampouco a decisão adotada, que pode ser do sistema (da SEFAZ ou o do posto), erro de leitura ou mesmo falta de compensação entre perdas e ganhos.

Menciona que os exemplos acima podem ser aplicados em todos os dias apontados do levantamento (erros reparáveis), indicando-se valor de ganho inexistente e que houve omissão de entrada.

Contesta que o posicionamento do autuante em afastar dita litragem apontadas dos combustíveis ante a se ter somente o erro da migração de um sistema para o outro, ou mesmo erro de leitura de um dia e corrigido no outro, não havendo qualquer ganho, mas sim se fez o transporte do estoque que se tinha de um sistema para o outro.

Conclui que se admitido a tese dessa 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 não havendo qualquer valor de ganho para se indicar a existência de omissão de entrada.

Requer ainda a nulidade do feito administrativo, considerando que somente depois da conclusão a que chegou a fiscalização se deu condição de manifestação ao contribuinte, não se fazendo cientificação de início de ação fiscal, através do sistema digital e se utilizando do DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, nem de outra forma, inclusive não se indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem tão pouco se pediu qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto, tudo sendo feito de modo unilateral e se usando sistemas, com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária.

Diz que os levantamentos feitos pela fiscalização no cruzamento da variação volumétrica admitida pela ANP, registrada do LMC, e o registro 1300 da EFD demonstram de forma indubitosa que o sistema foi falho, apresentando inconsistências, ficando patente que somente se poderá levar adiante a fiscalização do modo que foi feito se houver aprimoramento, com a ouvida do posto revendedor que está sendo fiscalizado até mesmo para que possa colher informações da gestora do sistema eletrônico que se utiliza no posto.

Quando da apreciação da argumentação constante da defesa no tocante as infrações 03, 04 e 05, entendeu-se que não se considerou como existentes operações para gerar a hipótese para cobrança do ICMS, porquanto se restringiu a cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória. Afirma que haveria de ser considerado que a própria operação tomada coma assessoria

impõe multa, quando não seria possível pela impossibilidade da cobrança do imposto. A simples remessa não impõe o pagamento do imposto e como não houve a exigência da obrigação principal, não se poderia cobrar multa acessória, não tendo fundamento a aplicação de multa por descumprimento de obrigação.

Menciona que o afastamento da multa de 1% se impõe, ante a não haver circulação de mercadoria, mas tão somente a remessa em devolução ou ainda pela aquisição de bens para o consumo, ficando mais do que já mostrado que não existiria fundamento, ou seja, não houve demonstração de fato gerador para cobrança do imposto, tornado como principal, o que afasta também a intenção de cobrança do acessório, havendo equívoco por parte da Junta de Julgamento Fiscal.

Conclui afirmando que não é possível que o Estado busque e venha a se locupletar com a cobrança de multa não devida pelo contribuinte, inclusive com bitributação, se valendo apenas de indicação de ciência pelo sistema eletrônico, sem qualquer intimação formal para manifestação anterior, ficando evidente que o próprio sistema de fiscalização deve ser ainda aprimorado, como também os lançamentos feitos pelo próprio contribuinte.

Informo a Cientificação de Início de Ação Fiscal- DTE 04/02/2020, onde a Autuante traz o livro LMC impresso de todo o período.

VOTO (Vencido quanto às Infrações 1 e 2)

O presente lançamento de ofício acusa o cometimento pela recorrente de 5 infrações, sendo certo, contudo, que o Recorrente somente demonstra sua irresignação com a decisão recorrida em relação às infrações 01, 02, 03 e 05.

De logo, sinalizo que o presente lançamento de ofício foi procedido com as cautelas da lei, sendo certo afirmar que a natureza da infração e a pessoa do infrator estão determinadas nos autos, e a relação processual devidamente estabelecida com a regular ciência do contribuinte. Dessa forma, não vislumbro qualquer vício no procedimento fiscal que ensejou a correlata autuação em apreço, seja pela observância do seu rito formal, seja pela ciência e oportunidade conferidas ao contribuinte para exercer o seu amplo e irrestrito direito à defesa.

Sinalizo ainda que farei a análise das infrações 01 e 02 de forma conjunta, não obstante esclarecer que a primeira infração reclama ICMS relativo à “responsabilidade própria” e a segunda infração exige ICMS relativo à “responsabilidade solidária”.

Suscita a recorrente a nulidade do presente lançamento de ofício por ter a Autoridade Fazendária utilizado o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, que somente veio ao mundo jurídico através da Portaria nº 159 de 24/10/2019. Salienta a recorrente que não há como se aceitar que um texto trazido em uma portaria venha a dizer que há caracterização de omissão de registro de entrada com o simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido. Menciona ainda a recorrente que o Auto foi lavrado analisando o período de 2015 a 2018 (até 2019 com relação à infração 02), porém o citado parágrafo único somente veio ao mundo jurídico em 25/10/2019, data de publicação do Diário Oficial do Estado da Bahia. Conclui ser nulo todo o enquadramento legal, com base no parágrafo único do art. 10, para fatos ocorridos anteriormente ao dia 25/10/2019, pois é inviável a retroatividade da norma de direito material tributário, que é o caso da nula previsão aqui atacada.

Analisando as teses recursais acima, esclareço que na EFD o “Registro 1300” se refere à movimentação diária de combustíveis tanto dos estoques, quanto das movimentações de compra e venda. Os dados devem ser informados pelos contribuintes do ramo varejista de combustíveis observando o que determina a lei, ou seja, não pode haver mais de um registro com o mesmo código de combustível e mesma data de fechamento.

Além da EFD, esses contribuintes devem usar o Livro de Movimentação de Combustível (LMC) para escriturar as movimentações, conforme exigência da Agência Nacional de Petróleo (ANP). Portanto, os postos revendedores de combustíveis continuam com a obrigatoriedade do LMC, em função da ANP, e possuem a obrigatoriedade de prestar as informações fiscais por meio da EFD.

Ocorre que o roteiro aplicado possui autorização legal para ser realizado mediante levantamento quantitativo, a teor das Portarias nºs 445/98 e 159/19, por exercícios fechados ou abertos. Neste sentido, o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos, conforme contestado pela recorrente, não consta, de fato, previsto em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes.

O posicionamento do autuante é no sentido de que a modificação da Portaria nº 445/98, pela Portaria nº 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.

Em razão da inovação do Roteiro de Auditoria, a recorrente contesta o procedimento realizado, trazendo o seu livro LMC impresso e alegando erros e ausência de compensação.

Questiona ainda a recorrente para a negativa do autuante em analisar sua escrituração física. Explica a recorrente que em razão erros na geração do seu arquivo digital, os documentos anexados provam que todas as suas entradas foram devidamente acompanhadas das notas fiscais correspondentes, sendo possível verificar que não há os ganhos de combustíveis apontados pelo autuante.

O autuante ressalta que, diferentemente do que o contribuinte alega, no LMC não existe a possibilidade de “se fazer a compensação entre dias”. Ademais diz o autuante que não foram encontradas inconsistências na EFD e que o contribuinte não trouxe ao processo qualquer prova de erro na sua escrituração.

Afirma a recorrente, todavia, que apesar dos esforços da defesa, o autuante não se debruçou sobre os documentos apresentados nem tampouco corrigiu o levantamento, permanecendo o lançamento eivado de vício insanável, cujo valor exigível de ICMS é completamente desproporcional.

Quanto aos argumentos de defesa acima expostos, justifica o autuante, assim como ratifica a decisão de piso que o Roteiro aplicado dispensa a análise dos dados mencionados, visto que, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC/Registro 1300 da EFD, não há necessidade de observação dos estoques iniciais e finais, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação.

Em face a todo o acima exposto, verifica-se que o cerne da questão é validar o roteiro fiscal com base em normativa vigente posterior aos fatos geradores e a data de lavratura da infração em comento, senão vejamos.

A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “*mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no IMC/registro 1300 da EFD*”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido de responsabilidade solidária e própria. Em verdade, o que se constata é que o lançamento ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época e que o método aplicado, apesar de ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

Ainda que a decisão de piso tenha afastado a inconstitucionalidade do referido roteiro, é certo afirmar que não restou comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento da recorrente das mercadorias sem documento fiscal.

Ou seja, a fiscalização concluiu com base nos ganhos declarados junto ao Registro 1300, que foram realizados ingressos de mercadorias sem documentos fiscais, o que, de fato, nos faz concluir que há, de certa forma, uma aferição presumida.

Não convém, portanto, neste ponto afastar a presunção aplicada. A norma legal que autoriza o roteiro para aplicação da presunção é a Portaria nº 445/98, de acordo com o art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96. Neste sentido, contestou ainda a recorrente para as quantidades extraídas da sua EFD.

A recorrente declara que os valores supostamente omitidos não refletem a realidade das movimentações realizadas, concluindo que referidas inconsistências são motivadas por erros no sistema da SEFAZ assim como possíveis erros na elaboração da sua EFD.

A recorrente parte do pressuposto que caberia a análise de todos os documentos apresentados, o que não foi feito no presente lançamento.

O autuante ignora os dados apresentados, assim como as razões suscitadas pela recorrente, mencionando que o roteiro aplicado está devidamente regulamentado e transcende a apuração regular dos estoques de mercadorias por espécie de mercadorias.

É incontestável, portanto, concluir que o método regular até a data da lavratura do presente Auto é o “*levantamento quantitativo por espécie de mercadorias*”. A inovação do fiscal autuante deve ser considerado ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais.

Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de na data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos. Este, inclusive, foi o posicionamento do Ilustre Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JF nº 0118-06/21, conforme trecho abaixo:

“A Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência.”

Se observado o histórico de lançamentos da mesma espécie, é possível concluir que o LMC sempre existiu e que os posto revendedores sempre lançaram suas perdas e ganhos, não sendo, contudo, utilizado roteiro semelhante ao atual por falta de previsão legal. O registro 1300 sempre existiu e nunca tinha sido adotado, sozinho, para caracterizar “omissão de entradas”.

Os registros no LMC/1300 são peças auxiliares que podem ou não indicar uma suposta irregularidade. Nesta hipótese, caberá, pois, uma análise específica de toda a sua escrita fiscal, notadamente seguindo outros roteiros de fiscalização, o que não ocorreu no presente Auto de Infração.

Têm-se que a autuação se limitou a utilizar o campo 10 do “Registro 1300”, sequer avançando para demais elementos probantes.

Imperioso, portanto, invocar o Princípio da verdade material, observando os estoques iniciais, as compras e vendas, assim como demais elementos probatórios, a exemplo da escrita contábil. Não se pode admitir que um único registro da sua EFD tenha o condão de presumir fato gerador, sem demais provas acessórias.

É factível admitir erros nas informações declaradas, assim como concluir que o LMC, sozinho, não permite a formação de um juízo de convencimento, como ocorreu no presente lançamento de ofício.

Sinalizo, inclusive, para recente Decisão da “4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001”. Trago trecho do voto conforme transcrito: “Assim é que se figura ilegal as autuações realizadas pelo Estado da Bahia com o objetivo de tributar fato gerador não previsto em lei, mas apenas em portaria, portanto lançamento fundamentado em norma infralegal”. Em consulta pública ao site do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, constato ainda que o feito em apreço já foi apreciado, em sede de apelação (não visualizei certidão de trânsito em julgado, e há aparentemente recurso especial interposto), concluindo pela manutenção da sentença, ementa nos seguintes termos:

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA COM PEDIDO DE TUTELA DE URGÊNCIA INAUDITA ALTERA PARS. SENTENÇA IMPROCEDENTE. ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DA PARTE AUTORA REJEITADA. VARIAÇÃO DE TEMPERATURA DE CARREGAMENTO E DESCARREGAMENTO. DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEL. FENÔMENO FÍSICO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. RECURSO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. Trata-se de Apelação interposta por ESTADO DA BAHIA (FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL) em face da sentença proferida pela MM. Juíza de Direito da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador – BA, que nos autos de AÇÃO DECLARATÓRIA COM PEDIDO DE TUTELA DE URGÊNCIA INAUDITA ALTERA PARS, tombada sob nº 8057416-34.2021.8.05.0001, julgou procedente o pleito autoral, declarando a improcedência de todas as autuações realizadas pelo apelante, objetos desta ação,

contra os Postos de Combustíveis apelados, que tenham como enquadramento legal os arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento da temperatura, em razão da ausência de fato gerador de ICMS, do recolhimento total do referido imposto de forma antecipada pelo regime da substituição tributária progressiva e da ilegalidade/inconstitucionalidade do artigo 10, parágrafo único, da Portaria 445/98. Insta salientar que na substituição tributária progressiva ocorre a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo de toda a cadeia aos ocupantes das posições anteriores. Deste modo, os participantes das posições posteriores na cadeia de substituição não pagam os tributos diretamente, pois são contribuintes substituídos, de outro modo, arcam também com os prejuízos econômicos provenientes de uma cobrança irregular do tributo assim como os membros das primeiras posições. Com efeito, a própria natureza desse instituto tributário demonstra que qualquer irregularidade na cobrança do imposto em pauta, acaba prejudicando e interessando a todos os membros da cadeia indistintamente, justificando assim o interesse de agir da parte autora. Destarte, rejeito a preliminar arguida. Cumpre ressaltar que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS está previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, e na Lei Complementar nº 87/1996, tratando-se de imposto de competência estadual com incidência sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Observa-se que o regime da substituição tributária progressiva, por sua vez, foi instituído pelo § 7º, do art. 150, da Constituição Federal. Deste modo, correta a sentença ao declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo apelante, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis apelados em razão da ausência de fato gerador de ICMS. RECURSO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. (TJBA, Segunda Câmara Cível, Apelação Cível nº 8057416-34.2021.8.05.0001, Rel. Des. Maria de Fátima Silva Carvalho, votação unânime em 14/06/2022).

Ademais, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias constitui uma técnica absolutamente legítima de que se vale a fiscalização na aferição de uma suposta ilação tributária do sujeito passivo. A aplicação da presunção, todavia, requer o cumprimento de todos os preceitos previstos em Lei.

O presente lançamento, todavia, ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época dos fatos geradores e, conforme dito acima, apesar do roteiro aplicado ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

O roteiro aplicado pela fiscalização no presente Auto de Infração para aferição de omissões de entrada, não se encontra validado em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes aos fatos geradores.

É certo, portanto, afirmar que não há no PAF qualquer elemento que infirme a tese de defesa quando declara não ter ocorrido nenhum ingresso de mercadorias no estabelecimento sem o seu correspondente documento fiscal.

Não obstante, mediante aferição presumida, exige-se no presente lançamento de ofício ICMS por suposta omissão de entradas, baseado na apuração de índices de variação volumétrica superiores aos previstos em Lei, ou seja, metodologia até então não validada por ato normativo.

O método regular até a data da lavratura do presente Auto é o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. A inovação procedimental trazida pela Portaria nº 159/19, no que se reporta ao parágrafo único do art. 10, poderia até validar o presente o roteiro fiscal, caso os fatos geradores do presente lançamento de ofício não fossem anteriores à data da sua vigência.

Apesar de a recorrente não trazer provas inequívocas de que os cálculos realizados pelo autuante não representam de forma fidedigna os lançamentos efetuados em sua escrita fiscal, não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes.

Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir da data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos.

Conforme bem mencionado pelo Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21, a Portaria nº 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência.

Pelo exposto voto improcedência das infrações 01 e 02.

Quanto às infrações 03 e 05, conforme relatado pela decisão de piso, não se está exigindo imposto em relação às operações praticadas, mas sim multa percentual por descumprimento de uma obrigação acessória, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Assim e, não obstante sejam as referidas notas fiscais escrituradas em Livros Auxiliar e Contábil, as referidas infrações exigem multa pelo descumprimento de obrigação acessória, razão pela qual o registro em livros auxiliares não elidem o fato de a recorrente ter, de fato, omitido as notas em sua Escrita Fiscal (Livro Registro de Entrada).

Ademais, conforme ratificado pela Junta de Julgamento, o autuante, em sede de informação fiscal, admitiu erro com relação as Notas Fiscais nºs 102.019, 1.161.242, 094.346 e 094.156 tendo referidas notas sido excluídas do lançamento, por se tratar de operações de entrada do emitente e não do destinatário.

Pelo exposto, considerando que a omissão no registro de entradas implica em prejuízo aos cofres públicos, visto que impede a realização dos Roteiros de Auditoria, e considerando que para as infrações 03 e 05 a recorrente não trouxe provas adicionais, concluo subsistentes os valores remanescentes exigidos em ambas as infrações.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário, julgando IMPROCEDENTES as infrações 01 e 02 e PROCEDENTE EM PARTE as infrações 03 e 05 (com base no valor julgado pela Junta de Julgamento).

Este é o voto.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2)

Com a devida *venia*, quanto às infrações 1 e 2 do lançamento de ofício, divirjo da decisão da *i.* relatora que proveu o Recurso Voluntário para julgá-las IMPROCEDENTES, mantendo subsistentes apenas as infrações 3 e 5, cujo Auto de Infração fora lavrado para exigir o valor total histórico de R\$ 35.107,15 decorrente de cinco exações, sendo objeto da nossa análise as duas primeiras, relativas as exigências do ICMS na condição de responsável solidário e por antecipação tributária, nos valores de R\$ 25.277,09 e R\$ 9.621,03, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC / Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2019.

Vislumbro que a tese recursal se restringe, basicamente, a alegar a existência de inconsistências e erros nas informações fiscais enviadas através de sistema eletrônico, via SPED Fiscal.

Já a fundamentação do voto da *i.* Relatora é de que entrada de combustíveis sem documentação fiscal, em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/registro 1300 da EFD, não é fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido de responsabilidade solidária e própria, pois ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época e que o método aplicado, apesar de ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96.

Sendo assim, sob a premissa falsa de que a exigência decorre de presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, **o que não é verdade**, vislumbro que o *voto condutor* apresenta-se desconexo da realidade fática, razão da minha divergência quanto a conclusão pela improcedência das referidas infrações 1 e 2 do lançamento de ofício.

A impropriedade da afirmação de que “*Não obstante, mediante **aferação presumida**, exige-se no presente lançamento de ofício ICMS por **suposta omissão** de entradas, baseado na apuração de índices de variação volumétrica superiores aos previstos em Lei, ou seja, metodologia até então não validada por ato normativo.*”, chega ao absurdo de negar ciência exata, no caso a matemática, especificamente a aritmética, parte que estuda as operações numéricas, visto que a auditoria de estoque procedida, conhecida como levantamento quantitativo do estoque, decorre de uma equação, cujo princípio basilar é de que possui uma igualdade.

No presente caso, a equação compreende dos seguintes elementos: Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF), igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”.

Ou seja, eleito um certo produto, identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do exercício seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades disponíveis ($EI + C$), as quais, deduzidas das quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final ($EI + C - Sc/NF = EF$).

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do exercício pelo contribuinte (escriturada no Registro de Inventário) e se:

- i) iguais, conclui-se que o estoque está correto;
- ii) o estoque final apurado na equação **for maior** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas e que houve saídas sem notas fiscais, e
- iii) o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, conseqüentemente, entradas deste produto sem notas fiscais.

Portanto, **tais conclusões são óbvias**, pois de certa quantidade disponíveis se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais.

Assim, trata-se de uma ciência exata, onde dois mais dois menos um, tem que resultar em três, caso contrário, houve entradas ou saídas sem documentação fiscal.

Neste contexto, totalmente infeliz a conclusão do voto condutor de que “... *não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes*”, sob pena de se negar a ciência exata.

Registre-se que o fato narrado na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do **excessivo** “ganho” de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, cujo livro destina-se ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo ínsito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se: perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de **exclusiva responsabilidade do contribuinte**.

Contudo, como já dito, as exigências do imposto por responsabilidade solidária e por antecipação tributária ao recorrente decorre do “ganho” **marginal** de combustível **apurado através de índice superior ao admitido pela ANP para variação volumétrica**, por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Quanto à alegada “*existência de repetição de valor de ganho*”, há de esclarecer que por se tratar de **levantamento diário** a partir do **estoque físico de abertura** declarado pelo próprio contribuinte, não acarreta compensação com supostos “ganhos” do dia posterior, pois, **repita-se, tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, a partir do insofismável estoque físico de abertura apurado pelo próprio contribuinte**, o qual acrescido

do volume recebido no dia e deduzido do volume vendido no dia, apura-se o estoque escritural, que é confrontado com o estoque *físico* no final do dia aferido pelo próprio contribuinte.

Assim, da análise do levantamento fiscal verifica-se que o “ganho” registrado diariamente pelo contribuinte excedeu ao índice expansão admitido como normal na legislação estadual de 1,8387% sobre o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), inclusive superior ao índice de 0,6% admitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando ao fisco à **conclusão lógica** de que o excedente, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, conforme apurou-se na ação fiscal, sendo inadmissível a conclusão do voto condutor de que “... *não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes.*”

Inerente à conclusão pela relatora para improcedência das infrações sob fundamentação de que “*Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de na data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos*”, vai de encontro a resposta da PGE através do Parecer Jurídico PGE nº 2021074132-0, de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, em 15/02/2021, com anuência do Procurador Chefe PGE/PROFIS, Dr. Nilton Gonçalves Almeida Filho, no qual consigna em relação à:

- desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, duma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é, no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridicidizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/2020, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (art. 106, II do CTN).

Por fim, a PGE concluiu que não se trata de consideração de variação volumétrica como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental.

Portanto, a exigência fiscal não decorre de *presunção*, mas, sim, da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, ao confrontá-las com o estoque escritural no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, configurando-se entradas efetuadas sem documentação fiscal, atribuindo-se ao adquirente, além da condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter estocado combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, a responsabilidade, do próprio sujeito passivo, pelo recolhimento da antecipação tributária, nos termos do art. 8º, II da Lei nº 7.014/96.

Logo, a premissa de que a acusação fiscal se trata de presunção de omissão de saídas não encontra nexo causal ao lançamento de ofício, razão de não a acatar.

Quanto à decisão judicial de que “... *se figura ilegal as autuações realizadas pelo Estado da Bahia com o objetivo de tributar fato gerador não previsto em lei, mas apenas em portaria, portanto lançamento fundamentado em norma infralegal.*”, com o devido respeito, deve-se esclarecer que, na verdade, **não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas de entradas de combustível sem o devido documento fiscal**, cujas sobras aferidas no estoque ocorrem mesmo já deduzidas do ganho volumétrico legal permitido e, em consequência, caracterizando-se fato gerador previsto em lei.

Assim, inexistem razões para que seja declarada a improcedência das infrações 1 e 2, até porque o recorrente não apresenta qualquer objeção aos números apurados e, sequer, comprova a alegada existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repita, se lastreia em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, **constatação fática e de impossível verificação pretérita**, de sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo contribuinte enviados à SEFAZ via SPED/EFD e utilizados pelo fisco que identificou as absurdas diferenças quantitativas de entradas dos combustíveis sem documentação fiscal.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0033/20-0**, lavrado contra **CORESFIL COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 34.898,12** acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 198,15** prevista no art. 42, IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Infrações 1 e 2) – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Henrique Silva de Oliveira e Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Infrações 1 e 2)

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR
(Infrações 1 e 2)

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS