

A. I. Nº - 269138.0037/21-4  
AUTUADO - POSTOS RENASCR LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 25/04/2023

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0057-03/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Rejeitadas as nulidades arguidas. Negado pedido de cancelamento ou redução da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 22/02/2021, exige crédito tributário no valor de R\$ 931.364,74, acrescido da multa de 100%, em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2017, 2018, 2019 e 2020. (Infração 04.07.01).

O autuado impugna o lançamento fls.20/31(verso). Resume os fatos autuados. Registra que a defesa é tempestiva. Afirma que vem a tempo e modo, apresentar sua defesa, com base nos fatos e fundamentos que a seguir, alinha.

Após repetir a acusação fiscal com o respectivo enquadramento legal, afirma que os valores são inimagináveis e os erros no levantamento fiscal e distorções de informações, além de erros de sistema para o auto de infração, indicando para quase todos os dias supostas omissão de entradas.

Nota que o auto de Infração sequer foi assinado, sem contar a falta de encaminhamento de todo demonstrativo que baseou o lançamento, disso resultando em nulidade do auto de infração. É o que se requer, de logo.

Em preliminar, requer a junção deste auto ao de nº 260138.0038/21-0, cuja autuação se deu em função da existência do auto ora defendido, estando aquele dependendo deste, tudo por limitação do sistema de lavratura de créditos tributários (SLCT), no entanto, não pode tal fato justificar o cerceamento de direito. Se o presente for dado por improcedente, aquele que foi retirado com base nos levantamentos feitos para indicar falta de recolhimento do imposto por supostos ganhos, servirá de fundamento para a retirada do auto, para buscar o valor do PMPF, a junção de ambas infrações se impõe, na forma prevista pelo - art. 40, parágrafo único, do – RFAF/99, combinado com o art. 180 do RPAF que autoriza a aplicação subsidiaria do Código de Processo Civil / CPC e neste, consta a obrigatoriedade da junção de acordo com o art. 55, sob pena de nulidade dos autos aqui mencionados.

Ainda em preliminar, já existindo precedente quando se fez o julgamento do Auto de Infração pela 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão nº 0118-06/21-VD, tem-se que não se poderia fazer a retroação de efeitos da Portaria 159, de 25 de outubro de 2019 que alterou a 445/1993, e que introduziu comando de natureza material, e não de natureza procedural ou processual para ter

poder retroativos. Ademais, entende que o interesse conflitante no caso, seria a variação volumétrica que exceder a 1.8387%, que foi estabelecido de modo aleatório, e tudo que estivesse abaixo seria desconsiderado. Se fosse caso de natureza procedural ou processual, o dispositivo em análise, não possuiria a referida opção prévia de prevalência entre os interesses materiais (variação volumétrica de 1,8387%).

Aduz não haver dúvida, de que o parágrafo único da Portaria 445/1998, que foi introduzido pela Portaria 150/2019, só produziria efeito a partir do dia seguinte, por não ser de natureza processual/procedimental, na medida em que não tem comando que regule tão somente a forma dos atos jurídicos ou o modo de exercício dos direitos, ou que prescrevem competência e formas.

Afirma ainda, que outra preliminar de nulidade do feito administrativo é que somente depois da conclusão a que chegou, a fiscalização se possibilitou a manifestação do contribuinte, fazendo-se uma científicação da ação fiscal, através do sistema digital e se utilizando de DTE — Domicílio Tributário Eletrônico, inclusive não se indicando a possibilidade de acesso ao atos que estariam sendo praticados, nem tão pouco, pedindo qualquer explicação para que se levantasse dados ou juntado documentos e que estes fossem cruzados com outros existentes no posto. Individuoso que não se atendeu ao insculpido no art. 5º da Constituição Federal. O lançamento foi efetivamente concretizado, sem que o contribuinte tivesse acesso antes da lavratura do Auto de infração de forma a fazer prevalecer a vontade do Estado e sem garantias ao contribuinte, desprezando inclusive a sua própria legislação que rege a matéria em discussão.

Afirma que as omissões apontadas foram por pura presunção, mesmo porque, se criou ambiente de fiscalização tomando-se somente o movimento diário (Portaria 159/2019), em agressão ao princípio da legalidade, porquanto a lei estabelece períodos diversos e não diário, tanto que a fiscalização considerou período anual, contudo faz a indicação de omissões por dia, tendo-se que, se supôs que houve ocorrência de operações ou de prestações tributáveis em pagamento do imposto, isto com base no dispositivo da Lei 7.014, art. 4º, § 4º, todavia se ressalva o direito de comprovação da improcedência da presunção, na medida em que fez o levantamento do LMC e se demonstrou a incorreção de ganhos para serem tributados.

Salienta que diante destas colocações, vê-se que não houve correção na marcha dos procedimentos administrativos investigatórios, ou seja, da ação fiscal não se fazendo a científicação de início da ação e houve o pedido de verificação das planilhas, sem que se tenha analisado as explicações dadas, retirando-se o auto, sem qualquer comunicado ou ciência, sendo certo que houve cerceamento de direito. Isto ocorre sobretudo, porque a intimação para verificação das planilhas, não indica qualquer possibilidade de acesso à informação acerca da ação fiscal. Necessário dizer, que os vícios do sistema poderiam ser detectados e comprovados ao se analisar e levantar todos os dados constantes do Livro de Movimentação de Combustível – LMC, que foi adotado como livro fiscal feito pelo Posto e mantido para conferência, acaso se faça necessário, através de perícia ou mesmo para Parecer da Assessoria-Técnica da Junta de Julgamento Fiscal - JJF, desde já deixando evidenciado que a não adoção da diligência para levantamento dos erros existentes no levantamento feito por meio eletrônico, sem ao menos considerar que em alguns dias se tem ganhos, porém em outros se tem perdas, existindo correspondência entre um e outro, é o que requer.

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 no próprio SPED, só que se deve fazer as compensações devidas entre os dias, já que em um existiria perda e em outro, ganho, ou vice-versa, assim como a existência de possibilidade de erro dos sistemas utilizados pelo Posto e pela própria SEFAZ. Quando há erros num dia, pode ser corrigido no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

Como se não bastasse, aduz 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 parte de preposto da empresa, que somente lança dados para que sejam registrados, tanto que levantamento que se encontra anexado e a existência dos Livros de Movimentação de Combustíveis, que desde já ficam à disposição da COPEC/SEFAZ/CONSEF para verificação e cotejo com o levantamento feito, ficando indicada a prova do LMC físico, devendo ser considerado que não haveria condição de juntar todos os livros através do sistema e junto com a defesa, nem tampouco, se operar as compensações em função da passagem de combustíveis de um posto para outro da mesma rede.

A fiscalização de maneira regular indica ao contribuinte, que se iniciou o procedimento fiscalizatório, mais das vezes, pedindo documento ou até explicações de determinadas ações encontradas. Entretanto, no presente caso, nada disso foi feito, se limitando a fiscalização, em colocar no sistema que estaria fiscalizando, não dando conhecimento ao contribuinte do que estaria sendo feito e nem como se estava realizando os atos fiscalizatórios, porque apenas posteriormente, tomou-se conhecimento de que a fiscalizado seria de modo eletrônico, cruzando informações constantes no sistema da SEFAZ, cotejando formações diversas através de um sistema que se denominou LMC/REGISTRO 1300 da EFD. Nota que se cruzarmos informações do LMC imposto pela ANP com o registro da EFD, encontra-se muitas inconsistências e que resultam em supostas irregularidades.

Assevera não haver dúvidas que informações da ANP cruzadas com a da SEFAZ, importaria em se encontrar equívocos e discrepância entre as situações específicas de cada informação, tanto que na fiscalização ficou muito evidente que a SEFAZ tem somente supostos ganhos e despreza inteiramente as perdas.

Afirma que o sistema de fiscalização da SEFAZ, utilizado para a lavratura do auto em referência, precisa de aprimoramento, bem como os sistemas usados pelos Postos, a fim de que se possa afastar inconsistências possíveis e se evite a lavratura de auto de infração para impor multa de forma injusta e sem atender aos critérios impostos pela própria legislação estadual em especial o RICMS e outras normas esparsas aplicáveis, não se podendo tomar somente, na inserção do parágrafo único do art. 10 da Portaria SEFAZ nº 445/1995, alterado pela portaria nº 159/2015, mesmo porque, a fiscalização abrange período iniciado em 1º de janeiro de 2016 até 31 de dezembro de 2020, não havendo a norma como retroagir para alcançar período anterior e somente se tomar dia a dia, para considerar a existência de omissão, sem que se tenha participação ativa do próprio fiscalizado para apresentar manifestação acerca do encontrado antes de se lavrar o auto.

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

Também em preliminar, salienta que o Estado da Bahia, através Convênio (incluído a Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9/2008 e suas atualizações), resolveu adotar o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC para fins de fiscalização, sem que isso pudesse autorizar o desvirtuamento do que consta da legislação federal mencionada, para tomar, as sobras ou ganhos em face das variações volumétricas, como se tivesse a hipótese de incidência para gerar a cobrança de ICMS.

Entende que não se pode tomar os ganhos como omissão de entrada e nem se poderia desvirtuar o próprio LMC, editando normas como a Portaria 159 de outubro de 2019, passando a tolerância por questão de evaporação de 0,6% para 1,6387%, com o intuito de cobrar ICMS com a apuração do resultado quando for de sobra ou ganhos, fazendo levantamento dia a dia, como consta do auto de infração. No entanto, há de ser colocado que o art. 10, § único, da Portaria nº 445/1998, alterada

pela Portaria já mencionada, não traça fórmula nem roteiro, para que se apure omissão de entrada, indicando somente, que se deve considerar a maior que o 0,6% previsto pela ANP, passando para 1,8387%, mesmo porque, não se pode tomar a situação enfocada como omissão *de* entrada para se ter a hipótese de incidência do ICMS, quando se tem que verificar o que ocorreu nos dias anteriores e posteriores, por ser possível a compensação entre perdas e ganhos, segunda a legislação da ANP e da própria SEFAZ.

Como se verifica, não se pode tomar somente as supostas sobras/ganhos, mas também as saldos que são tomados como perdas, não se adotando o exercício como um só dia, mais sim, o período considerado, que no caso do LMC, seria de mês ou de ano (exercício), tanto que o Sindicato da Categoria de Revendedores de Combustíveis - Sindicomustíveis dispõe de estudo realizado por profissionais habilitados e especialistas, sobre a questão, concluindo que não pode o Estado desvirtuar seu LMC, tomado no SPED fiscal, como registro 1300, para realizar a cobrança de ICMS e encargos, sob a fundamentação de que haveria omissão de entrada, tomando somente um dia e desprezando todo o resto, "somente glosando aqueles em que se teve sobra/ganho, sem se importar com as perdas, ou mesmo com as distorções causadas pelos sistemas usados pelo posto e pela própria SEFAZ/COPEC. Requer, assim, a nulidade do auto de infração.

Já com adentramento ao mérito, afirma que no que se refere a infração e em análise do levantamento feito pelos meios eletrônicos, denota que os erros apurados nas variações volumétricas, tomados como ganhos, na passagem de um sistema para outro de forma salteada em determinados dias, ou de forma seguida, não existiram, conforme pode observar no demonstrativo apresentado pela própria fiscalização e que foi gerado com erro do próprio sistema utilizado pela SEFAZ em cotejo as informações prestadas através do SPED fiscal, com utilização de sistema próprio do Posto, surgindo então, com 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, Etanol Comum, Óleo Diesel Comum BS500 e Óleo Diesel BS50, informando a existência de ganhos em reais, considerando tudo como omissão de entrada. Aduz que tudo foi feito para se chegar à conclusão da existência de variação volumétrica, resultando em ganhos, por pura presunção.

Assevera que os vários erros computados e calculados nos levantamentos, foram assim considerados como sobras/ganhos excessivos os quais denominou de ganho em função de variação volumétrica que, por não encontrar explicações na ocorrência do fato natural se tenta fazer a atribuição dos ganhos a interferência de natureza humana na produção de adulterações, fraudes e outros, tirando a fiscalização proveito de tal situação, ou de falhas, do próprio sistema. Em verdade a presunção adotada com base para a presente notificação, não encontra respaldo em fatos que comprovadamente ocorreram, e, portanto, não se pode considerar como corretamente aplicáveis, importando o trabalho fiscal em visível violação aos princípios básicos do processo administrativo fiscal, como ocorreu no presente caso.

Aponta que nos julgamentos havidos pelas Câmaras de Julgamento Fiscal e até em decisões das Juntas de Julgamento Fiscal pelo que se tem notícias, se considera que não havendo prova da existência de fato gerador do ICMS com entrada de mercadorias sem registro ou que tenha ocorrido fraudes ou adulterações, não se pode apenar por presunção. Pode-se a isto verificar, do voto da lavra do Julgador Valtércio Serpa Júnior, no Processo originário do Auto de Infração nº 207103.0001/14-5, Acórdão JJF nº 0214-04/15, que reproduz.

Na análise do levantamento feito pelo meio eletrônico, diz denotar possibilidade de erro de digitação com distorção do estoque físico, diferenças das quantidades recebidas em relação a quantidade constante da Nota Fiscal, falta de sincronia entre a coleta de registros de encerrantes e os registros de volume de venda, erro na coleta de encerrantes, falta de transmissão de informações, bloqueio de comunicação entre as bombas, o concentrador e a automação, dentre outros que podem causar diferenças, com ganhos ou mesmo a existência de distorções criadas

pelos sistemas utilizados pelo Posto ou da SEFAZ, que já denota necessidade de aprimoramento, porque não é possível se cobrar imposto sem fato gerador, não havendo a possibilidade de cobrança por presunção.

Todavia, se houver determinação, pode digitalizar folha por folha, compactar, e encaminhar em momento posterior a entrega da própria defesa, não se podendo dizer que não se juntou os documentos a época própria, porque isto poderá ser feito em até 10 dias, se houver determinação neste sentido, isto com os LMC's físicos, porque se for determinado à entrega de documentos, demandará mais tempo e, por isso mesmo, se houver dita determinação.

Pede seja prorrogado o prazo da própria defesa, concedendo prazo de 60 (sessenta) dias, notadamente por não se ter encaminhado o auto assinado, nem com todos os demonstrativos analíticos de forma completa. Deve ser evidenciado, que as situações ocorreram com todos os combustíveis comercializados no Posto autuado, com variações para indicar ganhos que não existiram.

Frisa que não há dúvida de que não existiu qualquer valor de ganho como expressado, não se fazendo as compensações necessárias e adotando valores ou números que podem ter sido criados pelo próprio sistema, no momento do encaminhamento do SPED Fiscal, de onde se retirou valor de ganho e omissão de entrada não ocorrido. Por isso mesmo, traz a colação dos autos, demonstrativos de cada um dos combustíveis comercializados e juntal "também cópia dos LMC's – físicos, que abrange os dias anteriores e posteriores das datas indicadas, comprovando que não houve a suposta irregularidade.

Sustenta que os levantamentos realizados pelo Posto autuado indicam que não existiu "valores de ganhos" e nem tampouco omissão de entrada, para que se fizesse autuação com encargos e multa pesada, ficando impugnados os levantamentos feitos pela SEFAZ, no particular diante do que consta dos Livros de Movimentação de Combustíveis/LMCs, de todos os combustíveis, cuja exame e avaliação pode ser feita, pela própria COPEC ou mesmo pela ASTEC.

Diz que a demonstração de que houve inconsistência do próprio sistema, mantido pelo Posto e aquele utilizado pela SEFAZ, em verdade, não houve qualquer variação a ser considerada como ganho para fins de tributação ou omissão de entrada, devendo por isso mesmo, se afastar a tributação almejada, rejeitando-se o que foi apenas dias mencionados como exemplificação e em todos os outros dias em que se aponta ganho e omissão de entrada, ante a se ter a compensação entre os dias e o lançamento equivocado de dados, podendo ser feito a conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC, o que de logo requer.

Comenta que se desconsidere os levantamentos feitos, iniciando-se assim, novo procedimento fiscal, com fito de se apurar a verdade dos fatos, a compra e venda de produtos combustíveis, perdas e ganhos, afastar as distorções dos sistemas ou erro de lançamentos, 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, pela legislação pátria.

Em vista do exposto, requer lhe sejam deferidos todos os meios de prova admitidas em direito, indicando, de logo, a juntada posterior de documento, avaliação dos apensados, e outros que se fizerem necessários, tudo para que ao final, seja o auto de infração, ora impugnada, julgado improcedente, como efetivamente o é, fazendo-se justiça e aplicando-se melhor as normas constantes do RICMS, por ser de direito.

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

Requer, também, que seja devolvido o prazo para a defesa considerando a dificuldade no levantamento de documentos em período de pandemia.

Demais disso, cogente a devolução do prazo, com fins de que uma vez verificadas, possíveis inconsistências no volume aferido pelos relatórios apresentados (faltas ou sobras), as mesmas podem ser devidamente comprovadas que não se tratam de omissões ou aquisições de produtos desacompanhados de documento fiscal, isso porquê, produtos constantes em notas fiscais vinculadas ao referido CNPJ podem ter sido “descarregados” em outros postos do mesmo grupo econômico, questões estas, que já estão sendo devidamente conferidas, mas que demandam um trabalho minucioso.

Requer ainda, o direito de ser intimada de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a impugnação/informação fiscal a ser apresentada pelo autuante, sob pena de nulidade processual, considerando a garantia da ampla defesa e do contraditório, aplicando-se ao caso a legislação contida no Decreto que aprovou o processo administrativo fiscal.

Reserva-se ao direito de requerer novas provas ou juntada de documentos no curso da própria tramitação do processo, em especial depois do Autuante ou seu substituto, apresentar informação fiscal acerca da matéria tratada na defesa.

O Autuante presta a informação fiscal fls. 93/118. Afirma que conforme determinada pela Ordem de Serviço n.º 506344/20, vem apresentar a Informação Fiscal para esclarecer todos os pontos contestados pela impugnante em sua defesa, redarguindo de forma específica e fundamentada, cada questionamento apresentado – tudo nos termos do artigo 127 do (RPAF/99).

Sobre as supostas nulidades existentes no procedimento de fiscalização, diz que o prazo administrativo de registro do lançamento de ofício, que de fato, o RPAF/99, em norma direcionada ao órgão preparador, determina um prazo de 5 (cinco) dias para o registro do auto de infração.

Observa que sobre as supostas nulidades existentes no procedimento de fiscalização, a alegação de que o “auto de infração sequer foi assinado” pode ser facilmente descartada: basta folhear o processo para perceber que o auto de infração e seus demonstrativos estão devidamente assinados pelo autuante.

Observa que, quando os documentos circulavam apenas em papel, a sua identificação era feita pela indicação do nome completo, seu cargo e o número da sua matrícula funcional. Já a autenticação era feita pela sua assinatura. Hoje, os documentos são, em regra, gerados e manuseados em meio eletrônico. Nesse caso, a identificação é feita por um *login*, que deve ser reconhecido pelo sistema eletrônico. Já a autenticação é feita com a senha, que o sistema confere com a senha armazenada para atestar que o usuário é quem diz ser.

O procedimento de lavratura do crédito tributário é exclusivamente feito no SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário). Para acessar esse sistema, é necessária a autenticação eletrônica com fornecimento de *login* e senha para estabelecer a identidade digital do auditor. Também, o fornecimento do auto de infração e dos seus anexos é feito pelo domicílio tributário eletrônico que somente pode ser acessado com a obrigatoriedade de autenticação eletrônica. Então, diz ser impossível elaborar um auto de infração e seu demonstrativo de débito, que não sejam autênticos – haja vista, serem elaborados no sistema SLCT que exige autenticação prévia.

Dessa forma, diz que ainda que não estivessem assinados, não se poderia dizer que os documentos não são autênticos. Isso se coaduna com o próprio RPAF-BA, art.15, § 1º, que reproduz.

Sobre a alegação de que houve a “*falta de encaminhamento de todo demonstrativo que baseou o auto*”, aduz que isso não é verdade. Como pode ser consultado no seu domicílio eletrônico, o Autuado recebeu todas as cópias dos demonstrativos anexados ao auto de infração.

Repete a infração imputada ao autuado, para explicar que havendo omissões de entradas do imposto devido de mercadorias enquadradas na substituição tributária, duas parcelas devem ser exigidas: uma por responsabilidade solidária e outra por responsabilidade própria. Juridicamente, são duas infrações totalmente distintas, mas com o mesmo pressuposto de fato: a omissão de

entradas de combustíveis detectada em fiscalização.

Observa a norma do parágrafo único do artigo 40 do RPAF/99, determinando que sempre que for constatada infração à legislação tributária em valor igual ou superior a R\$ 200.000,00, deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes.

A respeito da aplicação retroativa do parágrafo único, ao art. 10 da Port. 445/98, explica que no caso específico dos postos revendedores de combustíveis (PRC), os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD. Então, dada essa peculiaridade, no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores foi acrescentado o parágrafo único, ao art. 10 da Port. 445/98.

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).

Nota que tratando a Port.445/98 do processo de levantamento quantitativo de estoques a ser realizado pela fiscalização e trazendo a Port. 159/19, tão somente novos procedimentos para a fiscalização, conclui que deve ser aplicada a norma do art. 144, § 1º, do CTN para garantir o emprego do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, aos fatos geradores já ocorridos.

A respeito da obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização, comenta que o procedimento administrativo fiscalizador não representa materialização conflitiva, configurando sequência de atos unilaterais com vistas a verificar a ocorrência ou não do fato jurídico ou do ilícito tributário, inviabilizando, por conseguinte, questionamentos e oposição por parte do contribuinte.

O procedimento de lançamento pode ser dividido em duas fases: a) oficiosa, que se encerra com a notificação e b) a contenciosa, que pode ser instaurada com a impugnação por parte do sujeito passivo. É na segunda fase que se verifica o contraditório (diferido).

Diz que a revisão fiscal que antecedeu o lançamento tem natureza inquisitorial e investigatória, não se aplicando os princípios do contraditório e da ampla defesa. Por isso, não houve violação do art. 5º, LV, da Constituição Federal em decorrência da falta da “*possibilidade de manifestação no curso das apurações*” pela impugnante, ainda que, no seu entender, seja “*de direito e justo que a parte impugnante fosse ouvida antes da retirada do auto de infração*”.

A impugnante alega que o seu direito de informação não pode ser plenamente exercido “quando não se possibilita o acesso a todos os dados do cruzamento” ou porque os anexos ao auto de infração são “resumo que não retrata o que foi efetivamente concretizado”. Alega, por isso, que a sua ampla defesa foi cerceada.

Frisa que isso não é verdade, pois o lançamento foi integralmente baseado no Sistema Pùblico de Escrituração Digital (SPED), a que a impugnante tem total acesso; e os demonstrativos anexados são um resumo dos fatos por economia, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Sobre o Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital, aduz que os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26/1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01/1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato

COTEPE/ICMS nº 9/2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos: (a) proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis. (b) facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais; (c) coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Como se vê, nos considerandos da norma, um dos propósitos do LMC, já na sua criação, sempre foi “*coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis*”. Então, não faz sentido afirmar, que o Estado estaria desvirtuando o LMC “tomando no SPED Fiscal como registro 1300, para realizar a cobrança de ICMS”.

Observa que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas. Em suma, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%. A legislação estadual ampliou esse limite para 1,8387% em claro benefício dos contribuintes. Por fim, sendo o controle de estoques feito diariamente, não há que se falar em cancelar ganhos com perdas de dias consequentes.

A respeito dos princípios da legalidade e da verdade material, afirma ser de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito das suas atividades procedimentais e processuais.

Nota ainda, que no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do imposto. Essa avaliação é sempre dentro de um sistema de referência, pois “a determinação do que seja verdadeiro, dá-se mediante o emprego das regras impostas pelo sistema dentro do qual se insere a proposição cuja veracidade se examina”, conforme ensina Fernanda Del Padre Tomé (“A prova no direito tributário”, 3ª ed.).

Entende que não têm fundamento a censura da impugnante, pois, a EFD faz prova contra a impugnante (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Sustenta que cabe à impugnante demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” (Normas Brasileiras de Contabilidade T-2.1), a incorreção dos lançamentos feitos na EFD (art. 373, II, do CPC); isto é, compete à impugnante o ônus da prova de que a sua escrita está errada. Sintetiza como se deu o procedimento fiscal. Assevera que não existe “presunção de omissão de entradas” no procedimento da fiscalização. Sendo assim, ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física.

Aduz que estabelecida a variação limite fisicamente possível determinada pela legislação vigente, todo valor além desse limite, forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia. Isso posto, admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico, só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

Concluindo, afirma que: a) o auto de infração e seus anexos estão assinados pelo autuante; b) foram fornecidas à impugnante cópia do auto de infração, do seu demonstrativo de débito e de todos os seus anexos. Esses foram entregues pelo seu domicílio tributário eletrônico e podem a qualquer tempo serem lidos pela *internet* ou baixados em qualquer computador; c) devido à sua natureza inquisitorial e investigatória, não cabe a aplicação do contraditório e da ampla defesa na

fase da auditoria fiscal feita pelo autuante; d) os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos; e) o parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, por ser norma procedural, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos; f) o parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 não traz qualquer “presunção”, antes impõe um limite para os ganhos anotados que é uma “dedução” feita a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis informadas na legislação do setor; g) não pode o agente fiscal por sua própria conta descumprir a norma que determinou a divisão das infrações 04.07.01 e 04.07.02 em autos de infração diferentes; h) o LMC não foi desvirtuado pela fiscalização, ao contrário, ele foi criado para, também, facilitar a fiscalização de tributária. Não obstante esse fato, os Estados o adotaram como livro fiscal físico e na escrituração fiscal digital.

Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício, diz que diante dessa complexidade, a Portaria nº 445/1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerandos, ela foi publicada para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”. Isso posto, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

A respeito do inventário dos estoques, ressalta que trata da contagem física e *in loco* das mercadorias. Então, quando a Port. 445/98, no *caput* do seu art. 1º, dispõe que o levantamento quantitativo de estoques se trata de “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período”, o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem e *in loco*, uma no início e outra no final do período analisado. Desse modo, tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF). Matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ( $EF = EI + E - S$ ), mas, se EF for maior ( $EF > EI + E - S$ ), houve omissão de entradas, e se EF for menor ( $EF < EI + E - S$ ), houve omissão de saídas.

Aponta que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas. Essas diferenças quando superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Em suma, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%. Na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320. Registra os campos que compõem os mencionados registros.

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

Sustenta que 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).

A respeito do fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela SEFAZ Bahia para os ganhos registrados na EFD. Os combustíveis estão sujeitos ao “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima) por serem “uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag n.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira). O STJ (AREsp 1688666), esclarece com clareza.

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

Sustenta que recente decisão do STJ (REsp nº 1.833.748) deixa claro que é correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis e que é responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade. Além do limite de 1,8387% imposto pela SEFAZ Bahia, bastante conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela impugnante e passam a ser considerados como omissões de entradas.

Comenta quais seriam os erros prováveis de medição. Diz que, logicamente que, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível. Ressalta que o percentual utilizado pela SEFAZ é 1,8387%, mais de três vezes superior, ao que o próprio Órgão de controle definiu como limite. Obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo de erro deve ser feita pela impugnante “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 2.1.

Explica passo a passo como elaborou os trabalhos na ação fiscal.

- (i) Refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontramos erro algum.
- (ii) Verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum.
- (iii) Checou se os valores registrados no campo VOL\_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300. Novamente, não encontra qualquer divergência.

Relativamente aos supostos erros na fiscalização apontados pela impugnante, sobre o cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas, salienta 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, é errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”, como pode parecer à primeira vista.

Um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques do Posto sem que haja a respectiva anotação nos registros

1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária.

A prova da ocorrência desse erro deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1. Por exemplo, pode-se solicitar ao fornecedor uma cópia do recibo de entrega do combustível.

Ressalta que conferiu as datas de cada entrada de combustíveis no registro 1300, com as datas das entradas das respectivas notas fiscais no registro C100, sem que tenha encontrado qualquer erro.

A respeito de volumes armazenados maiores que a tancagem registrada do posto de combustível, afirma que a citada tancagem pode ser consultada no Posto Web da ANP – <https://postos.anp.gov.br>. Ocorre que esse cadastro frequentemente se encontra desatualizado. Então, havendo estoques medidos maiores que máximos indicados no cadastro da ANP, isso não invalida, de pronto, os registros da escrituração fiscal digital.

Também, não é incomum que os postos aproveitem para comprar combustível antes de um aumento anunciado e o deixem estocado nos seus caminhões tanque. Note-se que um único caminhão tanque pode armazenar até 50.000 litros de combustível. Quando esse volume é levado em consideração na movimentação dos estoques do posto revendedor, surge um falso registro irregular volumes por serem esses maiores do que a tancagem do posto.

Explica que outro fato irregular, mas comumente presente nas operações dos postos é o fato de alguns operarem como verdadeiras TRRs vendendo combustível diretamente à transportadoras, produtores rurais etc., sem que esses combustíveis passem pelos seus tanques e saiam pelos seus bicos de abastecimento. Nesses casos, a análise do registro 1300 não é suficiente para detectar irregularidades fiscais, pois, operando de forma irregular, o Posto não anota todas as suas entradas e saídas nesse registro.

Explica que ocorrendo vendas nos bicos após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH\_FISICO será maior que o ESTQ\_ABERT. Anotando-se o valor da leitura dos contadores dos bicos no início do dia, somente as saídas do dia serão levadas em consideração nesse dia. Já, ocorrendo entradas nos tanques após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH\_FISICO será menor do que o ESTQ\_ABERT. Novamente, não haverá repercussão do erro do dia anterior nesse controle de estoques.

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

Assevera que a escrituração, então, equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, pois, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido. Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa. Contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário - art. 373, II, do CPC. Como a indivisibilidade da confissão, a dos registros ou lançamentos nos livros dos comerciantes têm trazido dificuldades práticas. A indivisibilidade prevalece em toda a extensão quando as partidas ou lançamentos acham-se entre si presos por laços de conexidade. No caso, por exemplo, não pode a impugnante apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) porque versam sobre os mesmos

lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

No que tange a utilização na fiscalização da escrituração fiscal digital (EFD e a validade jurídica da EFD, cita o art. 247 do RICMS/12. Assevera que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega. Não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde.

Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Sobre o uso do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), como prova de erros na EFD, alega que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) físicos continham as informações corretas, diz que, por si, esse argumento não é válido, devido a indivisibilidade da contabilidade, o LMC não faz prova contra a EFD.

Explica que o levantamento das omissões de entradas nos termos do parágrafo único do artigo 10 da Port. 445/98 é feito com base nos valores anotados no registro 1300 da EFD apresentada mensalmente. Por óbvio, a falta da apresentação do registro 1300 na EFD inviabiliza o exame dos ganhos volumétricos dos combustíveis movimentados e prejudica a fiscalização dos meses em que isso ocorre. Mas, se não é possível realizar a fiscalização, nada impede de efetuar a auditoria dos meses efetivamente entregues.

Observa que a ausência do registro 1300 não revela necessariamente, erro na EFD, haja vista que este só deve ser informado se houver movimentação de combustíveis no posto revendedor. Se ele não for informado, pode-se concluir que não houve movimentação no posto (por exemplo, como no caso de uma reforma nas instalações).

Esclarece que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária. Isso posto, segundo o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” (art. 10, I, “a”, da Port.445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário, o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária.

Assim sendo, só se pode concluir que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Ressalta que as omissões de entradas não são nada mais, nada menos do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS. E, como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonegando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos. Fica claro, então, que é equivocado aplicar os dispositivos da IN 56/07 sem que se leve em consideração a adição das entradas sem documentação fiscal.

Desse modo, considera o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pela impugnante nos seus tanques, ou seja, o volume de produto disponível no tanque é igual à soma

do volume de combustível comprado regularmente com notas fiscais e o volume combustível comprado irregularmente sem notas fiscais e cuja entrada foi omitida na EFD.

No que tange a apuração do imposto devido, afirma que a apuração do ICMS não é somente mensal, como acredita a impugnante, pois o art. 24 da Lei 7.014/97, desde 01/01/2006, dita que o “*o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento*”. Então, cabe às normas infralegais a definição dos modos de apuração do ICMS devido.

Isso posto, no caso dos procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques, de acordo com a Port. 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício. Sendo assim, os volumes de ganhos tidos como omissões de entradas com base no parágrafo único do artigo 10 da Port. 445/98 devem ser totalizados ao final do exercício, e, por conseguinte, também a apuração do ICMS se dará ao final do exercício, sempre conforme a legislação vigente à época.

Por fim, aduz que após ter rebatido todos os pontos da impugnação, sustenta a total procedência do lançamento.

Na sessão de julgamento, dia 04.08.2021, por vídeo conferência, o patrono do Autuado arguiu a necessidade de uma diligência, fl.131, a fim de que recebesse os demonstrativos analíticos que dão suporte a autuação, alegando que só recebeu demonstrativo sintético e assim, seu direito de defesa foi cerceado, ao não poder apontar objetivamente várias inconsistências que aduz possuir o levantamento fiscal.

Dessa forma, após discussão sobre a matéria, em busca da verdade material, primado que regula os julgamentos deste CONSEF, esta 3ª JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência à SAT/COPEC, a fim de que o Autuado fosse intimado e se fornecesse todos os demonstrativos analíticos, que dão suporte ao Auto de Infração, contra recibo, concedendo prazo de 60 (sessenta) dias, (Reabertura do prazo de defesa), para que se manifestasse, querendo. Caso o Autuado se manifestasse, o Autuante deveria prestar nova informação fiscal.

O Autuante procedeu como solicitado, conforme arquivos contidos no CD fl.136, e o Autuado foi intimado fls.138/139, manifestando-se no processo. Alegando complexidade do tema tratado na autuação e aduzindo ter havido transferências de produtos entre a matriz e duas filiais, requereu um acréscimo ao prazo já concedido, de mais 60(sessenta) dias, fl.141, para apresentar defesa/manifestação acerca dos documentos trazidos pela diligência, o que foi concedido, conforme fl. 150/152.

O Autuado se manifesta, conforme arquivos de dados contidos no CD fl.8794. Lembra que o Posto autuado foi fiscalizado de forma eletrônica, através de informações cruzadas digitalmente, por suposta agressão do RICMS, aprovado pelo decreto 13.780/2012, alcançando o período de 01/01/2016 a 31/12/2020. Descreve o ato infracional e respectivo enquadramento legal, tudo de forma censurável e sem que tenha analisado a situação real da empresa, somente se valendo do sistema criado e de informações encaminhadas.

Em preliminar, argui a nulidade do feito administrativo até a presente data, considerando que somente depois da conclusão a que chegou a fiscalização se deu condição de manifestação ao contribuinte, fazendo-se uma cientificação de início de ação fiscal, com ciência 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, pedindo qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no estabelecimento da empresa.

Aduz ser induvidoso que não se atendeu ao insculpido no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, onde se tem a determinação de se garantir a ampla defesa e o contraditório, o que não ocorreu, não havendo possibilidade de manifestação no curso das apurações e se restringiu a defesa quando não se possibilita o acesso a todos os dados do cruzamento feito com os sistemas disponíveis, encaminhando-se resumo, que não retrata o que foi efetivamente concretizado, sem que o contribuinte tivesse acesso anterior à lavratura para ter o direito de justificativa de fatos e

atos, passando-se a lavratura do Auto de Infração de forma a fazer prevalecer a vontade do Estado e sem propiciar as garantias ao contribuinte, desprezando inclusive a sua própria legislação que regra a questão de estoque.

Repete que em verdade, tudo foi feito de forma unilateral utilizando-se sistemas, com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e necessitando de aprimoramento, com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo, para que se tenha a utilização de dados enviados pelo posto à SEFAZ que contém inconsistências, ou mesmo, considerando-se a possibilidade da existência de algum erro escusável, decorrendo de tais colocações que seria de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da retirada do auto de infração já com indicação de possível sonegação na entrada ou saída, ou mesmo para se verificar o lançamento pelo próprio sistema de dados repetidos e incorretos.

Requer perícia fiscal nos dados constantes do Livro de Movimentação de Combustível - LMC feito pelo posto e mantido para conferência, acaso se faça necessário, através de perícia ou mesmo para parecer da assessoria técnica da Junta de Julgamento Fiscal - JJF, desde já deixando evidenciado a nulidade, caso não se adote a diligência para levantamento dos erros existentes no levantamento feito por meio eletrônico, sem ao menos considerar que em alguns dias se tem ganhos, porém em outros se tem perdas, existindo correspondência entre um e outro.

Informa que 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 no próprio SPED, só que se teria que fazer as compensações devidas entre os dias, já que em um existiria perda e em outro, ganho ou vice-versa. Seja de um modo ou de outro, 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.

Sustenta não haver dúvida de que o auto lavrado é nulo, porém, por zelo, pede que se afastará as multas aplicadas na conformidade das alegações discriminadas abaixo tanto servindo para as infrações retiradas.

Afirma que não existe dúvida de que os ganhos não ocorreram, como demonstra o levantamento feito pelo posto e que ora é aqui juntado, acostando-se também as folhas do LMC correspondente, não obstante toda escrituração do LMC físico se encontrar à disposição para verificação da COPEC ou da ASTEC, se for determinado pela própria Junta de Julgamento Fiscal, o que de logo fica requerido.

Reitera argumentos de sua defesa inicial de que, o que ocorreu em sua escrituração foram erros de medições passíveis de correção. Diz ser indiscutível, a ocorrência de inconsistência dos sistemas e que pede aprimoramento a fim de que se possa cruzar informações, sem que se tenha graves divergências, com criação de ganhos inexistentes e de ocorrência de omissão de entrada, ou mesmo lançamento de estoques fictícios e que não se poderia ter no posto, cuja capacidade é delimitada e a SEFAZ dispõe das informações diante de poder acessar todos os dados constantes da ANP, por isso mesmo não é possível que se tivesse o ganho ou que se indique omissão de entrada.

Diz que deve ser repisado, que no cotejo das perdas e ganhos referidos dias indicam que houve erro no sistema de apuração, por isso mesmo foi feito o levantamento dia-a-dia onde se indicou a inconsistência, havendo sempre a compensação entre as perdas e ganhos ou então a demonstração de que houve inconsistência do próprio sistema, alcançando o mantido pelo posto e aquele utilizado pela SEFAZ.

Em verdade, não houve qualquer quantia a ser considerada como ganho para fins de tributação ou omissão de entrada, 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.

Prossegue repetindo todos os argumentos de sua defesa inicial. Diz ser necessário que se desconsidere os levantamentos feitos, iniciando-se, se assim o quiser a SEFAZ, 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.

Requer lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, indicando, de logo, a juntada posterior de documentos, além dos aqui anexados, e outros que se fizerem necessários. De forma alternativa, que se considere parcialmente a defesa apresentada, que se reduza substancialmente as multas apontadas, afastando-se a bitributação e a cobrança de multa sobre mercadorias não recebidas ou mesmo que foi para simples remessa.

Requer, ainda, o direito de ser intimada de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a impugnação/informação fiscal a ser apresentada pelo autuante, sob pena de nulidade processual, considerando que assiste direito de manifestação acerca do que for apresentado para garantia da ampla defesa e do contraditório, aplicando-se ao caso a própria legislação contida no Decreto que fez a regulamentação do processo administrativo fiscal.

Requer, por fim, que o levantamento feito pela SEFAZ seja inteiramente revisto pela junta de julgamento fiscal, caso não se tome providência de refazimento dos tributos que se alega sonegados, devendo a parte autuada ser intimada para todos os fins dos atos praticados, e, ademais, se reserva no direito de requerer novas provas ou juntada de documentos no curso do próprio processo, em especial depois do autuante ou seu substituto, apresentar informações fiscais acerca da matéria tratada na defesa.

O auditor fiscal Autuante presta nova informação fiscal fls. 8798 a 8801 (frente e verso), aduzindo que é para esclarecer todos os pontos contestados pela impugnante em sua defesa, redarguindo de forma específica e fundamentada cada questionamento apresentado, tudo nos termos do artigo 127 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia vigente (RPAF/99).

Explica que equivocadamente, a impugnante acredita que houve violação do art. 5º, LV, da Constituição Federal em decorrência da falta da “*possibilidade de manifestação no curso das apurações*” pela impugnante, ainda que, no seu entender, seja “*de direito e justo que a parte impugnante fosse ouvida antes da retirada do auto de infração*”.

Esclarece que é a própria Constituição Federal de 1988 que dita que aos litigantes em processo administrativo são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV, da CF/88). Mas, “*meros procedimentos*”, onde não há conflito, não suscitam a aplicação do contraditório e da ampla defesa, como ensina Hugo de Brito Machado Segundo, em “*Processo tributário*”.

Trata-se de desdobramento do princípio do devido processo legal, mas que somente diz respeito aos processos propriamente ditos de natureza contenciosa, ou seja, séries organizadas de atos concatenados, administrativos ou judiciais, que tenham por fim a resolução de um conflito, com a necessária participação das partes.

Nota que o processo administrativo fiscal para a solução do litígio entre o fisco e os sujeitos passivos tributários, somente surge com a “apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento de crédito tributário efetuado” (art. 121, I, RPAF/99). Aduz que a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado (art. 121, I, do RPAF-BA/99). E, somente então, verifica-se o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

A respeito da prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, esclarece que os livros fiscais e contábeis são meio de prova contra o empresário, nos termos do art. 226 do Código Civil (CC). Acrescenta que, já o art. 417 do Código de Processo Civil (CPC) esclarece que os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Anota que a escrituração, então, equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, pois, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido. Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente, é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa. Contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário - art. 373, II, do CPC. Também, o CPC dita no art. 419, que a escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

Sustenta que com a indivisibilidade da confissão nos registros ou lançamentos nos livros dos comerciantes prevalece em toda a extensão, quando as partidas ou lançamentos acham-se entre si presos por laços de conexidade. Se, porém, as partidas são distintas, separadas, ou se referem a fatos diversos, não pode ser invocada a indivisibilidade.

Prossegue afirmando que no presente caso, por exemplo, não pode a impugnante apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova, contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Sobre a validade jurídica da EFD, esclarece que segundo o art. 247 do RICMS/12, 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.

Esses documentos são assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais, do tipo A1 ou A3, expedidos, em conformidade com as regras do ICP-Brasil, pelos representantes legais ou seus procuradores e têm validade jurídica para todos os fins, nos termos dispostos na MP-2200-2, de agosto de 2001.

Aduz que a concessão de prazo para a regularização da EFD nos termos do art. 247, § 4º, do RICMS/12, hoje revogado, mas que teve efeito de 27/11/15 a 31/10/19, ditava que o contribuinte teria “o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”.

Afirma que inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. No caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas). Ademais, os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal, sem que tenha sido encontrado qualquer inconsistência.

A respeito da Instrução Normativa número 55, publicada no Diário Oficial do Estado de 23/10/2014, veio orientar “a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014/96. Diz que ela se dirige exclusivamente à utilização de arquivos no formato do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), sem tratar em momento algum dos arquivos EFD.

Sustenta que não há que se falar na aplicação dessa instrução normativa à fiscalização efetuada apenas com os dados da EFD. E, por isso, não “determina que o fisco deve intimar previamente o contribuinte para prestar esclarecimentos ou sanar eventuais irregularidades/omissões de seus arquivos. Sobre os alegados erros nos registros 1300 da EFD, afirma que antes de mais nada, a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD deve ser feita pela impugnante, nos termos do art. 373, II, do CPC. Mais ainda, a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desatenção seus estoques durante anos a fio, sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega.

Não basta, assim, a alegação de que ocorreram “*erros de sistema*” ou “*erros de medição*” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde. Também, não basta argumentar que “*esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam*”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Dessa forma, não adianta apenas alegar que “*inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC*”. Cabe a impugnante demonstrar “*com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos*” a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II, do CPC.

Acrescenta que é inusitado e intrigante obter registros tão diferentes na EFD e no LMC quando eles se fundamentam na mesma documentação. Escriturar exatamente as mesmas informações obtidas nas mesmas fontes em registros diferentes não deveria de forma alguma gerar resultados diferentes. Na prática, a impugnante acaba por ter dois livros que deveriam ser iguais, mas que não o são.

Por fim, ressalta que nem um único comprovante de medição foi apresentado para que provar que a EFD assinada digitalmente pela autuada e entregue à SEFAZ Bahia contenha ao menos um único erro e, por consequência, que seu LMC estaria de fato correto.

Conclui que de todo o exposto, fica evidente que a defesa não ilide a autuação.

## VOTO

Preliminarmente, cabe apreciar as questões prejudiciais suscitadas pelo defendente. Foi alegado que o Auto de Infração sequer foi assinado, sem contar a falta de encaminhamento de todos os demonstrativos que serviram de base ao lançamento de ofício, disso resultando nulidade do auto de infração. Requer a junção deste auto, ao de nº 260138.0038/21-0, cuja autuação se deu em função da existência do auto ora defendido.

Sobre estas alegações, constato que faltou ao defendant uma análise mais acurada, a respeito do lançamento de ofício e seus respectivos anexos. Conforme devidamente esclarecido pelo Autuante, constato que o presente auto de infração se encontra devidamente assinado, bem como os respectivos demonstrativos que lhe servem de base, fls. 04 a 17. Destaco que para acessar o SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário), é necessária a autenticação eletrônica com fornecimento de *login* e senha para estabelecer a identidade digital do auditor. Ademais, ainda

que não estivessem assinados, tais documentos são autênticos, conforme estabelecido no RPAF-BA, art.15, § 1º, *in verbis*:

*Art. 15. Na lavratura dos atos e termos processuais e na prestação de informações de qualquer natureza, observar-se-á o seguinte:*

( . . . )

*§ 1º Os papéis gerados ou preenchidos pelo sistema de processamento eletrônico de dados da repartição fiscal prescindem da assinatura da autoridade fiscal, para todos os efeitos legais.*

Sobre o pedido de junção deste auto, ao PAF de nº 260138.0038/21-0, embora não esteja previsto a Conexão de processos no RPAF/BA, informo que o citado PAF encontra-se com a instrução concluída, aguardando ser pautado por este CONSEF, cuja apreciação será desta 3ª JJF, portanto, fica afastada a possibilidade de decisão contraditória nos respectivos julgamentos.

O defendente cita precedente, quando em julgamento do Auto de Infração pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão nº0118-06/21 VD, que em matéria semelhante decidiu pela improcedência da autuação.

Sobre esta alegação, ainda que tal decisão não vincule apreciação a ser exarada por outros Órgãos Julgadores, observo tratar-se de decisão de 1º instância, que poderá ser reformada quando de sua apreciação por uma das Câmaras da SEFAZ. Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

Vale ainda registrar, por importante, que a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, vem confirmando decisões de primeira instância nesse sentido, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0058-11/21-VD e CJF Nº 0107-11/21-VD.

A respeito do pedido de vistas à informação fiscal, registro que no curso da instrução, não se verificou a necessidade de vistas ao Autuado, sobre a informação fiscal, pois nenhum elemento ou fato novo foi apensado ao PAF pelo Autuante. Sendo assim, não se verificou a necessidade da referida diligência e em consonância com o art. 137, do RPAF/99, compete ao Relator, tanto na primeira, como na segunda instância, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento, a salvo de dúvidas ou incorreções.

Não acolho a pretensão defensiva, afastando a nulidade, por ausência de previsão legal, para que se dê ciência ao contribuinte fiscalizado, de possíveis irregularidades apuradas, antes da efetivação do lançamento fiscal. Observo que durante o procedimento fiscal, a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lava o Auto de Infração. Ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não, em constituição de crédito tributário.

Por outro lado, conforme estabelece o art. 121, inciso I do RPAF/BA, no processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado, mediante Auto de Infração. Portanto, inexiste qualquer motivo de nulidade se não foi requerido pelo Autuante algum esclarecimento antes de sua lavratura.

O defendente alegou, que está sendo exigido que pague tributo sobre a presunção de omissão de receita, sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem a perquirição da busca da verdade real.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz traçar o contexto da autuação ora discutida.

Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim,

os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas.

Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas.

É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

O defensor alegou, que a Autoridade Fazendária utilizou o art. 10, parágrafo único da portaria 445/98, que somente veio ao mundo jurídico, através da portaria 159 de 24/10/2019. Afirmou que a mencionada Portaria, no máximo, mantém a possibilidade de presunção, nunca podendo ser utilizada para finalizar a discussão acerca da caracterização ou não, da infração fiscal, sob pena de afrontar o princípio da legalidade, pois haveria criação de fato gerador não previsto em lei. Disse que para ser considerado válido, deveria constar o enquadramento no parágrafo único do art. 10, somente para os fatos ocorridos após a sua vigência.

Sobre esta alegação, observo que a Portaria 445/98 regulamenta o alcance dos procedimentos de fiscalização, na metodologia dos levantamentos quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. Entendo que, apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, pois tratando-se de método de apuração ou fiscalização, é aplicável o quanto disposto no art. 144, § 2º do CTN, não havendo qualquer ilegalidade sua aplicação de forma pretérita.

No presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado é a omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário. O fundamento da autuação não é a “presunção”, estampada no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96. Neste caso, a responsabilidade tributária ora discutida, não é fruto de “presunção”, mas enquadra-se corretamente, no art. 10, I, “a”, da Port.445/98.

O defensor afirmou, que a Portaria 445/98, no que toca ao art. 10, I, “b”, é ilegal. Sobre esta alegação, ressalto que o dispositivo citado da Portaria 445/98 não é ilegal, considerando que compõe a legislação tributária estadual e não se inclui na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o inciso III, do art. 167 do RPAF/99.

Neste processo, o contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.

O defensor apresentou entendimento, que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

Na EFD, as diferenças no estoque são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defendante vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistemáticamente, nos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, e somente ao ser autuado, no ano de 2021, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando a realização de alteração de sua EFD.

O defendantе alegou, que os demonstrativos sintéticos que foram ofertados para o exercício do direito de defesa, não se prestam aos fins pretendidos, pois não demonstrariam os “ganhos excessivos”, que foram erigidos à condição de “fatos imponíveis”. Acrescentou que não consta de tais demonstrativos, as quantidades dos “Estoques Escritural e dos Estoques de Fechamento”, cuja diferença pode, em tese, representar Perda ou Ganho. Concluiu que as demonstrações que lhe foram apresentadas, não refletem os alegados ganhos, pois, não são conhecidos os estoques escritural e de fechamento (medição). Acrescentou que existiriam documentos fiscais de entradas, não relacionadas no levantamento fiscal.

Cabe salientar, que esta 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, acolhendo o pleito da autuada, decidiu pela conversão do presente PAF em diligência ao Autuante, para que disponibilizasse ao contribuinte todos os demonstrativos, analíticos e sintéticos e fosse concedido o prazo de 60(sessenta) dias, (reabertura do prazo de defesa) para que o Autuado se manifestasse, querendo.

O Autuante procedeu como solicitado por esta 3<sup>a</sup> JJF, disponibilizando os arquivos contidos no CD fl. 136, e o Autuado foi intimado fls.138/139, manifestando-se no processo. Alegando complexidade do tema tratado na autuação e aduzindo ter havido transferências de produtos entre a matriz e duas filiais, requereu um acréscimo ao prazo já concedido, de mais 60(sessenta) dias, fl.141, para apresentar defesa/manIFESTAÇÃO acerca dos documentos trazidos pela diligência, o que foi concedido, conforme fl. 150/152.

O Autuado se manifestou no processo, conforme arquivos de dados contidos no CD fl.8794. Apensou ao processo cópia de todos os seus livros físicos de Movimentação de Combustíveis (LMC). Repetiu todos os argumentos apresentados em sua impugnação inicial, não trazendo qualquer elemento novo que se contrapusesse a infração em exame.

Cabe salientar que, conforme devidamente expresso na acusação fiscal e no levantamento fiscal, a autuação em discussão teve por base a Escrituração Fiscal Digital/EFD, o Livro de Movimentação de Combustíveis/Registro 1300, do contribuinte.

Como já dito neste voto, não possui validade jurídica, livros manuais, físicos, apresentados por contribuinte obrigado a Escrituração Fiscal Digital/EFD, como é o caso do defendantе. Assim, todos os dados registrados em sua EFD, são de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia). É dos Postos Revendedores de Combustíveis, a obrigação de diariamente fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças em campo específico do LMC. Na EFD esses controles são relacionados em três registros: o 1300, 1310 e 1320. O defendantе cumpriu com esta obrigação, ao encaminhar sua EFD para o banco de dados da SEFAZ, onde não foi apurado as diferenças lançadas pelo Auditor. Portanto, não faz nenhum sentido, o defendantе trazer ao processo cópia de seus livros físicos, que não possuem validade jurídica, com dados divergentes daqueles contidos no registro 1300 da LMC que encaminhou à fiscalização.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo deficiente, observo que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que pela descrição dos fatos, ficou evidente a irregularidade apurada na ação fiscal.

Ressalto que o demonstrativo elaborado pelo Autuante indica o volume disponível, os ganhos registrados pelo Contribuinte, o limite estabelecido pela SEFAZ (1,8387% x Volume Disponível) e a omissão de entrada, que corresponde à quantidade que ultrapassou o referido limite.

Verifico também, que no cálculo do imposto, é indicado o total das omissões apurado no demonstrativo do item anterior, sendo indicados, custo médio, alíquota, base de cálculo, imposto devido, e o Impugnante não apontou qualquer divergência em relação aos dados numéricos constantes nos mencionados demonstrativos, que não afetam a compreensão do autuado sobre a acusação fiscal que lhe foi imputada, conforme se depreende do teor das razões defensivas. Logo, afronta alguma ocorreria à ampla defesa, como alegou o Impugnante.

Dessa forma ficam rejeitadas as preliminares de nulidades, arguidas direta ou indiretamente, uma vez que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Quanto ao mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado, a responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, (combustíveis: óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2016, 2017 e 2018, 2019 e 2020. (Infração 04.07.01).

A defesa sustentou respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Não obstante, não traz à luz deste processo, elementos robustos, com o condão de elidir a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

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

Assim, saliento que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exibir esta comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada for apurada, o que não foi objeto de

cobrança neste Auto de Infração.

Observo que o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, e a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, pois tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros, antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

Cumpre observar, que a fiscalização nesse tipo de levantamento, leva em consideração, as aferições registradas no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Nesse caso, o Autuante, corretamente destacou, que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois teria constatado em ação fiscal as irregularidades apontadas nos estoques da empresa, durante anos a fio, sem que fossem tomadas as devidas providências para resolver as “supostas irregularidades” que alegou.

Dessa forma, verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defensor, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal. A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

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

Neste cenário, não basta a alegação de que ocorreram “*erros de sistema*” ou “*erros de medição*” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que a respalde, à época da ocorrência dos fatos. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Importante registrar, que a Portaria nº 159/2019, alterou a Portaria nº 445/1998, 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, *in verbis*:

*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).*

Observo que esse artigo encontra-se na Seção III, da Port. 445/98, que trata especificamente, das omissões de entradas de mercadorias, pois os ganhos, em termos escriturais, equivalem à uma omissão de entrada. Entendo que esta regra, de natureza interpretativa, não inova na ordem jurídica, e me coaduno com as conclusões do Autuante, no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos

ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se procedimentos mais efetivos e específicos de apuração nos processos de fiscalização.

O autuado argumentou, ser inadmissível a aplicação do parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, por se tratar de uma nova e ilegal espécie de presunção. Entretanto, como já dito neste voto, não se inclui na competência dos Órgãos Julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior da legislação estadual, nos termos do art. 167, III do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O defensor disse que a multa aplicada se revela confiscatória e desproporcional e por isso deveria ser afastada ou reduzida.

Em relação à multa aplicada, observo que não há reparo a fazer, considerando que houve falta de recolhimento tempestivo do imposto apurado mediante levantamento fiscal, existindo absoluta consonância entre a prevista na Lei e a aplicada pela fiscalização, estabelecida no art. 42, inciso III, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, que reproduzo, *in verbis*:

*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 não registradas.*

Nessa esteira, considerando que nenhuma das alegações defensivas, de que seus “*registros foram efetuados de forma equivocada*”, que houve “*erros escriturais*”, “*erros de sistema*” ou “*erros de medição*” foi efetivamente comprovada, a autuação subsiste integralmente.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0037/21-4, lavrado contra **POSTOS RENASCER LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 931.364,74**, acrescido da multa de 100%, prevista no inciso III, alínea “d”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 04 de abril de 2023.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR