

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 269138.0004/20-0
<b>RECORRENTE</b>	- POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0197-01/20-VD
<b>ORIGEM</b>	- SAT / COPEC
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- 16/08/21023

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0221-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Observados ganhos volumétricos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP em vários meses nos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias para efeito de descaracterização da infração. Demonstrativos foram devidamente entregues ao autuado e refletem com clareza apuração do imposto devido. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 10/02/2020, o qual exige crédito tributário no valor de R\$ 126.114,41, em decorrência de uma única infração, descrita da forma a seguir.

*Infração 01 (04.07.01) - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, 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 (04.07.01), ocorrido nos meses de dezembro de 2015, 2016, 2017 e 2018, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;*

Após a devida instrução processual, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, por unanimidade, nos termos a seguir.

#### “VOTO”

*Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.*

*A lide consiste na exigência de ICMS junto a revendedor varejista de combustíveis automotivos, na condição de responsável solidário, em razão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não registradas, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.*

*Rejeito o pedido de nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração, com suposto fundamento na Portaria nº 445/98 e por não ter sido considerado o LMC retificado, configurando suposto cerceamento de defesa. A comunicação acerca de retificação do LMC após a lavratura do auto de infração, sem as devidas explicações e apresentação de documentação que justifique as retificações, não tem o condão de afastar a exigência fiscal. Logo, não pode ser alegado cerceamento de defesa quando foi concedido ao autuado o prazo de 60 dias após a lavratura do auto de infração para apresentação das motivações que justificariam as retificações posteriormente processadas no LMC.*

*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 art. 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, 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.

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 art. 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, 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.

Aliás, 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.

Não procede a alegação do autuado de que o presente procedimento fiscal não possui base legal. No presente caso, a omissão de entrada de mercadoria foi verificada por meio dos registros fiscais do autuado. Por óbvio, a presente exigência fiscal não poderia existir se na ação fiscal também 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.

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.

Desta forma, a presente exigência fiscal não se baseia em presunção, cabendo, como foi feito, a exigência do imposto por solidariedade. Não podemos falar em presunção quando ocorrem as situações descritas no inciso I do art. 10 da Portaria nº 445/98, ou seja, quando a mercadoria ainda estiver no estoque ou se tiver saído sem tributação. No presente caso, a inexistência de omissão de saídas e entradas por meio da análise dos documentos fiscais emitidos e recebidos e da computação dos estoques inicial e final leva à consequente conclusão de que os ganhos e perdas registrados como decorrentes de variação volumétrica foram objeto de operações sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem tributação.

A falta de formalização para requerer documentos ou livros fiscais não implica que eles não tenham disso analisados. Toda a escrituração fiscal é hoje digital, devendo o contribuinte enviá-la à SEFAZ mensalmente, não sendo necessário qualquer requerimento ao autuado para ter acesso a toda escrituração fiscal.

Em relação à medição dos tanques, entendo que é admissível que ocorram equívocos na coleta de dados realizada por uma pessoa. O que não é admissível é que esses equívocos ocorram reiteradamente durante anos. Aliás, merecem mais confiança as medições realizadas em tanques de combustível por um ser humano com base na verificação in loco do que relatório com resultado do valor de um estoque ajustado com as compras e vendas realizadas quando se utiliza de ferramentas de informática.

De acordo com o relatório das fls. 04 e 05, 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 em vários meses do ano de 2015, 2016, 2017 e 2018.

Por exemplo, para o produto gasolina comum, no ano de 2015, foram observados ganhos de variação volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro e dezembro (fls. 05, verso). No dia 04/07/2015, o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 18.086 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 10.082,289 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 18.086 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 10.082,289 litros de combustível no tanque. Com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante elaborou o demonstrativo de débito deste auto de infração, conforme fls. 04 e 05.

Por não se basear em presunção, a apuração do imposto devido também não estaria sujeita à aplicação do disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, ainda mais porque o imposto está sendo exigido por solidariedade relativamente às entradas e não o imposto decorrente das saídas subsequentes, objeto de outro auto de infração.

Entendo que não há como compensar as sobras detectadas nos registros efetuados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD com perdas registradas em dias anteriores ou posteriores ao das sobras. Assim como a sobra indica entrada de mercadoria sem nota fiscal, a perda indica saída sem registro fiscal. As perdas,



portanto, evidenciam que as mercadorias saíram sem tributação, justificando a exigência do imposto também por antecipação tributária, cuja exigência foi lavrada apartada deste auto de infração.

O novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, aplica-se aos lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos antes de sua instituição, conforme § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.

Impossível a aplicação do disposto no art. 158 do RPAF, como requerido pelo autuado. Primeiro porque o referido dispositivo já se encontra revogado e segundo porque somente se aplicava em relação às multas impostas por descumprimento de obrigação acessória.

Indefiro o pedido de revisão fiscal para análise da documentação apresentada e da contabilidade da empresa. Novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações não justificam a sua consideração. As respostas aos questionamentos apresentados estão presentes no processo, não sendo necessária diligência para isso.

Entendo desnecessária a juntada deste auto de infração ao de nº 2691380002/20-8, embora reconheça que poderiam estar juntos em um só PAF, pois são correlatos. Este exige o imposto por solidariedade e o outro o consequente imposto devido por antecipação tributária. Porém, a separação em dois PAF's não prejudica o presente julgamento, pois a exigência do imposto devido por solidariedade deve ser analisada previamente à exigência da antecipação tributária, o que efetivamente está ocorrendo.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração."

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (folhas 98/130), aduzindo as razões a seguir.

Explica tratar-se de Auto de Infração lavrado pela COPEC onde o fiscal autuante, extraíndo dados da EFD do Contribuinte, compilou, através de software de informática, somente os dias em que havia sobra de combustíveis acima do limite legal, desconsiderando TODAS as outras informações fiscais, vindo a tipificar tais sobras como omissões de entrada (imputação DEVERAS gravosa, que não pode ser feita sem a CERTEZA do cometimento). Diante do Auto de Infração, informa que apresentou IMPUGNAÇÃO esclarecendo que, em relação à suposta infração de omissão de entrada, NÃO houve o cometimento, pois, a autuação se deveu por dois erros contábeis, comprovados nos autos.

Informa que o primeiro erro, e deveras importante, diz respeito à ausência de envio da retificadora à EFD. Explica que o Contribuinte, acostumado com as fiscalizações através dos livros físicos do LMC (a mudança da fiscalização somente ocorreu com a edição do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/99), após enviar as informações à EFD e, antes de imprimir os livros físicos, observou a existência de diversos erros no preenchimento do LMC (erros de medição, escrituração de nota fiscal de entrada em datas equivocadas e ausência de escrituração de algumas notas de aquisição). Tais erros ocasionavam sobras acima do limite legal e, assim sendo, eles foram devidamente corrigidos, com a impressão dos livros físicos e armazenamento, para eventual fiscalização. Ocorre que, por equívoco, NÃO foi enviada à EFD a retificação dos dados.

Assim, como apontou na impugnação, informa que o fiscal realizou a fiscalização com base em informações equivocadas. Alega, todavia, que a existência do equívoco de não enviar a retificadora (QUE FOI FEITA ANTES DE QUALQUER AÇÃO FISCAL) não conduz, em hipótese alguma, à gravosa imputação de omissão de entrada.

Informa que requereu, então, que o LMC retificado fosse considerado para a fiscalização, tendo sido juntado, à íntegra, em mídia digital e deixado à disposição os livros físicos, feitos à época (antes da ação fiscal) para qualquer comprovação. Informa que apontou, ainda na impugnação, que em situação deveras semelhante (Auto de Infração nº 269138.0011/18-5) o mesmo Auditor Fiscal que lavrou o presente Auto entendeu por conceder prazo para apresentação do LMC físico, conforme se extrai da própria informação prestada e constante do Acórdão JJF nº 0160-02/19, cujo trecho transcreve.

Pondera que, se o mesmo procedimento tivesse sido adotado pelo Fiscal autuante neste feito, ele poderia constatar a divergência entre as escritas fiscais, que somente foi percebida pelo Contribuinte quando do recebimento da autuação, sem ter tido chance de apresentar a

retificadora, que foi feita MUITO antes de qualquer ação fiscal.

Informa que o outro equívoco comprovado pelo Contribuinte, e que deu ensejo à autuação, foram erros consecutivos de medição, que ocasionaram perdas e ganhos sucessivos. Informa que comprovou, nos autos, que, nos dias em que haviam sobras, existiam perdas equivalentes nos dias anteriores e/ou posteriores, sendo tal fato decorrente de erro de medição.

Informa que, demonstrando tal fato, constou, na impugnação, diversas datas onde o fenômeno ocorreu, tais como:

“• No dia 18/03/2015 o auditor apontou sobra, de 1.612,38 litros de gasolina comum. Não atentou, porém, que a medição do dia ANTERIOR, 17/03/2015, indicou a FALTA de 1.535,36 litros de gasolina comum (erro de medição) a justificar a eventual sobra;

• No dia 11/08/2016 o auditor apontou uma sobra de 408,01 litros de gasolina comum. Não atentou, porém, que a medição do dia POSTERIOR, 12/08/2016, indicou a FALTA de 377,34 litros de gasolina comum (erro de medição) a justificar a eventual sobra;

• No dia 23/04/2017 o auditor apontou uma sobra de 963,79 litros de gasolina comum. Não atentou, porém, que a medição do dia ANTERIOR, 22/04/2017, indicou a FALTA de 853,16 litros de gasolina comum (erro de medição) a justificar a eventual sobra, com adequação ao limite legal;

• No dia 24/12/2018 o auditor apontou uma sobra de 835,23 litros de gasolina comum. Não atentou, porém, que a medição do dia POSTERIOR, 25/12/2018, indicou a FALTA de 782,98 litros de gasolina comum, a justificar a eventual sobra;

• No dia 20/02/2019 o auditor apontou uma sobra de 333,66 litros de gasolina comum. Não atentou, porém, que a medição do dia POSTERIOR, 21/02/2019, indicou a FALTA de 366,13 litros de gasolina comum a justificar a eventual sobra;

• Em relação à gasolina aditivada, informa que o Auto de Infração indicou que, no dia 01/05/2015, havia uma sobra de 372,41 litros, porém, não atentou que no dia POSTERIOR, 02/05/2015, o LMC apontou A FALTA de 332,10 litros de gasolina aditivada;

• No dia 10/02/2016, o auditor indicou sobra de 727,39 litros de gasolina aditivada, não tendo o fiscal percebido que no dia POSTERIOR, ou seja, 11/02/2016, houve a informação de FALTA de 828,07 litros de combustível;

• No dia 12/08/2017, o auditor indicou sobra de 2.120,09 litros de gasolina aditivada, não tendo o fiscal percebido que, no dia POSTERIOR, ou seja, 13/08/2017, houve a informação de FALTA de 2.195,42 litros de combustível;

• No dia 05/10/2018, o auditor indicou sobra de 321,50 litros de gasolina aditivada, não tendo o fiscal percebido que, no dia posterior, ou seja, 06/10/2018, houve a informação de FALTA de 263,51 litros de combustível;

• No dia 10/03/2019, o auditor indicou sobra de 721,00 litros de gasolina aditivada, não tendo o fiscal percebido que, no dia POSTERIOR, 11/03/2019, foi indicada falta de 717,71 litros do combustível.

• Em relação ao etanol comum, o Auto de Infração indicou que, no dia 29/04/2015, havia uma sobra de 658,94 litros, porém, não atentou que, no dia ANTERIOR, 28/04/2015 o LMC apontou A FALTA de 946,07 litros de etanol comum;

• No dia 12/01/2016, o auditor indicou sobra de 1.877,32 litros de etanol, não tendo o fiscal percebido que, no dia ANTERIOR, ou seja, 11/01/2016, houve a informação de FALTA de 1.512,42 litros de combustível;

• No dia 05/05/2017, o auditor indicou sobra de 5.308,44 litros de etanol, não tendo o fiscal percebido que, no dia 07/05/2017, houve a informação de FALTA de 5.152,60 litros de combustível;

• No dia 24/12/2018, o auditor indicou sobra de 926,18 litros de etanol comum, não tendo o fiscal percebido que, no dia POSTERIOR, 25/12/2018, houve falta de 905,34 litros;

• No dia 02/12/2019, o auditor indicou sobra de 359,28 litros de etanol comum, não tendo o fiscal percebido que, no dia POSTERIOR, 03/12/2019, houve falta de 293,13 litros;

• Em relação ao diesel S500 aditivado, o Auto de Infração indicou que, no dia 15/01/2016, havia uma sobra de 1.496,09 litros, porém, não atentou que, no dia 14/01/2016, o LMC apontou A FALTA de 1.408,51 litros de diesel S500 aditivado;

• No dia 07/09/2017, o auditor indicou sobra de 529,43 litros de diesel S500 aditivado, não tendo o fiscal percebido que, no dia POSTERIOR, ou seja, 08/09/2017, houve a informação de FALTA de 525,35 litros de combustível;

- No dia 05/08/2018, o auditor indicou sobra de 799,91 litros de diesel S500 aditivado, não tendo o fiscal percebido que, no dia POSTERIOR, ou seja, 06/08/2018, houve a informação de FALTA de 794,32 litros de combustível;
- Em relação ao diesel S10, o Auto de Infração indicou que, no dia 16/04/2015, havia uma sobra de 338,84 litros, porém, não atentou que, no dia 15/04/2015, o LMC apontou A FALTA de 398,73 litros de diesel S10;
- No dia 07/08/2016, o auditor indicou sobra de 671,41 litros de diesel S10, não tendo o fiscal percebido que, no dia ANTERIOR, ou seja, 06/08/2016, houve a informação de FALTA de 634,55 litros de combustível;
- No dia 12/03/2017, o auditor indicou sobra de 780,23 litros de diesel S10, não tendo o fiscal percebido que, no dia POSTERIOR, ou seja, 13/03/2017, houve a informação de FALTA de 794,82 litros de combustível;
- No dia 25/12/2018, o auditor indicou sobra de 328,59 litros de diesel S10, não tendo o fiscal percebido que, no dia POSTERIOR, ou seja, 26/12/2018, houve a informação de FALTA de 276,64 litros de combustível;
- No dia 20/02/2019, o auditor indicou sobra de 792,44 litros de diesel S10, não tendo o fiscal percebido que, no dia POSTERIOR, ou seja, 21/02/2019, houve a informação de FALTA de 787,17 litros de combustível.”

Informa, ainda, que o Auditor Fiscal Autuante, quando apresentou manifestação no Auto de Infração nº 269138.0011/18-5 (acórdão anexo), entendeu que a infração de omissão de entrada poderia ser descaracterizada se fosse evidenciada FALTA de combustível no dia seguinte à apuração de SOBRA. Pediu, então, a consideração das perdas e sobras, como forma de descaracterizar a suposta infração, tendo juntado, ainda, extratos de medição, comprovando que as supostas sobras somente eram observadas se fosse feita apuração diária (o que somente seria permitido em Regime Especial de fiscalização), sendo que, no cômputo mensal, ou do período de fiscalização, tais sobras não existiam.

Narra que pediu, para garantir a ampla defesa, a revisão fiscal, plenamente possível diante do quadro fático da autuação, onde erros existiram, mas NUNCA a gravosa imputação de omissão de entrada, tendo esclarecido que, durante o período de fiscalização, saíram das suas bombas o seguinte quantitativo de combustíveis, conforme relatórios juntados (e constantes na EFD):

“Gasolina Comum — 11.819.074,88 litros  
 Gasolina Aditivada — 5.757.234,73 litros  
 Etanol — 5.512.415,35 litros  
 S500 Aditivado - 2.755.111,87 litros  
 Diesel S10 - 2.432.440,91 litros”

Já quanto às aquisições de combustíveis, no período da fiscalização, informa que, todas com notas fiscais também juntadas, foram essas:

- Gasolina Comum - 11.836.650,00 litros, com estoque inicial de 13.285,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 11.849.935,00 litros, superior ao comercializado;
- Gasolina Aditivada - 5.760.000,00 litros, com estoque inicial de 11.614,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 5.771.614,00 litros, superior ao comercializado;
- Etanol — 5.512.500,00 litros, com estoque inicial de 8.607,0 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 5.521.107,00 litros, superior ao comercializado;
- S500 Aditivado — 2.757.500,00 litros, com estoque inicial de 13.172,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 2.770.672,00 litros, dentro do limite legal de variação volumétrica;
- Diesel S10 — 2.430.000,00 litros, com estoque inicial de 11.975,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 2.441.975,00 litros, superior ao comercializado.

Informa que, durante todo o período de fiscalização, o relatório de Notas Fiscais de aquisição de combustíveis aponta relação de 41 folhas, com gasto total de R\$ 86.587.976,84, somente na compra dos produtos vendidos aos consumidores, NUNCA tendo o posto adquirido combustível desacompanhado de Nota Fiscal. Comprovou, então, ter adquirido MAIS combustível (listou todas as aquisições, com dias, valores e número de NF's) do que vendeu, sendo tal fato PROVA da inexistência de cometimento de infração. Pontuou aos julgadores, ainda, que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, através de sua Quarta Câmara Cível, ao se deparar com Auto de Infração similar, nos autos do Processo de nº 0005384-10.2005.8.05.0274, entendeu que, para a configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que aquisição.

No caso, alega haver, nos autos, prova de que vendeu MENOS do que adquiriu, sendo que as omissões decorreram dos erros apontados e provados.

Informa que, instruído o feito, houve o Julgamento pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal que, em acórdão que não apreciou todos os argumentos defensivos, tampouco garantiu a ampla defesa, como se verá, julgou procedente o Auto de Infração.

Diante de tal julgamento, apresenta este Recurso Voluntário, para a reforma do acórdão.

Preliminarmente, alega nulidade por violação ao devido processo legal e à ampla defesa. Destaca a nulidade havida no julgamento deste Auto de Infração sem se julgar conjuntamente o Auto de Infração de nº 2691380002/20-2, que é espécie de acessório deste PAF. Explica que, a infração 01 deste Auto de Infração de nº 2691380002/20-2 decorrem do mesmo fato gerador, sendo que uma é principal e a outra acessória, não havendo como apresentar defesa separada em relação a estes Autos de Infração, como bem-posto na defesa.

Transcreve trecho da decisão de piso e a seguir afirma que não há como se acatar a tentativa, da Junta, em justificar o erro do fiscal autuante que lavrou dois Autos de Infração sobre o mesmo fato gerador, prejudicando a defesa do Contribuinte, não sendo possível tolerar a tentativa de afastar a nulidade com a simples alegação de que se julgando um primeiro (o principal) não haveria prejuízo no julgamento do outro (acessório).

Assevera que o prejuízo ocorreu, tanto que, no acórdão do Auto de Infração nº 2691380002/20-2, o relator fez constar a inexistência de defesa em relação à infração 01. Afirma que a defesa é a constante neste Auto de Infração, pois a depender do julgamento deste auto haverá modificação do julgamento daquele outro. Pela correlação entre as infrações, afirma que sempre entendeu que ambos os Autos de Infração lavrados deveriam ser apreciados em conjunto, com defesa única, considerando que há uma suposta infração principal e uma suposta infração decorrente.

Transcreve o texto do art. 40 do RPAF para apoiar a ideia de que o Autuante agiu em desrespeito à norma regulamentar, já que o Auto de Infração teve o valor de R\$ 126.114,41, não sendo o caso de lavratura exclusiva pelo valor. E mesmo que fosse em valor superior, olvidou-se, a autoridade fazendária de que o artigo citado, ao mesmo tempo que determina a lavratura de Auto de Infração exclusivo quando o valor for igual ou superior a R\$ 200.000,00, trouxe a possibilidade de inclusão de outras infrações, desde que estas sejam em consequência da infração principal.

Alega que a referida infração é consequência direta da constatação da possível infração trazida no Auto de Infração nº 2691380004/20-0, razão pela qual deveria ter sido incluída naquele Auto de Infração, face a permissão posta no art. 40 do RPAF. Descaracterizada a infração de suposta aquisição de mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal (Auto de Infração nº 2691380004/20-0) a infração 01 do Auto de Infração nº 2691380002/20-8, automaticamente deixa de existir, por ser consequência da primeira.

Não poderia a Junta Julgadora ter deixado de analisar que não era o caso de autuação exclusiva, mesmo que fosse em valor superior a R\$ 200.000,00. Restou, então, o contribuinte prejudicado em sua defesa, pelo erro do fiscal e convalidado pela Junta.

Pede, então, o provimento do Recurso para que seja declarado nulo o presente Auto de Infração, lavrado ao arreio da lei, na forma da fundamentação aqui trazida.

Ainda em preliminar, alega nulidade do Auto de Infração face à impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 como caracterizador de fato gerador, bem como da vedação ao efeito retroativo. Transcreve o texto do art. 10 da Portaria nº 445/98 (no qual foi enquadrada a conduta empresarial) para apoiar a ideia de 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. Argumenta que a infração fiscal não pode se consumar através de previsão trazida em portaria, ao arreio da lei.

Registra que a Junta Julgadora acatou a ilegalidade da aplicação da nova norma, que veio a criar

fato gerador por portaria. E, nesse ponto, é importante observar que o acórdão quase nada fala acerca da nulidade lançada na impugnação. Explica que o acórdão aqui atacado é claro ao entender que a omissão de entrada ocorre em decorrência de aplicação de regra trazida no art. 10 da Portaria nº 444/98, mas omite, não se sabe por qual razão, que a autuação é pautada, exclusivamente, no parágrafo único, acima reproduzido.

Alega que o parágrafo único inova ilegalmente no ordenamento jurídico criando fato gerador, sendo ele a simples variação volumétrica, ao final do dia, em índice acima do permitido. Questiona como aceitar que uma portaria venha a trazer um fato gerador e fiscalizações sejam realizadas tendo como base uma portaria. Afirma que rejeitar a nulidade do Auto de Infração, no ponto aqui atacado, é subverter o regramento tributário, dando, à Portaria, efeito de Lei, para possibilitar criação de fato gerador.

Por outro lado, destaca que o Auto foi lavrado, analisando o período de 2015 a 2019, porém o citado parágrafo único somente veio ao mundo jurídico em 25/10/2019, data de publicação do Diário Oficial do Estado da Bahia. Assim, 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. Ensina que, o Auto, para ser considerado válido, deveria constar o enquadramento no parágrafo único do art. 10 somente para os fatos ocorridos após a sua vigência. E nem se argumente que a norma é de critério de apuração, quando, pelo texto e pela sua aplicação, nota-se que vem sendo utilizada como fato gerador.

Assim, diante dessas razões, entende ser imperiosa a declaração de nulidade do Auto de Infração, pois feita fiscalização com base em norma ilegal, trazida em portaria, violando o princípio da legalidade. Outrossim, há nulidade na aplicação retroativa do parágrafo único, para fatos geradores ocorridos antes de sua vigência.

Ainda preliminarmente, alega nulidade do Auto de Infração em face da apuração diária do imposto de apuração mensal, sem que exista Regime Especial de fiscalização para justificar tal procedimento. Explica que consta do Auto de Infração, bem como do julgamento realizado, que a fiscalização tomou como base a verificação diária da variação do estoque do Contribuinte, com base na EFD, porém o imposto (ICMS) é de apuração mensal. A apuração diária somente seria permitida em Regime Especial de Fiscalização, que não é o caso dos autos.

Argumenta que não há nenhuma razoabilidade em se apurar a variação diariamente, pois, com esse corte mínimo, grandes distorções, por erros de medição, ocorrem. Explica que, procedendo-se a uma análise mensal, poderia, o Auditor Fiscal, ter percebido que não há variação volumétrica em nível superior ao permitido, descaracterizando a eventual infração.

Sendo assim, por equívoco no método de fiscalização, realizada contrariamente à própria lei do ICMS, defende que há que se anular o Auto de Infração, neste ponto.

Alega, ainda em preliminar, nulidade do julgamento por violação ao princípio da ampla defesa e ao princípio da busca da verdade material, uma vez que houve, por parte da JJF, genérica negativa de revisão fiscal. Argumenta que há que se anular o julgamento em decorrência de clara violação ao princípio da ampla defesa e ao objetivo maior do PAF: a busca da verdade material.

Narra que o Contribuinte, em defesa, esclareceu que a autuação se deveu a equívocos (não envio de retificadora à EFD e erros de medição). Deixou claro que a retificação feita em seus livros LMC ocorreram antes de qualquer ação fiscal, sendo totalmente possível existir tal retificação. Assim, os livros LMC foram IMPRESSOS à época e armazenados. Explica que, quando da autuação, o Contribuinte constatou que a retificação feita não foi enviada à EFD. Esclareceu tal fato e requereu que os livros viessem a ser apresentados. Demonstrou, objetivamente, a DIVERGÊNCIA entre o LMC físico (impresso e armazenado) e o LMC constante na EFD. Informa que, diante de todos esses fatos, pediu fiscalização com base no LMC correto, comprometendo-se a apresentar, inclusive, os livros físicos, para comprovar que foram elaborados ANTES de qualquer ação fiscal. Pediu, ainda, revisão fiscal, pois os fatos constantes no processo comprovam, sem sombra de

dúvida, divergência entre informações, cabendo novas diligências para dar a CERTEZA do cometimento de eventual infração.

Narra que o Contribuinte apresentou TODO o seu LMC que consta nos seus livros físicos (em mídia digital) para COMPROVAR que existe divergência entre a informação que consta na EFD e a informação que consta nos livros físicos. Pontua, todavia, que o Autuante parece não ter notado tal fato, pois afirma que não há provas da divergência de informações.

Reitera que a retificação foi feita ANTES de qualquer ação fiscal, não tendo o Contribuinte que justificar a correção dos dados. Garante que o equívoco foi não enviar a retificadora para a EFD, porém, imprimiram-se os livros com as informações corretas. Assevera que, se o auditor autuante tivesse adotado, com este Contribuinte, o mesmo procedimento que adotou com outro em situação idêntica e solicitado os livros físicos, poderia constatar a divergência de informações, mas não o fez.

Afiança que a apresentação dos livros físicos comprovaria que eles foram feitos ANTES de qualquer ação fiscal, sendo que, para a busca da verdade material, eles é que devem ser analisados, pois contém as informações reais. Ocorre que, e aí há nulidade, a Junta de Julgamento Fiscal, em decisão genérica, rejeitou a realização de perícia, diligência ou revisão fiscal:

Afirma que tal decisão (de negar as diligências), como dito, feriu de morte o direito à ampla defesa e rejeitou, ainda, por completo, a busca da verdade material, pois o Contribuinte confessou o seu equívoco em não ter enviado a retificadora, mas comprovou a divergência de informações e quis apresentar os livros físicos.

Registra, todavia, que esta mesma 1ª Junta de Julgamento Fiscal mudou o entendimento, em Auto de Infração praticamente idêntico (nº 2691380115/19-3), lavrado contra o POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA, também defendido por este advogado. Naquele caso, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão no dia 05 de fevereiro de 2021, compreendendo a situação e visando preservar a ampla defesa e a busca pela verdade material ACATOU a apresentação dos livros físicos, onde as informações reais estão, determinando que fossem analisados, para apuração de eventual infração, desde que estivessem acompanhados de LAUDO PERICIAL atestando que foram confeccionados ANTES da ação fiscal.

Afirma que é o mesmo caso destes autos, sendo que, nesse, o laudo pericial já se encontra juntado com esse Recurso. Sustenta que os livros FORAM impressos antes de QUALQUER ação fiscal e, por conterem as informações corretas, devem ser analisados.

No mérito, alega ausência de omissão de entrada, já que as diferenças apontadas decorrem de erros de medição e de inserção de notas. Assevera que não há, nos autos, a CERTEZA do cometimento da gravosa imputação de omissão de entrada. Explica que a Junta Julgadora, de forma genérica, entendeu pela procedência do Auto de Infração, porém não se debruçou sobre os argumentos do Contribuinte, tampouco sobre as provas apresentadas.

Argumenta que a fiscalização realizada é de uma simplicidade tamanha que um Auditor chega a gerar mais de cinco vultosos Autos de Infração em um só dia. Um software, analisando as informações diárias do LMC, extrai da EFD do contribuinte SOMENTE o campo de eventual ganho ao final do dia, com subtração do índice de variação volumétrica. Explica que não há, nem por parte do Software, tampouco do Auditor Autuante, a análise dos outros dados do LMC, tais como entrada de mercadorias e vendas de produtos.

Alega que a análise diária traz diversos prejuízos, notadamente por desconsiderar perdas e ganhos existentes em virtude de erros de medição ou inserção de notas fiscais em datas equivocadas. Confrontado o Fiscal com diversos dias em que houve perdas e ganhos sucessivos, ao invés de rever a autuação, preferiu dizer não acreditar que tantos erros possam ter sido cometidos.

Afirma que, efetivamente, diversos erros foram cometidos e, EM TODOS OS DIAS que o Fiscal apontou suposta sobra de combustíveis pode-se perceber, no dia anterior ou no dia posterior,



FALTA de combustível no mesmo nível. Questiona se teria o Contribuinte perdido mais de 1400 litros de diesel S500 aditivado em um único dia? Qual empresário suportaria tal perda? Insiste na ideia de que as perdas e sobras comprovam que existiram erros contábeis sucessivos, mas NUNCA omissão de entrada.

Narra que a Junta Julgadora, para tentar justificar esse fato (e não analisar coerentemente a questão) criou, sem nenhuma base normativa, a presunção de que a perda seria saída de mercadoria sem registro fiscal. Ora, uma portaria cria um fato gerador e a Junta de Julgamento Fiscal vem a criar, para justificar o equívoco da fiscalização, uma presunção de saída de mercadoria sem tributação. Questiona: qual o fundamento legal para a criação desta nova presunção, agora em pleno julgamento? Assevera que não há nenhum dado concreto para permitir que os Julgadores venham a apreciar a matéria desta forma.

Informa que o posto, situado em Salvador, é fiscalizado rotineiramente, sempre atento com suas obrigações tributárias e adquirindo combustíveis de grandes distribuidoras. De onde teria saído essa enorme quantidade de combustível que o fiscal apontou como omissão de entrada? Afirma que a fiscalização não deve adotar método tão simplório para punir um Contribuinte que comprova sua idoneidade.

Explica que o LMC, que é utilizado para a apuração da suposta infração, contém os dados relativos à aquisição de combustíveis e, no caso deste Contribuinte, durante o período fiscalizado, houve a compra do seguinte quantitativo:

- *Gasolina Comum - 11.836.650,00 litros, com estoque inicial de 13.285,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 11.849.935,0 litros.*
- *Gasolina Aditivada - 5.760.000,00 litros, com estoque inicial de 11.614,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 5.771.614,0 litros.*
- *Eanol — 5.512.500,00 litros, com estoque inicial de 8.607,0 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 5.521.107,00 litros.*
- *S500 Aditivado — 2.757.500,00 litros, com estoque inicial de 13.172,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 2.770.672,0 litros.*
- *Diesel S10 — 2.430.000,00 litros, com estoque inicial de 11.975,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 2.441.975,00 litros.*

Explica, ainda, que o mesmo LMC contido na EFD, de onde o fiscal, através de software, extraiu o campo “perdas e sobras” também contém as informações relativas às vendas efetuadas pelo posto no período. No caso deste Contribuinte foram as seguintes:

- *Gasolina Comum — 11.819.074,88 litros*
- *Gasolina Aditivada — 5.757.234,73 litros*
- *Eanol — 5.512.415,35 litros*
- *S500 Aditivado - 2.755.111,87 litros*
- *Diesel S10 - 2.432.440,91 litros*

Argumenta que, se a fiscalização tivesse aprofundado a sua investigação veria que o Contribuinte, durante todo o período, ADQUIRIU MAIS COMBUSTÍVEL DO QUE VENDEU.

Destaca que o Auditor Fiscal Autuante apurou (equivocadamente, claro), que este Contribuinte teria adquirido, sem o acompanhamento de documento fiscal, o seguinte quantitativo de combustíveis:

- *Gasolina Comum — 57.548,67 litros.*
- *Gasolina Aditivada — 27.180,40 litros.*
- *Eanol Comum — 56.242,20 litros.*
- *Diesel S500 Aditivado — 27.094,72 litros.*
- *Diesel S10 - 14.935,56 litros.*

Argumenta que a suposta omissão de entrada foi apurada perante metodologia frágil, sem interesse em analisar outros dados capazes de afastar a presunção. Garante que os dados capazes de afastar a presunção e comprovar a existência de erros foram trazidos, mas não houve, por parte da Junta, deliberação. O que se extrai deste processo é que não se tem A CERTEZA do

cometimento da infração, tendo em vista as outras informações, constantes do próprio Livro de Movimentação de Combustíveis, constantes na EFD.

Ressalta que este Auto de Infração foi um dos primeiros que a COPEC veio a realizar integralmente pela EFD (com base na nula modificação na Portaria nº 445), sendo que, após a apresentação de defesa, os Auditores já passaram a desconsiderar dias em que havia ganhos e perdas. Novos Autos de Infração foram expedidos, tendo este advogado já apresentado defesa, onde a apuração restou em patamar de 10% da presente, pois os Auditores que atuam nessa área passaram a filtrar, via sistema, dias em que existiram perdas e ganhos sucessivos, demonstrando zelo com o Contribuinte e o objetivo de trabalhar com a VERDADE MATERIAL. Infelizmente, como já dito, a Junta Julgadora não teceu quase NENHUMA consideração acerca destes fatos, julgamento o Auto de Infração procedente com argumentação genérica.

Alega que o quadro aqui delineado e provado conduz à insegurança da existência da infração capitulada pelo Auditor Fiscal, a ensejar a nulidade do Auto de Infração, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF. Nesse sentido, colaciona-se trecho de Acórdão JJF nº 0160-02/19, em situação similar.

Tendo o posto comprovado a aquisição de montante SUPERIOR ao comercializado, aliado à comprovação do equívoco nas informações prestadas (ausência de envio de retificadora), bem como a existência de perdas e ganhos sucessivos (fato que os fiscais da COPEC já internalizaram no sistema, reduzindo, drasticamente, os dias de suposta sobra), sustenta que o presente Auto de Infração não oferece segurança.

Destaca o papel deste Conselho, em garantir a busca pela verdade real e de que eventual infração somente seja confirmada com a CERTEZA do seu cometimento. Reitera que o erro cometido nos LMC's não conduz à grave acusação de omissão de entrada, notadamente, repita-se, porque há a comprovação de mais aquisição de produto do que saída dos bicos das bombas de combustíveis. Sustenta que manter o Auto de Infração, nessas condições, vai de encontro ao já decidido pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, que entende que a omissão de entrada somente existe se houver a comprovação de MAIS VENDA DO QUE AQUISIÇÃO, não sendo este o caso dos autos.

Desta feita, no mérito, caso as preliminares sejam superadas, pede o provimento do Recurso Voluntário, para julgar improcedente o Auto de Infração, por inexistir CERTEZA do seu cometimento, face ao caso concreto.

Diante de tudo quanto aqui exposto, requer, preliminarmente, o acolhimento das preliminares, com declaração de nulidade do Auto de Infração.

Não sendo o caso, que seja anulado o acórdão atacado, com determinação de retorno à Junta de Julgamento Fiscal para realização de diligência, possibilitando a análise do LMC físico, elaborado ANTES da ação fiscal, conforme laudo pericial aqui juntado, como maneira de privilegiar a ampla defesa e a busca da verdade material.

Por fim, caso não sejam acatadas as preliminares, o que não se espera, que, no mérito, seja dado provimento ao Recurso, para julgar improcedente o Auto de Infração, haja vista a INEXISTÊNCIA de certeza quanto ao cometimento da infração.

Termos em que, pede deferimento.

Considerando a necessidade de aquilatar as provas processuais produzidas e a sua coerência com os demais dados extraídos dos registros internos da empresa, a 2ª CJF deliberou, à folha 194, em busca da verdade material, por converter o presente processo em diligência, à INFRAZ DE ORIGEM, com vistas a que o autuante anexasse CD, ao PAF, contendo todos os papéis de trabalho que foram utilizados durante o processo de auditoria.

À folha 198, foi cumprida a diligência solicitada.

Às folhas 208/218, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, reproduzindo o teor da sua peça recursal.

Às folhas 258/259, foi prestada informação fiscal, oportunidade em que o autuante afirma que

nenhum dos argumentos apresentados pela autuada procede.

Primeiro, alega que a decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia não tem os efeitos pretendidos pela Recorrente. Também, a PGE/PROFIS não trouxe nenhuma notícia que corroborasse a assertiva da empresa.

Segundo, ressalta que a simples alegação de que houve erro no registro das notas fiscais não serve para demonstrar o seu erro. Por exemplo, ao se despejar o combustível no tanque, os equipamentos de medição do posto deveriam ter registrado, na sua memória de medição, esses valores e o momento preciso da descarga. Pontua que nenhum outro elemento foi juntado aos autos e o ônus da prova cabe à impugnante.

Terceiro, embora a impugnante tenha alegado que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD, argumenta que essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Por isso, entende ser errado afirmar que quando há “*um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa*”, como pode parecer à primeira vista.

Anexa tabela, em que houve um erro no registro do FECH\_FISICO do dia “d” com o acréscimo indevido de 50 litros. Afirma que esse erro, sendo maior que o limite imposto pela ANP de 0,6% do VOL\_DISP, deveria chamar a atenção do posto. Na necessária justificativa, certamente o posto revendedor faria novamente a medição e encontraria o erro. Mas, se ele não procurasse investigar esse valor de ganho, como é obrigado a fazer, seguindo o procedimento correto e medindo o ESTQ\_ABERT na abertura do dia seguinte (“d+1”), seria registrado o valor correto de 800 litros, e, no final do dia “d+1”, com a leitura correta de 700 litros, não haveria perda ou ganho. Portanto, entende que não há a propagação de erros de um dia para o outro.

Por todo o exposto, entende que a defesa não elide a autuação.

Pautado para julgamento, na sessão do dia 30/01/2023, presente o representante do Sujeito Passivo, a empresa suscitou a necessidade de ter tomado conhecimento do conteúdo da última informação fiscal produzida, com vistas a permitir uma adequada compreensão do lançamento, em que pese não tenha havido qualquer inovação no Auto de Infração.

Considerando que o autuante, presente à sessão, concordou com a necessidade de que a empresa dispusesse de prazo adicional para analisar a planilha anexada na última informação fiscal, bem como o fato de que foram identificados erros nos lançamentos anteriores, relativamente a esse mesmo contribuinte, esta 1ª CJF deliberou, em busca da verdade material, por converter o presente processo em nova diligência, à INFRAZ DE ORIGEM, com vistas a que fosse dada ciência, ao Sujeito Passivo, do resultado da última informação fiscal (folhas 257/260), oportunidade em que lhe deverá ser entregue cópia do CD anexado à folha 260, e concedido um prazo de dez dias, para, querendo, manifestar-se.

Cientificado do teor da última informação fiscal, o Sujeito Passivo não se manifestou, conforme despacho da COPEC, à folha 274.

## VOTO

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

Preliminarmente, noto que o Sujeito Passivo suscita questões variadas e numerosas, que abordam desde a nulidade do lançamento (Auto de Infração) até a nulidade da decisão de piso. Considerando que os vícios alegados do Auto de Infração representam questão que prejudicam o exame dos demais pontos, inicio a análise por este ponto, conforme adiante.

Quanto à alegação de ilegalidade da Portaria nº 159/19, por tratar de matéria com reserva de lei é

importante destacar que a alteração da Portaria nº 445/98, promovida pela portaria citada, não teve o condão de inovar a ordem jurídica, nem passou a prever fato gerador, pois não pode fazê-lo. O que fez foi apenas prever um limite de tolerância, a ser excluído da autuação relativa a levantamento quantitativo de estoques, haja vista os estudos realizados relativos à matéria.

Assim, apenas favoreceu o Sujeito Passivo, orientando no sentido de não ser efetuado o lançamento na hipóse de a diferença apurada se apresentar inferior ao limite lá previsto.

Nesse sentido, aplicar-se o dispositivo contestado no levantamento fiscal atinente a fatos geradores surgidos no passado, não traz qualquer prejuízo ao contribuinte, inexistindo, portanto, óbice ao seu manejo.

Destaque-se, ademais, que se trata de ato emanado do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, autoridade a que este colegiado deve hierarquia, não sendo possível negar-lhe aplicabilidade, conforme dispõe o art. 167, inciso III do RPAF/99, abaixo reproduzido.

*"Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

...

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior."*

Quanto à alegação de impropriedade do método adotado para apuração do imposto, tal tema tangencia o mérito da autuação e como tal será tratado, no momento próprio.

Por fim, quanto ao prazo solicitado para retificação da EFD, tal iniciativa não elide a presente autuação, pois se trata de informações que foram veiculadas no seu Livro Fiscal LMC, cujo afastamento não depende de pura e simples retificação do registro, mas de prova efetiva de que o seu conteúdo não corresponde à realidade da movimentação econômica da empresa, ônus processual do qual a empresa Recorrente ainda não se desincumbiu.

Quanto à alegação de nulidade por ausência de apreciação de documentos fiscais e contábeis da empresa, é importante frisar que a apuração das entradas de combustíveis adquiridos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal decorreu diretamente do exame da EFD da empresa, mais especificamente, do seu Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC. Nesse sentido, a alegação recursal deixa entrever uma divergência na interpretação dos números lá registrados, conflito para a solução do qual exige que se adentre ao mérito da autuação, o que será feito em momento oportuno. Rejeito também esta alegação de nulidade.

Quanto à alegação de nulidade por ausência de demonstração das omissões de registro de entradas, não merece igualmente acolhida, pois as diferenças apuradas decorreram diretamente do registro, por parte da empresa, de ganho volumétrico incompatível com as leis da física, incompatível com as margens previstas na Portaria DNC nº 26/92 (0,6%) e incompatível também com as margens de tolerância previstas na legislação tributária estadual (1,8387%). Essa é a materialidade da infração apontada, dispensando a comparação entre o registrado e o medido.

Embora a Recorrente alegue que o imposto já se encontrava pago, na fonte, não desenvolve qualquer atividade probatória nessa direção, o que inviabiliza que se possa acolher a sua alegação. De fato, a ausência de registro do combustível adquirido representa óbice à identificação de sua origem e, consequentemente, impede que se possa comprovar o pagamento do tributo pelo industrial/fornecedor.

Quanto à alegação de nulidade por utilização de dados irreais, o exame de tal matéria também tangencia o mérito, devendo ser abordada quando da análise da pertinência, ou não, da exigência do tributo em foco.

Por tudo isso, rejeito as alegações de nulidades do Auto de Infração.

Passo às alegações de nulidade da decisão de piso, conforme adiante.

Quanto à alegação de vício na Decisão recorrida por indeferimento de diligências solicitadas, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira

exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido.

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*  
*... ”*

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

- ... ”  
b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (grifo acrescido);  
... ”*

Assim, entendo que a Junta fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Quanto à alegação de nulidade do julgamento de piso por não ter havido a reunião deste processo com o Auto de Infração nº 269138.0002/20-8, noto que, efetivamente, existe conexão entre os dois Autos de Infração já que decorrem, as infrações mencionadas, da mesma causa de pedir fática, qual seja, omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme abaixo:

*“(AI 269138.0004/20-0) Infração 01:04.07.01 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, 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 (04.07.01), ocorrido nos meses de dezembro de 2015, 2016, 2017 e 2018, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*(AI 269138.0002/20-8) Infração 01: 04.07.02 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros 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, ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 21.638,85, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.”*

De fato, como se depreende, a partir da leitura das condutas infracionais acima indicadas, cobrou-se imposto normal (por solidariedade) e imposto ST em decorrência de um mesmo fato, traduzido como a aquisição de mercadorias desacompanhadas da documentação fiscal respectiva.

Tal fato é suficiente para caracterizar a conexão de processos, conforme prescreve o art. 55, caput do CPC, abaixo reproduzido.

*“Art. 55. Reputam-se conexas 2 (duas) ou mais ações quando lhes for comum o pedido ou a causa de pedir (grifo acrescido).*

*§ 1º Os processos de ações conexas serão reunidos para decisão conjunta, salvo se um deles já houver sido*

*sentenciado.*

...”

O exame dos dois acórdãos citados (que julgaram cada uma das infrações) demonstra que, a despeito de terem julgado Autos de Infração distintos, fizeram-no no mesmo dia, na mesma sessão, um após o outro, em sequência, o que evitou que pudessem ser exaradas decisões conflituosas, este aliás, o intento da lei.

Portanto, entendo que os Acórdãos nºs 0196-01/20-VD e 0197-01/20-VD atenderam perfeitamente o que recomenda a legislação, nada tendo havido de irregular a ensejar a decretação de nulidade da decisão de piso.

Ademais, eventual descumprimento da regra insculpida no caput do art. 55 do CPC não deve levar à nulidade do acórdão, vez que não há qualquer incompatibilidade ontológica pelo convívio de duas decisões, separadas no tempo, tratando do mesmo objeto. De fato, foi o próprio legislador processual que expressamente admitiu tal possibilidade, no § 1º do art. 55, *in fine*, acima reproduzido.

Assim, rejeito a alegação de nulidade do acórdão recorrido.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “*falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando: “**a) ineficácia do lançamento por uso de procedimento fiscal inexistente à época dos fatos geradores; b) uso de metodologia equivocada; c) erros consecutivos de medição; e d) aquisições de combustíveis em quantidades superiores àquelas vendidas**”.

Quanto à alegação de uso de procedimento fiscal inexistente e uso de metodologia equivocada, é relevante destacar que a autuação decorreu da constatação de omissão no registro de entradas de combustíveis, conforme destaca a peça inaugural do lançamento. Tal constatação somente foi possível porque os ganhos registrados extrapolaram os limites do possível, física e normativamente considerado.

O registro diário dos estoques é uma especificidade da atividade econômica desenvolvida pela empresa Recorrente, a qual atua como posto revendedor varejista de combustíveis, estabelecimento que se encontra obrigado a inventariar diariamente os estoques, no seu Livro de Movimentação de Combustíveis, conforme exige a Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992, cuja ementa reproduzo abaixo.

*“Institui o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda (grifo acrescido) de gasolina, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa”*

Por força da inclusão de tal registro na EFD da empresa, a fiscalização pode apurar as entradas de mercadorias sem comprovação de sua origem, apuradas a partir do registro de variações volumétricas em desconformidade com as características das mercadorias comercializadas pela empresa. Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional ( $E_f + C - S = E_f$ ), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos.

A despeito da metodologia abreviada, o uso da equação de estoques tradicional revelaria o mesmo resultado. De fato, 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. É evidente que seria necessário deduzir, da diferença apurada, um ganho por expansão volumétrica do

combustível líquido, na ordem de 1,8387% sobre o volume disponível. Sobre o montante que sobejasse 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.

Em termos práticos, poder-se-ia obter o mesmo resultado apurando-se a diferença entre o ganho volumétrico registrado e aquele permitido pela legislação, metodologia que foi seguida pela autoridade fiscal. A diferença aqui é que esse método apura, exclusivamente, as diferenças decorrentes da superestimativa da variação volumétrica. Não há, todavia, diferença ontológica nos procedimentos, ambos legitimados pelas normas legais e complementares postas.

Ressalte-se, ademais, que, por força do quanto disposto no art. 4º da Portaria DNC citada, 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).*"

A leitura do conteúdo do art. 4º, acima transcrito, é revelador do zelo e cuidado que devem permear toda a escrituração das operações no LMC, pois qualquer erro incorrido pelo posto revendedor, expõe o estabelecimento a sanções administrativas.

Assim, ainda que se possa admitir a ocorrência pontual de irregularidade na escrituração dos ganhos, não é crível que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse contaminar todos os meses fiscalizados, sem que disso adviessem as sanções, como consequências previstas na legislação.

Menos crível ainda é que o estabelecimento viesse a cometer tantos erros, em sequência, sem empreeender esforços com vistas a saná-los, face à possibilidade de vir a ter o seu funcionamento interditado, conforme prevê o inciso III, do art. 4º da Portaria DNC citada.

Portanto, não soa verossímil a alegação recursal de que o seu livro LMC estaria eivado de erros, com registros de ganhos equivocados em vários dos dias auditados.

Quanto à alegação de irretroatividade da Portaria nº 159/19, embora o levantamento fiscal tenha se respaldado em procedimento disciplinado na Portaria nº 445/98, a constatação de omissão de entradas foi apurada, simplesmente, a partir do registro excedente de variação volumétrica, conforme prevê o art. 10, parágrafo único do diploma normativo citado, conforme abaixo.

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

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido*

*mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

...

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

Portanto, nenhum sentido faz falar-se em irretroatividade da norma disposta na Portaria 159/19, já que representa, nada mais nada menos, que um procedimento contábil elementar de controle de estoques, cuja expressividade artimética fala por si só.

Lembre-se, aliás, que a decisão de STJ (Resp nº 1.884.431-PB) somente afastou a cobrança de imposto sobre o montante da variação volumétrica, mas jamais sobre a parcela que excede a esse ganho, que é exatamente o que está sendo cobrado no presente processo.

Por todo o exposto, entendo adequada a metodologia adotada pelo preposto fiscal, não havendo qualquer reparo a ser feito.

Nesse sentido, não basta, ao Sujeito passivo, alegar a existência de erros, mas precisa trazer elementos que evidenciem tais alegações. Evidências que não se resumem, por óbvio, à apresentação de uma EFD retificadora que sequer foi transmitida, pois tais correções (por não terem sido publicizadas), não podem ser opostas a terceiros. Trata-se de registros produzidos de forma unilateral, sem apoio nos documentos comprobatórios e por isso não poderiam ser prestigiados em detrimento do seu livro oficial, o LMC.

Registre-se, por derradeiro, que o eventual registro de notas fiscais de entradas em quantidades superiores às vendas não é suficiente, em si mesmo, para afastar a presente acusação fiscal, pois o que pesa sobre o contribuinte é o desequilíbrio na equação básica do levantamento quantitativo de estoques, onde se verificou que as compras mais o estoques inicial revelaram-se inferiores às vendas somadas aos estoques finais, em cada um dos dias indicados na auditoria. São esses fatos que precisam ser contraditos pela defesa empresarial.

Assim, entendo que não merece reparo a decisão de piso.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 269138.0004/20-0, lavrado contra POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 126.114,41, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea "d", do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS