

**PROCESSO** - A. I. N° 269138.0016/20-9  
**RECORRENTE** - J A SOBRAL & CIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0114-01/20-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 20/06/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0131-11/23-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. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Não é crível que dia após dia o recorrente percebendo que há erros no seu medidor não apresenta um único pedido de intervenção de empresa autorizada a fazer manutenção dos medidores, apenas efetuando o ajuste como se fosse possível ao fisco aceitar uma prova produzida unilateralmente sem qualquer avalizador, seja de uma empresa autorizada a efetuar os reparos necessários, seja sem sequer cumprir as obrigações acessórias a que está obrigado, na elaboração da EFD, fazendo constar os necessários registros das razões dos erros. Assim é que se por exemplo, após dias seguidos se verificando erros na medição e fazendo ajustes no dia seguinte, a empresa deveria registrar ocorrência do pedido de providências para se corrigir os equipamentos de medição, jamais se perpetuar aceitando os erros e corrigindo mediante ajustes no dia seguinte. Por fim há de se questionar: se havia erros no medidor ao final de um dia, como se ter certeza de que no dia seguinte se mediu correto? No entanto, sempre no dia seguinte, o medidor aparentemente estava certo e apenas se fazia o ajuste. Tal prova, devo concordar com o autuante, não pode ser aceita no âmbito de uma legislação que prima pela segurança onde o contribuinte está obrigado a cumpri-la de forma a ter transparência dos seus levantamentos diários de estoque. 3. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS NÃO TRIBUTÁVEIS. **c)** ENTRADA NO ESTABELECIMENTO DE 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. Infrações 3, 4 e 5 subsistentes. Indeferido o

pedido de diligência/perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0114-01/20-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/02/2020, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de **R\$ 122.796,51** pelo cometimento das seguintes infrações nos períodos ocorridos em dezembro de 2015, dezembro de 2016 e dezembro de 2017

**Infração 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 índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

**Período:** Dezembro de 2015, dezembro de 2016 e dezembro de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 85.456,90, acrescido da multa de 100%;

**Infração 02** - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a 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. **Período:** ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2016 e dezembro de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 18.900,81, acrescido da multa de 100%;

**Infração 03** - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

**Período:** Março a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro a novembro de 2017, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 8.403,99, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias. **Enquadramento Legal:** artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012. **Multa aplicada:** artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96 – Multa reduzida retroativamente em obediência à Lei nº. 13.461/2015 c/c a alínea “c” do inciso II da Lei nº. 5.172 (CTN);

**Infração 04** - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro a novembro de 2017, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 9.654,77, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias.

**Enquadramento Legal:** artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012. **Multa aplicada:** artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96.

**Infração 05** - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017, janeiro, fevereiro, abril, junho, outubro e dezembro de 2018, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 380,04, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;

Consta como **Enquadramento Legal:** artigos 217 e 247 do RICMS, Decreto nº. 13.780/2012.

Consta como **Multa aplicada:** artigo 42, inciso IX da Lei nº. 7.014/96.

O autuado apresentou impugnação (Fls. 33 a 39), informação fiscal prestada pelo autuante (Fls. 439 a 443), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª JJF que após análise julgou Procedente, nos seguintes termos (Fls. 448 a 455):

## VOTO

Inicialmente, não acolho a arguição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. O impugnante alega que a autuação foi feita de forma unilateral, haja vista que não teve acesso aos atos que estariam sendo praticados, Certamente que não pode prosperar a pretensão defensiva, tendo em vista que após o encerramento da ação fiscal o autuado foi cientificado da autuação, inclusive com a indicação do prazo de 60 dias para pagamento ou apresentação de defesa, o que foi feito.

*Do mesmo modo, não há como prosperar alegação defensiva de que foram utilizados sistemas com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e precisando de aprimoramento, com ajustes, para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pela empresa à SEFAZ, que contém inconsistências ou erros, haja vista que a existência de inconsistências, divergências, pode ser corrigida, desde que observadas as disposições legais.*

*Diante disso, não acolho as nulidades arguidas, haja vista que no lançamento de ofício, em exame, foram observadas as disposições da legislação do ICMS, notadamente do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.*

*Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, II, “a” do RPAF/BA/99, indefiro o pedido de diligência/perícia formulado pelo impugnante, haja vista que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para deslinde da questão, sendo desnecessária a participação de perito.*

*No mérito, no que tange às infrações 1 e 2, a autuação se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, bem como ao imposto apurado em função do valor acrescido relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença foi apurada.*

*De início, vale observar que no caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques do início e fim de cada ano, 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.*

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

*[...]*

*Art. 10*

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

*Vale consignar que o critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, permite observações que não são possíveis quando se utiliza o levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, com base nas informações constantes nos estoques inicial e final do ano, e nas entradas e saídas de mercadorias registradas em documentos fiscais. Nesses processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensados ao longo do ano, sem que seja percebido no resultado da auditoria.*

*Já no critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, as ocorrências de entradas e saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais ficam evidentes. As quantidades injustificadas de entradas e saídas de combustíveis podem ocorrer por diversas razões, inclusive podem indicar a realização de operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é proibida pela Agência Nacional de Petróleo (ANP) e, por isso mesmo, podem ocorrer sem emissão de documentos fiscais.*

*No presente caso, verifica-se que a omissão de entrada de mercadoria foi constatada por meio dos registros fiscais do autuado. Por certo que a exigência fiscal não poderia existir se na ação fiscal também, se fosse detectada a omissão de entrada ou saída de mercadorias com base em levantamento fiscal dos documentos emitidos e recebidos pelo autuado, e nos quantitativos de estoque inicial e final. Nesses casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD, apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas e nunca como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.*

*Evidentemente que em razão da ação fiscal não encontrar qualquer omissão de saída ou entrada a partir do levantamento quantitativo, baseado nos documentos fiscais emitidos e recebidos e nos registros dos estoques inicial e final e por se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a omissão de entrada evidenciada unicamente nos registros feitos no LMC/Registro 1300 da EFD, permite a conclusão de que*



as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente, sem tributação.

De acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante, foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%. Os ganhos considerados inadmissíveis foram observados no período objeto da autuação.

A argumentação defensiva de erro no sistema ou qualquer outro possível equívoco cometido na escrituração do LMC/Registro 1300 da EFD, não ficou comprovada nos autos. Não foi trazido qualquer laudo, conforme aduzido pelo autuante.

Conforme consignado corretamente pelo autuante, a prova de que os valores registrados no LMC e não os registrados na EFD correspondem à verdade material cabe ao autuado, porém, isso não foi feito em dia algum. Nenhum comprovante de medição foi apresentado, portanto, os valores anotados na EFD fazem prova contra a empresa, e ela não pode simplesmente alegar que seu LMC tem valores diferentes e que estes são os corretos.

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

Obviamente, se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo contribuinte autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, cabe ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente, e além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual respeitado pelo autuante no levantamento fiscal.

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

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Saliento que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constata saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro, tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente caso, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, a acusação fiscal está correta, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária (infração 1), e antecipação tributária (infração 2), restando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, no tocante à infração 1, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96:

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

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

d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

*Entretanto, no tocante à infração 2, cabe um reparo a ser feito, haja vista que a multa correta é de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº. 7.014/96, sendo que no Auto de Infração foi indicada a multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” do mesmo diploma legal.*

*Assim sendo, retifico de ofício a multa de 100% para 60%, indicada na infração 2.*

*Diante do exposto, as infrações 1 e 2 são subsistentes.*

*No tocante às infrações 3, 4 e 5, constato que assiste razão ao autuante quando diz que as entradas de mercadorias no estabelecimento do contribuinte devem ser registradas e que excluiu as notas fiscais de simples faturamento e devolução, e sem valor comercial, portanto, não procedendo as alegações defensivas.*

*No presente caso, inexistente qualquer irregularidade no tocante à autuação ter sido feita em três infrações, haja vista que, diversamente da alegação defensiva, se trata de infrações distintas, decorrentes inclusive das alterações ocorridas na legislação do ICMS aplicável.*

*O certo é que, o próprio autuado admite que não escriturou as notas fiscais arroladas na autuação na sua escrita fiscal, ao dizer que mesmo não escrituradas, as referidas notas fiscais constam do livro razão da empresa.*

*Na realidade, a exigência fiscal decorre do fato de ter ocorrido a entrada de mercadorias no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, o que, efetivamente, restou comprovado.*

*Assim sendo, as infrações 3, 4 e 5 são subsistentes.*

*Quanto ao pedido do autuado no sentido de aplicação da multa de R\$ 140,00, prevista no artigo 42, inciso XV, alínea “d” da Lei n. 7.014/96, certamente que não pode ser acolhido, haja vista que o referido dispositivo legal diz respeito à falta ou atraso na escrituração fiscal, sendo certo que, no caso em exame, existe norma específica que se sobrepõe à norma genérica, no caso a entrada no estabelecimento de mercadoria sem o devido registro na escrita fiscal.*

*Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.*

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 470 a 482) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicia dizendo que a Decisão recorrida não faz justiça, nem reconheceu a aplicação, como devido, do direito, devendo, pois, ser o acórdão reformado para que seja dado por improcedente o Auto de Infração em epígrafe, retirado com base em alegação de que houve omissão de entrada de mercadorias, desacompanhada de documentos, com acréscimo do PMPF, e por não ter escriturado no registro de entrada algumas notas fiscais, fazendo-se separação entre algumas que estariam sujeitas a tributação e outras não, bem como a própria falta de registro na escrituração fiscal.

Foram apresentadas razões de defesa, onde houve a demonstração e comprovação da inexistência de falta de recolhimento de imposto, bem como não existir qualquer tipo de omissão para que se tentasse a tributação por presunção através do levantamento das informações contidas e encaminhadas por meio do domicílio tributário eletrônico, utilizando-se do cruzamento de informações contidas no SPED Fiscal e no Registro 1300 e outros correlatos utilizados pela fiscalização, além de se demonstrar que houve a escrituração das notas fiscais e lançadas no Livro Razão, ficando de forma indiscutível rechaçada a fundamentação contida no auto.

Preliminarmente, coloca que nunca houve sonegação ou fraude para ensejar a cobrança pretendida do imposto 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 Inspeção 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, tomando-se o que foi feito pela

Inspetoria como verdade absoluta, desprezando a prova juntada com a defesa e retirando todos os direitos.

Alega que inquestionavelmente ocorreu cerceamento de direito, por ter havido a argumentação, comprovação e que foram desprezadas, restringindo-se com isto o direito, ferindo-se de morte princípio constitucional previsto no art. 5º, inciso LV, princípio este de tanta importância que nem uma emenda constitucional poderia revogá-lo, ou diminuir-lhe a extensão, quanto mais normas menores, como Portaria, ou simples entendimento de agente público e que foi convalidado pela Junta de Julgamento Fiscal.

Alega 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 com base em omissão presumida quando a legislação, como um todo aplicada, teria que se ter avaliação de período maior do que dia a dia, inclusive considerando a possibilidade de perda, não desprezando dita possibilidade para somente se tomar ganho, entendendo este como omissão de entrada.

Ainda em preliminar e por não ter decidido a JJF a questão, tem-se que ocorreu nulidade do feito administrativo por não se ter dado conhecimento do ocorrido no curso da fiscalização, para possibilitar manifestação, somente ocorrendo esse direito depois da conclusão a que chegou a fiscalização, tudo visando impedir que o que foi feito pela Inspetoria Eletrônica fosse contestado antes da lavratura do Auto de Infração, e não se pode dizer que o fato de se poder contestar depois da lavratura teria o mesmo efeito, buscando convalidar a JJF o que foi feito e imposto pela Inspetoria mencionada, como consta do auto e da própria defesa.

Tanto que se deu a ciência no dia 10/02/2019, através do sistema digital e se utilizando do DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, 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.

No tocante ao mérito, cujas argumentações foram rejeitadas pela JJF, é preciso dizer que a empresa autuada 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. Tem-se que 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. Seja de um ou de outro modo, tem-se pequenas inconsistências. Quando há pequenos erros num dia, este pode ser corrigido tranquilamente no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

Diz que o próprio sistema usado as vezes possibilita a incorreção de dados e, mais das vezes, tal falha é repercutida 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, como ficou demonstrado na defesa e comprovações apresentadas, que foram inteiramente desprezadas pela JJF, não obstante ficar constatado que as distorções podem ter ocorrido em função do sistema. Ademais, tem-se também que pode haver mudança do sistema eletrônico utilizado pelo posto, tendo o fato acontecido no posto fiscalizado e que ora apresenta defesa, podendo haver discrepância entre dados ou até informativos não se podendo tomar tais situações como irregularidade e passível de autuação, no entanto o LMC físico encontra-se correto.

Mantém a argumentação de que a fiscalização de maneira regular indica ao contribuinte que se iniciou o procedimento fiscalizatório, muitas vezes pedindo documento ou até explicações acerca de determinadas situações encontradas, entretanto, no presente caso, nada disso foi feito 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, porque posteriormente veio a tomar conhecimento que a fiscalização seria de modo eletrônico cruzando



informações constantes no sistema mantido pela Sefaz, cotejando informações diversas através de um sistema que se denominou LMC/REGISTRO 1300 da EFD.

Não se pode tomar o entendimento da JJF de que tudo ocorreu de modo regular e se entendeu falta de recolhimento do imposto, com base em presunção, por verificação de variação volumétrica diária sem que qualquer verificação fosse feita, tomando-se de forma absoluta como certa a conclusão a que chegou o nobre agente fiscalizador autuante, tudo por entender existir a omissão por conta do imposto pelo parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/1998, com as alterações impostas pela Portaria nº 159/2019.

Note-se que, se cruza informações do LMC imposto pela ANP com o registro da EFD, encontrando-se com isto muitas inconsistências e que resultam em supostas irregularidades, tanto 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 em um dia e no outro resulta em se ter espelhado o que efetivamente ocorre, desprezando-se as perdas escrituradas no LMC físico e também informado resulta em se ter ficticiamente ganhos, fazendo-se incidir impostos indevidos, o que denota bitributação, porque tudo já teria sido recolhido por substituição tributária e não haveria qualquer tipo de ingresso de combustível sem a respectiva nota fiscal, tudo como abaixo se fará repetição para bem ilustrar o recurso.

Teria a JJF que entender e absorver a argumentação de que a primeira infração, e que reflete sobre os valores apurados e se encontra as supostas diferenças no PMPF consistente na segunda infração, e, em análise do levantamento feito pelos meios eletrônicos, denota-se, pois, que os erros, tomados como ganhos, na passagem de um sistema para outro do dia, de forma salteada em determinados dias, no entanto não existiram, conforme pode observar no demonstrativo apresentado pela própria fiscalização e que foi gerado em função do próprio sistema utilizado pelo SEFAZ em cotejo as informações prestadas através do SPED FISCAL, com utilização de sistema próprio do posto, surgindo então ganhos que não seriam reais, ensejando que se tenha a falsa impressão de que houve omissão de entrada quando isto não ocorreu em nenhum momento fiscalizado. A fiscalização alcançou os combustíveis: Gasolina Comum, Gasolina Aditivada, Gasolina Podium, Etanol Hidratado Comum e Óleo Diesel BS10, informando-se a existência de ganhos em reais de forma salteada alcançando o período aqui já declinado.

Repetindo a argumentação, que encontra ressonância na documentação acostada, aclarando os fatos e exemplificando os erros constantes do levantamento que aponta ganhos inexistentes e o fato veio a ensejar a suposta omissão de entrada, tem-se que no dia 30 de junho de 2015 se apontou ganho de 11.135,563 litros de gasolina comum, quando isto nunca existiu, porquanto no dia 29 de junho de 2015 houve recebimento de 10.000 litros de combustível e se teve o estoque de fechamento em 32.144,94 litros e no dia seguinte (30), computando-se a perda de - 42,94 litros, o estoque abertura foi de 32.102 litros e o de fechamento final 23.983,39 litros (com perda de - 88,39 litros), isto porque as vendas do dia foram de 8.208,61 litros, e se teve como estoque inicial no dia 01 de julho de 2015 a quantidade de 23.805,00 litros e não havendo qualquer valor de ganho ou omissão de entrada, como indicado pelo levantamento feito.

Ainda como exemplificação e para consolidar a indicação do erro do sistema utilizado na fiscalização, pode-se mencionar o dia 02 de fevereiro de 2016 onde se apontou ganhos inexistentes de 2.741,661 litros e o fato veio a ensejar a suposta omissão de entrada, quando se tem que quando isto nunca existiu, porquanto no dia 01 de fevereiro de 2016 houve recebimento de 12.000 litros de combustível e se teve o estoque de fechamento em 22.143,77 litros e no dia seguinte (02), computando-se a perda de - 3.207,77 litros (erro de leitura), o estoque abertura foi de 18.936 litros e o de fechamento final 20.575,00 litros (com ganho de - 3.089,84 litros), isto porque as vendas do dia foram de 1.450,84 litros, e se teve como estoque inicial no dia 03 de fevereiro de 2016 a quantidade de 20.575,00 litros e não havendo qualquer valor de ganho ou omissão de entrada, como indicado pelo levantamento feito, ficando o fato patente de que ocorreu erro de leitura no dia 02 de fevereiro de 2016 e o fato foi logo corrigido no dia seguinte (03), havendo a compensação com a correção do erro, inexistindo qualquer valor de ganho ou omissão de entrada, como indicado pelo

levantamento feito.

Os dois 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. Por isso mesmo traz a colação dos autos demonstrativo de cada um dos combustíveis comercializados e se junta também cópia dos LMC's físicos que abrange os dias os anteriores e posteriores das datas indicadas como houve suposta irregularidade, sendo de importância ressaltar que em todos os meses se fez a indicação no levantamento feito se houve perdas ou ganhos, ocorrendo em praticamente todos os meses se indicou pequenas perdas ou pequenos ganhos, inclusive o fato ocorre por força da evaporação possível, consoante se tem constando da legislação da ANP. Todavia, importante que se coloque que os erros constantes de ganhos nos dias indicados no levantamento feito pela fiscalização, advieram 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.

Diante das colocações acima, tem-se que 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 leito 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. Ora, admitindo-se 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, quando isto não ocorreu, sendo simplesmente erro do próprio sistema, como já colocado, tanto do posto que pode ter gerado equívoco, como da própria SEFAZ quando tomou as informações encaminhadas e realizou o cruzamento de informações.

Os levantamentos realizados pelo posto autuado indicam que não existiram “valores de ganhos” e nem tampouco omissão de entrada para que se faça a tributação, como encargos e, inclusive, multa pesada, ficando impugnados os levantamentos feitos pela SEFAZ e houve omissão da JJF de determinar a verificação através do setor próprio (ASTEC) para confirmar o levantamento feito pela parte autuada de acordo com o que consta dos Livros de Movimentação de Combustíveis - LMC's, de todos os combustíveis.

Pede que a Câmara desconsidere os levantamentos feitos pela Inspetoria Eletrônica, como já impugnados, iniciando-se, se assim o quiser diante da insubsistência do auto que se proceda novo procedimento fiscal com fito de se apurar a verdade que se tem de compra e venda de produtos combustíveis, perdas e ganhos, para não propiciar a cobrança de novo imposto, quando já se fez o recolhimento destes por substituição, podendo-se dizer que levado adiante o levantamento feito pela SEFAZ haverá verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado e agride a legislação pátria, quer seja a ordinária, quer seja a Constitucional, porque não houve qualquer quantia a ser considerada como ganho para fins de tributação ou omissão de entrada, não se podendo admitir omissão por presunção, devendo, por isso mesmo, se afastar a tributação almejada, rejeitando-se o que foi apurado nos dias mencionados como exemplificação e em todos os outros dias em que se aponta valor de ganho e omissão de entrada, ante a se ter a compensação entre os dias entre o lançamento equivocado de dados, podendo ser feito a conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC de forma física.

A compensação entre as perdas e ganhos se dá de forma automática de um dia para outro, como já exemplificado, e, pode acontecer, com todos os combustíveis comercializado no posto. Inegável que as perdas e ganhos discriminadas nos demonstrativos aqui apresentados com a defesa estão corretas e, tal fato, determina o afastamento dos supostos “valores de ganhos” e a absurda indicação de que ocorreu “omissões de entrada”, juntando-se cópias dos LMC's dos combustíveis comercializados e notas fiscais dos períodos enfocados, estando patente que os reflexos advindos da infração 01 vieram a resultar na indicação da infração 02, de falta de recolhimento em decorrência do valor do PMPF que é levantado em função levantamento do ICMS que seria supostamente devido e indicado na infração 01.



Quanto à decisão da JJF no que se refere à indicação de falta de escrituração de notas fiscais com registro, redundando nas infrações de nº 3, 4 e 5, não tem fundamentação e deveriam ter sido afastadas as infrações, na medida em que dentre a escrituração fiscal existente no posto existe o livro Razão, estando todos os ingressos, por notas fiscais constante deste, o que vem a retirar toda e qualquer força da autuação imposta, todavia, a isto não considerou a Junta, mantendo a decisão adotada quando da autuação, pelo que necessário se faz que a decisão seja revista com o afastamento das infrações acima mencionadas.

Por fim, pede que seja acatado o **presente recurso** dando-se por procedente para considerar insubsistente a decisão adotada pela JJF e o Auto de Infração em referência, fazendo prevalecer o direito do contribuinte, por imperativo legal ante ao comprovado na impugnação e no recurso ora apresentado.

Por todo o exposto e com o objetivo de evitar futuras alegações de nulidade, bem como privilegiar o princípio da ampla defesa, os membros desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiram remeter o processo em diligência aos autuantes para que anexassem mídia com os “demonstrativos analíticos” e fornecessem tais levantamentos ao sujeito passivo, através do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, reabrindo-lhe o prazo de 60 (sessenta) dias para, querendo, se pronunciar e, em seguida, caso haja fatos novos, retornar aos autuantes para sua manifestação a respeito.

A planilha fora disponibilizada pelo autuante e recebida pela advogada da empresa (Fls. 501/502).

A Recorrente se manifestou às fls. 506 a 524. Em sua manifestação, reitera suas alegações recursais, apresenta planilhas exemplificativas demonstrando incoerência nos cálculos do autuante, diz que as distorções se apresentam em todos os produtos, principalmente no tocante ao estoque de fechamento e abertura do dia anterior.

Alega ainda que há por erro do operador do sistema de gestão das movimentações, uma vez que, muitas vezes ocorre da entrada fiscal e contábil ser considerada em dia posterior ao efetivo carregamento no tanque de combustível o que gera um sobra em datas próximas, mas que esta falha é facilmente perceptível uma vez que o registro de sobra em um dia, é seguido do ajuste de falta no dia imediatamente anterior ou subsequente ao autuado, que se equivalem e cuja constatação afasta a presunção relativa de omissão de entrada no caso em concreto.

Reitera o pedido de nulidade em função da utilização da Portaria nº 445/98, que extrapola função regulamentar. Cita inclusive que este entendimento já foi acatado pela JJF através do Acórdão nº 0118-06/21 e recorre também a não observação do disposto no Art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96 no cálculo do custo médio unitário do produto.

Por fim pede que seja convertido o presente processo em diligência para exclusão dos erros e pela posterior juntada de declaração do sistema responsável pela automação e transmissão das movimentações de combustíveis do autuado, em elaboração pela gestão técnica do sistema que atesta a ocorrência de erro na transmissão das informações constantes da EFD – 1300.

Após manifestação da Recorrente, os autos foram encaminhados ao autuante, que prestou nova informação fiscal (Fls. 571 a 585), que sustenta os lançamentos com base nos seguintes apontamentos:

- A Portaria nº 445/98 não veio trazer novos conceitos de contabilidade de estoques, mas tão somente orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoque em estabelecimentos comerciais e industriais e que o controle dos estoques de combustíveis deve obedecer ao controle do LMC e EFD ICMS.
- No caso de postos de combustíveis o estoque é renovado em curtos períodos, e que os levantamentos físicos acabam sendo ineficazes, razão pela qual deve ser feito diariamente e anotado no LMC para a ANP e nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD ICMS para o fisco.
- Um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores e o despejo do combustível nos tanques do posto sem que haja a respectiva anotação nos registros

1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente, o que poderá induzir um falso ganho no dia da entrada efetiva. Mas no dia da nota sem a entrada física, haveria uma perda. Porém, ressalta que conferiu das datas de cada entrada no registro 1300 com as datas das entradas das respectivas notas no registro c100 e não encontrou quaisquer erros.

- Por fim, ressalta que analisou todos os arquivos do EFD ICMS, que não apresentavam inconsistências e que 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).

A recorrente foi intimada da informação fiscal com cópia do novo demonstrativo (fl. 410-411), contudo, não se manifestou (fl. 413). Os autos retornaram a este relator para apreciação.

Em sede de julgamento, na sessão realizada em 18/05/2022, após a manifestação do patrono da autuada, este alegou não haver de fatos diferenças, o que houve foi que a fiscalização deixou de considerar as diferenças de ajustes para corrigir o saldo de estoque, considerando apenas as diferenças positivas, o que ocasionou “tais omissões”. Diante do exposto, foi solicitado à Recorrente que apresentasse planilha demonstrando exatamente onde estavam as correções de tais inconsistências.

Atendendo ao pleito desta CJF, foram anexadas planilhas demonstrando a movimentação e ajustes, de forma que esta relatora pudesse avaliar a existência ou de não de diferenças, inclusive com umas análises emitidas por terceiros, consultores externos.

Diante da dificuldade desta relatora em verificar a quem assiste razão, em busca da verdade material e de dar liquidez ao auto, os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, na assentada de julgamento datada 13/07/2022, após a identificação da matéria objeto da lide, decidiram remeter os autos à INFAZ DE ORIGEM, a fim de que sejam adotados os seguintes procedimentos:

**Pelo Autuante:**

- a) Analisar os demonstrativos anexados e razões das diferenças apresentadas pela Recorrente, avaliando se possui o condão de elidir o presente lançamento.
- b) Elaborar novo demonstrativo de débitos, na eventualidade de serem pertinentes as alegações, considerando os ajustes apontados pela Recorrente.

Atendida as solicitações o Autuado deveria ser intimado, com o prazo de **10 (dez)** dias, para que se manifestasse, se assim desejasse.

Atendidas as solicitações acima, deveria o processo ser encaminhado ao CONSEF, para julgamento.

O autuante em atendimento a diligência, presta informação fiscal e diz que não pode simplesmente aceitar a justificativa de erro em um valor que deveria ser medido fisicamente e por fim destaca os seguintes pontos:

Nenhum documento de medição foi apresentado provando ao menos um dos erros que se alega, que convenientemente eliminam os valores cobrados. E que as planilhas e o laudo apresentados pela recorrente não afastam a autuação.

Já existe uma planilha elaborada pela recorrente com os valores calculados com as alterações feitas sem quaisquer provas documentais na movimentação de combustíveis e que ao seu entender, nenhum dos argumentos trazidos são capazes de elidir a autuação.

**VOTO VENCIDO**

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0114-01/20-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/02/2020, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o

valor histórico de **R\$122.796,51** pelo cometimento de 05 infrações nos períodos ocorridos em dezembro de 2015, dezembro de 2016 e dezembro de 2017, as quais passo a analisar as razões recursais.

Inicialmente a recorrente roga pela Nulidade por cerceamento ao direito de defesa, por não ter sido aceita verificação através da ASTEC, ferindo o princípio constitucional previsto no Art. 5º, inciso LV da CF, que não houve contraditório, sendo o auto lavrado de maneira unilateral, não tendo sido dado conhecimento do ocorrido no curso da fiscalização, para possibilitar manifestação, o que ocorreu somente após a lavratura do auto.

Em manifestação após diligência ao autuante, a Recorrente diz que há nulidade com a utilização da Portaria nº 445/98, que extrapola função regulamentar, cujo entendimento já foi acatado pela JJF através do Acórdão nº 0118-06/21 e recorre também a não observação do disposto no Art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96 no cálculo do custo médio unitário do produto.

Por todo o quanto analisado, não acolho as preliminares de nulidade, visto que no lançamento de ofício, em exame, foram observadas as disposições da legislação do ICMS, notadamente do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e quanto ao alegado erro no enquadramento legal da conduta autuada em relação ao art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, não há o que se falar, pois a autuação não decorreu de presunção, mas de responsabilidade por solidariedade nas supostas aquisições de combustíveis sem nota fiscal.

Observa-se que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, em relação a Infração 01 lavrada pela 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 índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD no período de Dezembro de 2015, dezembro de 2016 e dezembro de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$85.456,90, acrescido da multa de 100% e Infração 02 pela falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor PMPF, deduzida a parcela a 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 no período ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2016 e dezembro de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$18.900,81, alega a recorrente que não merece prosperar.

Em seu recurso 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. Tem-se que 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. Seja de um ou de outro modo, tem-se pequenas inconsistências.

Quando há pequenos erros num dia, este pode ser corrigido tranquilamente no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos e que há erro do operador do sistema de gestão das movimentações, uma vez que, muitas vezes ocorre da entrada fiscal e contábil ser



considerada em dia posterior ao efetivo carregamento no tanque de combustível o que gera um sobra em datas próximas, mas que esta falha é facilmente perceptível uma vez que o registro de sobra em um dia, é seguido do ajuste de falta no dia imediatamente anterior ou subsequente ao autuado, que se equivalem e cuja constatação afasta a presunção relativa de omissão de entrada no caso em concreto.

Quanto ao questionado pela Recorrente, ressalta o autuante que analisou todos os arquivos do EFD ICMS, que não apresentavam inconsistências e que 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).

Salienta-se que a fiscalização se valeu do livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), instituído pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) e Ratificado pela Resolução nº 23/2004 da Agência Nacional de Petróleo, para registro diário dos estoques de combustíveis dos postos revendedores. Cabe também ressaltar que o registro diário dos estoques é uma especificidade da atividade econômica desenvolvida pela empresa Recorrente, a qual atua como posto revendedor varejista de combustíveis.

Foi adotado como livro fiscal, conforme Cláusula primeira do Ajuste SINIEF 01/92, e art. 219 do RICMS/BA e também do SPED Fiscal, escrituração fiscal digital obrigatória para os contribuintes do imposto (art. 248 do RICMS/BA), que devem ainda observar o Ajuste SINIEF 02/09 bem como as especificações do leiaute do arquivo digital e do guia prático da EFD-ICMS/IPI estabelecidos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/18, por força do disposto pelo art. 249 do RICMS/BA, inclusive quanto aos registros C100 (Registro de Entradas), C170 (Itens da nota fiscal) e registros 1300 e filhos (Movimentação diária de combustíveis).

Nas razões apresentadas pela Recorrente, a compensação entre as perdas e ganhos se dá de forma automática de um dia para outro, como já exemplificado no relatório, e, pode acontecer, com todos os combustíveis comercializado no posto, mas que por erro dos operadores ou problemas sistêmicos não foram plenamente atendidos no período fiscalizado.

Para o cálculo das operações de movimentação de estoque, bastaria somar-se o estoque do dia anterior com as compras de combustíveis (registradas mediante NF) e deduzirem-se as saídas de combustíveis no dia, comparando-se, ao final, o estoque apurado com aquele efetivamente medido, não deixando de ser considerada a diferença apurada, um ganho por variação volumétrica do combustível líquido, na ordem de 1,8387% sobre o volume disponível. Sobre o montante que é encontrado desse cálculo, deveria ser calculado o imposto devido por solidariedade, já que tal número seria representativo de um ingresso de combustíveis sem documentação fiscal respectiva, número que poderia, inclusive, ser superior àquele apurado pela fiscalização, porque acabaria por refletir outras omissões distintas daquela relativa à variação volumétrica.

Observa-se que seria obtido o mesmo resultado apurando-se a diferença entre o ganho volumétrico registrado e aquele permitido pela legislação, forma utilizada pela autoridade fiscal. Em que pese as alegações da Recorrente, de mero erro procedimental/sistêmico, em algum momento, estas diferenças deixariam de existir, o que não aconteceu no levantamento apontado pelo autuante.

Possíveis erro de registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores, conforme explanado pelo autuante, com o despejo do combustível nos tanques do posto sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente, o que poderá induzir um falso ganho no dia da entrada efetiva, mas que no dia da nota sem a entrada física, haveria uma perda. Porém, ressalta que conferiu as datas de cada entrada no registro 1300 com as datas das entradas das respectivas notas no registro c100 e não encontrou quaisquer erros.

Porquanto, está previsto no art. 4º da Portaria DNC citada, que o estabelecimento de Posto Revendedor se encontra obrigado a escriturar corretamente o LMC, podendo ser autuado para a hipótese de não fazê-lo, conforme abaixo.

*“Art. 4º A não apresentação do LMC, ou a sua apresentação, ao DNC, com falta ou irregularidades de escrituração implicará ao PR:*

*I - Notificação para apresentação, no prazo de 24 (vinte quatro) horas, do LMC corretamente escriturado;*

*II - Autuação, no caso de não cumprimento do previsto no inciso anterior, seguida de notificação para que apresente ao DNC, no prazo de 10 (dez) dias úteis, declaração da existência do LMC corretamente escriturado;*

*III - Interdição, por ato da Diretoria do DNC, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis, dos equipamentos de abastecimento de combustíveis do PR, se não apresentada a declaração no prazo estabelecido ou se apresentada com inveracidade, observado o disposto nas alíneas a seguir:*

*a) Quando a notificação prevista no inciso II resultar da não apresentação do LMC, a interdição dar-se-á em todos os equipamentos de abastecimento do PR;*

*b) No caso de a referida notificação decorrer da falta ou irregularidade de escrituração de combustível(is) no LMC, a interdição ocorrerá no(s) equipamento(s) de abastecimento do(s) produto(s) correspondente(s).*

*Parágrafo único - A interdição de que trata este artigo será mantida até a constatação, pelo DNC, da existência do LMC corretamente escriturado (grifos acrescidos).”*

Mesmo as demonstrações apresentadas na Manifestação por parte da Recorrente, fls. 509 a 511, não demonstram claramente que as diferenças foram compensadas (perda/ganho) em algum momento.

Em sede de julgamento, na sessão realizada em 18/05/2022, após a manifestação do patrono da autuada, este alegou não haver de fatos diferenças, o que houve foi que a fiscalização deixou de considerar as diferenças de ajustes para corrigir o saldo de estoque, considerando apenas as diferenças positivas, o que ocasionou “tais omissões”. Diante do exposto, foi solicitado à Recorrente que apresentasse planilha demonstrando exatamente onde estavam as correções de tais inconsistências.

Atendendo ao pleito desta CJF, foram anexadas planilhas demonstrando a movimentação e ajustes, de forma que esta relatora pudesse avaliar a existência ou de não de diferenças.

Portanto, após análise da planilha apresentada pela Recorrente, que foram encaminhadas ao autuante, este disse que as razões apresentadas não são suficientes para elucidar a autuação.

Em que pese o autuante em sua informação fiscal para atender a diligência solicitada por esta Câmara citar que as razões apresentadas pela Recorrente não elucidarem as autuações, é importante ressaltar que, a Recorrente traz razões e demonstrativos capazes de elucidar parcialmente as infrações 01 e 02. Verifica-se que, caso sejam consideradas os ajustes desconsiderados pela autuação, a maioria das diferenças apontadas deixariam de existir, devendo remanescer somente as diferenças não justificadas, conforme já apontados pela Recorrente.

Com base nos exemplos apresentados pela Recorrente, verifica-se que da simples leitura do próprio registro 1300 da EFD, utilizado pela autuação, fica claro que o registro de sobra em um dia, é seguido do ajuste de falta (VAL\_AJ\_PERDA) no dia imediatamente anterior ou subsequente ao autuado, que se equivalem e cuja constatação afasta a presunção relativa de omissão de entrada no caso em análise.

Registro	Item	Código	Dt_Fech	Estq_Abert	Vol_Entr	Vol_Dis	Vol_Saídas	Estq_Escr	Val_Aj_Perda	Val_Aj_Ganho	Fech_Fisico	Fech_Fis (d-1) - Est_Aber (d)
1300	Gasolina Comum	2478	16/04/2015	22.159,00	12.000	34.159	8.122,45	26.036,55	-	61,45	26.098	-
1300	Gasolina Comum	2478	17/04/2015	26.098,00	23.000	49.098	10.645,23	38.452,77	-	1.208,23	39.661	-
1300	Gasolina Comum	2478	18/04/2015	39.658,21		39.658	5.071,44	34.586,77	-1.404,77	-	33.182	-

  

Registro	Item	Código	Dt_Fech	Estq_Abert	Vol_Entr	Vol_Dis	Vol_Saídas	Estq_Escr	Val_Aj_Perda	Val_Aj_Ganho	Fech_Fisico	Fech_Fis (d-1) - Est_Aber (d)
1300	Gasolina Aditivada	2540	01/02/2016	13.368	0	13.368	721,20	12.646,80	-	17,20	12.664	-
1300	Gasolina Aditivada	2540	02/02/2016	12.664	12.000	24.664	2.520,23	22.143,77	-3.207,77	-	18.936	-
1300	Gasolina Aditivada	2540	03/02/2016	18.936	0	18.936	1.450,83	17.485,17	-	3.089,83	20.575	-

Desta forma, considerando os demonstrativos anexados aos autos pela Recorrente, e pela razoabilidade dos demonstrativos ficam mantidas parcialmente as infrações 01 no valor de R\$1.128,27 e Infração 02 no valor de R\$45,73.

No tocante às Infrações, 03 a 05, pela entrada no estabelecimento, de mercadorias, bens ou serviços e não escriturados nos livros fiscais, que segundo a recorrente não tem fundamentação e deveriam ter sido afastadas as infrações, na medida em que dentre a escrituração fiscal existente no posto existe o livro Razão, estando todos os ingressos, por notas fiscais constante deste, o que vem a retirar toda e qualquer força da autuação imposta, todavia, não considerado pelo julgamento de piso pela Junta, constato que assiste razão a autuação, visto que as entradas de mercadorias no estabelecimento do contribuinte devem ser registradas e que segundo o autuante já foram excluídas as notas fiscais de simples faturamento e devolução, e sem valor comercial, portanto, não procedendo as alegações da recorrente.

A exigência fiscal decorre do fato de ter ocorrido a entrada de mercadorias no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, o que, efetivamente, restou comprovado.

Por todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR (Infrações 01 e 02)**

Com o devido respeito ao voto da eminente relatora venho divergir quanto às infrações 01 e 02, julgadas parcialmente procedentes. Tendo pedido vistas ao processo, e adiado o julgamento, pude observar com atenção o pedido de diligência de fls. 614/17 e a resposta do autuante e manifestação do recorrente.

Primeiro devo afirmar o que disse na sessão de julgamento que os fundamentos do pedido de diligência foram de alta relevância para esclarecimentos quanto aos ajustes efetuados pelo recorrente e que não foram considerados pelo autuante, já que o ganho de um dia por suposto erro incorre em perda no dia seguintes para compensar, o que pode parecer correto de análise superficial.

Conforme esclarecido pelo autuante, o controle de estoques dos postos de combustíveis, é feito diariamente com medições iniciais e finais de cada dia. São estanques, ou seja, não se contaminam com os valores apurados em dias anteriores ou posteriores, é um levantamento quantitativo diário, diferente dos demais contribuintes.

Que em havendo uma medida manual errada, extrapolando no fim do dia o valor admissível, era para chamar a atenção do posto e refazer a medição e colocar o valor correto e não “fazer a correção” no dia seguinte mediante “ajuste”. Acrescenta o autuante que nenhum documento de medição foi apresentado comprovando ao menos um dos erros que se alega, não havendo provas desses erros.

De fato todos os instrumentos de medição estão sujeitos a erros e defeitos. Evidente que um instrumento de medição com erros sistêmicos onde todos os dias há necessidade de se efetuar “ajustes” para se corrigir os erros necessitariam de uma intervenção de empresa especializada e autorizada pela SEFAZ para intervir no instrumento e isto não foi feito.

Só como paradigma, quando em outros contribuintes que atuam com mercadorias diversas como um atacadista de alimentos, em havendo ajuste de perdas no inventário, se requer comprovação do fundamento do ajuste, como furtos com queixa em delegacia, comprovação de perdas por perecimento acima do prazo da validade mediante emissão de nota fiscal de descarte, etc.

Da mesma forma se requer que os ajustes em postos de gasolina sejam devidamente fundamentados e existe espaço para isto na própria EFD, de forma a se produzir a necessária prova da razão do ajuste. Há obrigações acessórias a serem cumpridas exatamente para se dar a necessária segurança de que o imposto não foi sonegado mediante simples ajustes sem a devida comprovação do fundamento para tal ajuste.



Não é crível que dia após dia o recorrente percebendo que há erros no seu medidor não apresenta um único pedido de intervenção de empresa autorizada a fazer manutenção dos medidores, apenas efetuando o ajuste como se fosse possível ao fisco aceitar uma prova produzida unilateralmente sem qualquer avalizador, seja de uma empresa autorizada a efetuar os reparos necessários, seja sem sequer cumprir as obrigações acessórias a que está obrigado, na elaboração da EFD, fazendo constar os necessários registros das razões dos erros.

Assim é que se por exemplo, após dias seguidos se verificando erros na medição e fazendo ajustes no dia seguinte, a empresa deveria registrar ocorrência do pedido de providências para se corrigir os equipamentos de medição, jamais se perpetuar aceitando os erros e corrigindo mediante ajustes no dia seguinte.

Por fim há de se questionar: se havia erros no medidor ao final de um dia, como se ter certeza de que no dia seguinte se mediu correto? No entanto, sempre no dia seguinte, o medidor aparentemente estava certo e apenas se fazia o ajuste. Tal prova, devo concordar com o autuante, não pode ser aceita no âmbito de uma legislação que prima pela segurança onde o contribuinte está obrigado a cumpri-la de forma a ter transparência dos seus levantamentos diários de estoque.

Face ao exposto, Nego Provimento ao Recurso Voluntário e mantenho a Decisão recorrida. Auto de Infração PROCEDENTE.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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** o Auto de Infração nº **269138.0016/20-9**, lavrado contra **J A SOBRAL & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$104.357,71**, acrescido das multas de 60% sobre R\$18.900,81 e 100% sobre R\$85.456,90, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$18.438,80**, previstas no inciso IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Evalda de Brito Gonçalves, Valdirene Pinto Lima e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de Maio de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS