

A. I. N° - 269138.0079/21-9  
AUTUADO - POSTOS RENASCER LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 09/05/2023

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0075-03/23-VD

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. 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. Indeferido pedido de perícia ou diligência a ser realizada pela ASTEC. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 14/06/2021, exige crédito tributário no valor de R\$ 133.626,71, 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 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020. (Infração 004.007.001)

O autuado impugna o lançamento fls.16/27. Resume os fatos autuados. Registra que a defesa é tempestiva. Afirma que intimada do Auto de Infração em epígrafe, vem a tempo e modo, por seu advogado, que protesta pelo prazo de lei para a juntada do competente instrumento particular de mandato, 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.

Afirma 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 n° (2691380079/21-91 ao de n° 2691380073/21-0), 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, não 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 Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, combinado com o art. 180 do RPAF que autoriza a aplicação subsidiária 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, 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 6ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão nº 0118-06/21VD, tem-se que não se poderia fazer a retroação de efeitos da Portaria 159/2019, que alterou a 445/1998, e que introduziu comando de natureza material, e não de natureza procedimental 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 procedimental 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 159/2019, 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 possibilitou a manifestação do contribuinte, fazendo-se uma cientificação 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. Induvidoso 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 sem 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 inoccorrência de ganhos para serem tributados.

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 com algumas inconsistências, o que 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.

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.

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.

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 159/2019, 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, 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.

Entende que não se deveria adotar o critério de realização do levantamento por dia, mas sim por exercício, pois 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 - Sindicombustíveis 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 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 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.

Todavia, afirma que 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 à época própria, porque isto poderá ser feito em até 10 dias, se houver determinação neste sentido.

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.

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.

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.

Pelo exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária (arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando sua real movimentação nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na IN 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito, pede e espera que o Auto de Infração seja julgado Nulo ou se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, Improcedente.

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

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

O Autuante presta a informação fiscal fls.73/92. Afirma que após recebimento da defesa, vem apresentar a informação fiscal para redarguir cada ponto, apresentado pela autuada em sua impugnação.

Afirma que 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.

Afirma que 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 obrigatória autenticação eletrônica. Diz ser impossível fornecer qualquer documento pelo domicílio tributário eletrônico sem que esse seja autêntico, já que esse sistema também só pode ser acessado mediante login e senha privativos do auditor fiscal. Dessa forma, ainda que não estivessem assinados, não se poderia dizer que os documentos não são autênticos. Isso coaduna com o próprio RPAF-BA, art. 15, § 1º.

Afirma que a impugnante alega que houve a “*falta de encaminhamento de todo demonstrativo que baseou o auto*”. Ocorre que isso não é verdade. Como pode ser consultado no domicílio eletrônico da impugnante, ela recebeu, por esse canal, todas as cópias dos demonstrativos anexados ao auto de infração.

Sobre a divisão das infrações 04.07.01 e 04.07.02 em autos de infração diferentes, falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis

de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Explica que o valor da infração 04.07.01 deve ser deduzido do valor da infração 04.07.02. Isto é, havendo omissões de entradas o imposto devido tem duas parcelas: 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.

Na prática, o preposto fiscal não tem qualquer discricionariedade nessa questão, pois, o Sistema de Lavratura de Créditos Tributários (SLCT) da SEFAZ, que é o instrumento para a lavratura dos autos de infração e das notificações fiscais, faz essa separação automaticamente sem qualquer intervenção do fiscal. Mas, ainda que houvesse essa possibilidade prática, a infração da responsabilidade própria não decorre da infração da responsabilidade por substituição da impugnante. Ambas decorrem do mesmo fundamento fático, contudo isso é diferente de afirmar que uma é consequência da outra.

Sobre a aplicação retroativa do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, afirma 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 acrescentando 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, excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Nota que, com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação.

Observa que o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN) autoriza a utilização da 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, concluindo 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.

Sobre a obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização frisa que foi estritamente aplicado. Aduz que 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, e é na segunda fase que se verifica o contraditório (diferido).

A respeito da alegação defensiva de que o seu direito de informação não pode ser plenamente exercido, e que a sua ampla defesa foi cerceada, diz não ser verdade: O lançamento foi integralmente baseado no Sistema Público 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.

Aponta a fundamental importância do Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração

Fiscal Digital, para a defesa do autuado. Assim, como o estoque de combustíveis dos postos é renovado até três vezes por semana, um levantamento de estoques, para ser eficaz, deve ser feito diariamente.

Não é por outro motivo que o controle de estoques dos postos revendedores é mais rigoroso que o comumente exigido das demais empresas: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas. Isso porque, de outra forma, esse controle seria ineficaz. Sendo assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26/92, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01/92, 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: Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis.

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.

Sobre os princípios da legalidade e da verdade material, afirma que na Administração Tributária, esse princípio tem como consequência o dever de o fisco provar a ocorrência do fato gerador, sob pena de nulidade do lançamento.

Explica 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. Por isso, ao utilizar os registros da EFD como prova, devemos levar em consideração:

O art. 226 do Código Civil: Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

O art. 417 do Código de Processo Civil (CPC): 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.

O art. 373, II, do CPC: O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O art. 419 do CPC: 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.

Item 2.1.2 da NBC T 2 (da escrituração contábil): A escrituração será executada 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.

Isso posto, diz não ter 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. 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. Em resumo, a prova dos alegados erros na EFD, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base na documentação existente (notas fiscais, recibos, cópias de cheques etc.), o que jamais ocorreu.

Frisa a inexistência de “*presunção de omissão de entradas*” no procedimento de fiscalização. Sendo assim, conclui 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 auditoria fiscal que levou à lavratura do auto de infração;
- d) os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos. A determinação da verdade foi feita dentro das regras impostas pelo sistema contábil-fiscal em que os fatos se inserem: a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital, o LMC não faz prova contra a EFD, o ônus da demonstração dos erros da EFD é da impugnante e a prova, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos”;
- e) o parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, por ser norma procedimental, 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 tributária. Não obstante esse fato, os estados o adotaram como livro fiscal físico e na escrituração fiscal digital.

Ressalta que o inventário 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”, sabemos que 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).

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

No caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas.

Nesse diapasão, afirma 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%.

Na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis. Descreve seus respectivos campos. Já o registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque. Por fim, o registro 1320 trata do volume das vendas no dia. Reproduz os respectivos campos desses registros na EFD.



Como se vê, 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 é meticulosamente anotado a cada dia, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque, antes de ser consolidado no registro 1300.

Sobre a alteração procedimental na auditoria de estoques de combustíveis nos postos revendedores, introduzida pela Port. 159/19 que alterou a Port. 445/98, explica que o parágrafo único acrescentado ao art. 10, se deu devido a omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Considerando-se que o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte diariamente e utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, a Administração Tributária resolveu estabelecer o entendimento de que, acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, com suas características climáticas próprias, é possível concluir com segurança que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido, necessariamente, entradas omitidas.

Ressalta que a modificação da Port. 445/98 pela Port. 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceram-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), permite sua aplicabilidade imediata. Disso tudo, resta evidente que:

A inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 pela Port. 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD.

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, limite esse 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 que, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível. 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.

Ressalta que a lógica dos argumentos apresentados pela impugnante para justificar os erros que alega, não pode ser contraditória em si mesma, antes, deve proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros aconteçam. Se assim não for, o argumento estará errado, não podendo prevalecer (prova por contradição ou redução ao absurdo).

Salienta os procedimentos utilizados na ação fiscal:

- a) refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontra erro algum.
- b) verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontra erro algum.
- c) 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 encontrou qualquer divergência.

Sobe as alegações defensivas de que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD, não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

Há limites para os “erros de digitação”. Os “erros de digitação” não ocorrem aleatoriamente. Dessa forma, o erro de digitação no FECH\_FISICO deve gerar um valor que seja resultado da mudança da ordem dos algarismos do valor correto e que será a diferença entre o FECH\_FISICO digitado com erro e o correto. Ressalta que a prova desse erro pode ser feita facilmente com a apresentação do documento digitado e 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.

Afirma 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. Sobre as movimentações entre postos feitas sem documentação fiscal, ressalta não ser incomum a movimentação de combustíveis entre postos, apesar de ser proibida pela ANP. Normalmente, essa é feita entre postos da mesma empresa, mas nada impede que ocorra entre empresas distintas. Isso deveria ser feito através de nota fiscal, mas pode ocorrer que ela não tenha sido emitida fazendo com que o volume de entrada pareça um ganho volumétrico. E, na devolução, da mercadoria recebida sem nota, sendo feita, também sem nota, aparecerá uma perda. Nesse caso, não haveria imposto a pagar, apenas infração de obrigação acessória, mas isso deve ser devidamente demonstrado pela defesa.

Aponta 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.

Disso tudo, aduz restar evidente que:

- a. Na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD. Logicamente, pode haver erros de escrituração, mas esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam.
- b. A cada dia são feitos os levantamentos dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis dos postos revendedores, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos. Isso garante que a cada dia as medições registradas sejam independentes das dos dias anteriores e subsequentes.
- c. Não tem fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques autônomo.
- d. É um erro grosseiro proclamar que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do

levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor.

e. Os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexadas ao auto de infração, portanto, não há que se falar que houve “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”. Apenas, por economicidade não anexamos todos os campos do registro 1300 uma vez que a impugnante já os tem.

f. A simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD da impugnante. Os erros devem ser devidamente provados pela impugnante.

Sobre a alegação defensiva de que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) continha as informações corretas, aduz que esse argumento não é válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

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.

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 são distintos e servem a propósitos diversos: um é para a ANP, o outro, para a SEFAZ.

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

Não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo empresário. Daí, não ter sido necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD.

Nenhuma das alegações de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada” e que houve “erros escriturais” ou “erros de sistema” ou “erros de medição” foi devidamente provada. Os levantamentos feitos e anotados pela impugnante na EFD são diários e independentes. Não se pode tomar dois ou mais dias em conjunto para “demonstrar” que os ganhos se cancelam com as perdas. Também não se pode usar os levantamentos de dois dias seguidos para “provar” que houve erro na indicação da data de entrada de combustível no tanque – mormente quando a nota fiscal correspondente, como acontece em todos os casos, está devidamente registrada com data de entrada exatamente igual à da entrada anotada no registro 1300.

Destarte, fica demonstrado que o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da IN 56/07.

a. O cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor deve seguir a IN 56/07; contudo, como demonstrado acima, quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

- b. Daí, é errado afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da “presunção” somente se aplica aos contribuintes que comercializem, ao tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, desconsideraríamos o fato de que também são comercializados combustíveis adquiridos sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos.
- c. Também, é errado pretender aplicar a “proporcionalidade” da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.
- d. A apuração do ICMS devido nos levantamentos quantitativos de estoque deve ser feita por exercício, como determina a Port. 445/98.

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

Em **pauta suplementar**, a 4ª JJF onde o processo se encontrava para instrução sob relatoria de Dr. Carlos Fábio Cabral Ferreira, decidiu pela conversão do PAF em diligência, a fim de que o Autuante anexasse mídia digital com os levantamentos realizados (disco armazenamento de dados) que possibilitasse sua abertura com a totalidade dos demonstrativos/levantamentos elaborados para efeito de autuação, devendo ser levado ao conhecimento do Autuado, fornecendo-lhe cópia da mídia citada, devendo ser concedido prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, reabertura do prazo de defesa, para o autuado se manifestar, se desejasse.

Considerando que foi concedido apenas o prazo de 10 (dez) dias para o contribuinte se manifestar, à fl. 95, o próprio autuante opinou que fosse reaberto o prazo de defesa 60 (sessenta) dias, a fim de que o impugnante de posse de todas as planilhas e demonstrativos que deram suporte a autuação, tomasse ciência e se manifestasse querendo, a respeito do lançamento de ofício em lide.

A diligência foi cumprida, CD apensado fl.93, comprovante de recebimento pelo Autuado fls.95 e 109. À fl.113 e 135, o Autuado através de petição, solicita prorrogação do prazo para se manifestar por mais 60 (sessenta) dias, no que foi atendido, fl.144.

O Autuado volta a se manifestar, conforme impugnação contida no CD fl.7396. Repete os argumentos de sua defesa inicial. Apensa ao processo cópia de seus Livros de Movimentação de Combustíveis (LMC), do período fiscalizado. Reitera que o levantamento realizados pelo posto autuado indicam que não existiram “valores de ganhos” e nem tampouco omissão de entrada para que se faça a tributação, como encargos e, inclusive, multa pesada, ficando impugnados os levantamentos feitos pela SEFAZ, no particular, diante do que consta dos Livros de Movimentação de Combustíveis - LMC's, de todos os combustíveis, cuja exame e avaliação pode ser feita, pela própria COPEC ou mesmo pela ASTEC vinculada à Junta de Julgamento Fiscal ou seja, ao próprio Conselho encarregado do julgamento.

Requer lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, indicando, de logo, a juntada posterior de documentos, além dos anexados, e outros que se fizerem necessários.

Pede de forma alternativa, que se considerada parcialmente a defesa apresentada, que se reduza substancialmente as multas apontadas, afastando-se a bitributação e a cobrança de multa sobre mercadorias não recebidas ou mesmo que 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, todos os meios de prova em direito admitidos, em especial o levantamento do LMC do posto e da avaliação das notas fiscais de ingresso de todas as mercadorias, quer seja de devolução, quer seja de aquisição, quer seja por simples remessa, a fim de garantir o direito a



ampla defesa, além de desde já requerer que o levantamento feito pela SEFAZ seja inteiramente revisto pela junta de julgamento fiscal, acaso 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 processo, em especial depois do autuante, ou seu substituto, apresentar informações fiscais acerca da matéria tratada na defesa. Pelo acolhimento da defesa.

O Auditor Fiscal presta nova informação fiscal fl.7403 (frente e verso). Reitera que não adianta o Autuado 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.

À fl.7406, o Relator da 4ª JJF devolve o presente processo à Coordenação Administrativa deste CONSEF, informando a existência de conexão com o PAF 269138.0073/21-0.

Assim, o processo foi redistribuído para esta 3ªJJF onde encontra-se o PAF citado.

Cabe registrar a presença do Auditor Fiscal, Jefferson Martins Carvalho, que realizou a sustentação oral.

## 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. Pediu a junção deste auto ao de nº 269138.0073/21-0, cuja autuação se deu em função da existência do auto ora defendido.

Sobre estas alegações, constato que faltou ao defendente 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. 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 2691380073/21-0, embora não esteja previsto a conexão de processos no RPAF/BA, informo que o citado PAF se encontra nesta 3ª JF, em fase de instrução para pauta, distribuído para esta mesma Relatora, 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 nº 0118-06/21 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 1ª 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 no curso da ação fiscal, 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 lavra 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, inexistente 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.

O defendente 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 solidária ora discutida, não é fruto de “presunção”, mas enquadra-se corretamente, no art. 10, I, “a”, da Port.445/98.

O defendente apresentou entendimento, que a Portaria 445/98, no que toca ao art. 10, I, “a”, 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 defendente disse, que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do seu direito de defesa. Afirmou 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 mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, 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 defendente alegou também, 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). Aduziu que existiriam documentos fiscais de entradas, não relacionadas no levantamento fiscal.

Cabe salientar, que a 4ª 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 pela 4ª JJF, disponibilizando os arquivos contidos no CD fl.107 e 107-A. O Autuado foi intimado fls.108/110, 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, para apresentar defesa/manifestação fl.97, acerca dos documentos trazidos pela diligência, o que foi concedido fl. 106.

O Autuado voltou a se manifestar, conforme arquivos de dados contidos no CD fl.7396. 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.

Sobre o pedido de realização de diligência pela ASTEC e perícia técnica em seus livros físicos (LMC), indefiro de plano, com fulcro no art. 147, incisos I e II, considerando que não vislumbro a necessidade de análise por especialistas e os elementos constantes do presente processo são suficientes para apreciação e decisão sobre a lide.

No mérito, o sujeito passivo foi autuado 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 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020. (Infração 004.007.001)

O defendente apresentou entendimento de que a constatação de “omissão de saídas pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Alegou ainda, que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs.

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

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. O defendente deixou de apresentar provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos. 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.

A acusação fiscal é de que o contribuinte foi autuado, 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.

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, devendo-se exigir o imposto ao sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, matéria discutida neste Auto de Infração. (Art. 10, item 1, “a” da Portaria 445/98).

Também é devido o imposto pelo sujeito passivo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo. (Art. 10, item 1, “b” da Portaria 445/98), matéria que não foi tratada neste Auto de Infração.

Observo que a infração ora apreciada, possui por fundamento, levantamento fiscal próprio e demonstrativo do cálculo apurado, que se encontra presente neste PAF fl. 04 a 12v. Este cálculo está em consonância com o retromencionado dispositivo da Portaria 445/98 (art. 10, item 1, “a” da Portaria 445/98). Diferentemente do entendimento do autuado, seu cálculo é independente do efetuado para apurar o imposto por “antecipação tributária”. Embora resultem de uma mesma base, que é o valor das omissões, no presente caso, o tributo é exigido por ter sido o defendente flagrado como detentor de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária sem a comprovação de sua origem, possuindo dispositivo específico citado, tanto para o enquadramento da infração, quanto para a aplicação da multa. Portanto, a exigência do ICMS por “responsabilidade solidária” pode ser realizada no mesmo Auto de Infração, ou de forma apartada, em um lançamento de ofício específico, sem trazer qualquer prejuízo a defesa do contribuinte, visto que recebeu o demonstrativo do débito.

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 ICMS, 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.

No entanto, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento de entradas registradas a título de variação volumétrica e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

Observo que, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

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

O defendente alegou, o que seria outra impropriedade da forma como apurado o imposto, o fato de a fiscalização ter realizado o levantamento diário das omissões. Entende não ser possível a apuração diária do ICMS como realizado pelo Autuante.

Observo que o levantamento fiscal foi realizado diariamente, porque é dessa forma que os postos revendedores de combustíveis, como é o caso do defendente, registram no LMC suas operações. No entanto, o lançamento das ocorrências se deram no último dia do exercício, em consonância com o § 2º, do art. 39, do RPAF/99.

O defendente insistiu, que o Autuante se olvidou de cumprir a Instrução Normativa 56/2007, ao deixar de aplicar a proporcionalidade ali prevista, para o contribuinte que realiza operações isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária.

Sobre este argumento, me alinho às conclusões do Autuante, visto que, conforme já mencionado neste voto, no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado trata-se de omissão de recolhimento do imposto, devido na antecipação tributária, resultante da atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96. Neste caso, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a responsabilidade tributária ora discutida, não ser fruto de “presunção”, mas enquadrar-se corretamente, no art. 10, I, “a”, da Port.445/98.

Sobre a alegação defensiva de impossibilidade em se aplicar de forma retroativa, os ditames da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), que alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, me alinho ao posicionamento da fiscalização. Este instrumento normativo dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o parágrafo único ao art. 10 da mencionada Portaria, *in verbis*:

*Art. 10.*

*( . . . )*

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

O posicionamento do autuante é no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD.

Entendo que as alterações da Port. 445/98 pela Port. 159/19, apenas estabeleceu novos procedimentos de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º, do Código Tributário Nacional/CTN, permite sua aplicação plena ao caso em discussão.

O autuado afirmou que admitir a aplicação do parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Dessa forma, concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a infração 01, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, na qualidade de responsável solidária, que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuante, e o percentual da multa é de 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso III, “d” da Lei 7.014/96, e está em conformidade com a infração cometida pelo defendente.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Considerando que o defendente, não apresentou elementos com o condão de elidir a acusação fiscal, concluo pela subsistência da infração.

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 **269138.0079/21-9**, lavrado contra **POSTOS RENASCER LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 133.626,71**, 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, 27 de abril de 2023.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR