

A.I. Nº - 269138.0040/21-5  
AUTUADO - POSTOS RENASER LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/06/2023

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0102-04/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatado que o levantamento fiscal tomou por base a variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrado no LMC/EFD Registro 1300, cujo excesso não comprovado, configura omissão de entradas de combustíveis, sobre o qual deve se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Acusação subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência foi expedido em 22/02/2021 para reclamar crédito tributário no total de R\$ 3.272.932,73, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação: *“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 das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”.*

Inconformado, o autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 16 a 28v, juntada aos autos sob forma de cópia, expondo incialmente uma síntese dos fatos, destacando que o Auto de Infração sequer foi assinado, além de não lhe ter sido encaminhado todo o demonstrativo em que se baseou o autuante para efeito da autuação. Requeru a junção do presente Auto de Infração ao de nº 2691390041/21-1 tendo em vista que este é decorrente do que ora se examina.

Em preliminar aduziu que, em face do precedente existente relacionado ao julgamento do A.I, 269138.0084/20-4 pela 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal através do Acórdão nº 0118-06/21VD, tem-se que não se poderia fazer a retroação de efeitos da Portaria 159 de 25 de outubro de 2019, que alterou a Portaria nº 445/98, que introduziu comando de natureza material e não de natureza procedural ou processual para ter poder retroativo, acrescentando que o interesse conflitante, no caso, seria a variação volumétrica que exceder a 1,8387%, que foi estabelecido de modo aleatório tudo que estivesse abaixo seria desconsiderado.

Com esse argumento suscitou a nulidade do Auto de Infração porque a norma nova somente seria exigível na presente autuação nas ocorrências designadas cujas datas fossem iguais ou posteriores a data da edição da nova norma.

A título de segunda preliminar de nulidade, argumentou que somente depois da conclusão à qual chegou o autuante se deu condição de manifestação por sua parte, fazendo-se uma científicação de início da ação fiscal com ciência através do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, não indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados nem tampouco pedindo qualquer



explicação ou juntada de documentos para que fosse feito cruzamento com os disponíveis em seu estabelecimento, o que ocasionou não atendimento ao insculpido no art. 5º, inciso LXV da Constituição Federal, que contém a garantia a ampla defesa e ao contraditório.

Discorreu sobre a ausência de comunicação acerca de pedido de verificação de planilha com a indicação de diferenças, a qual só tomou conhecimento após a lavratura do Auto de Infração, cujas omissões apontadas considera meras presunções, mesmo porque foi criado ambiente de fiscalização tomando somente o movimento diário (Port. 159/19), com clara agressão ao princípio da legalidade, tanto que a fiscalização tomou o período anual, contudo, faz indicação de omissões por dia.

Pontuou que não houve correção da marcha dos procedimentos administrativos investigatórios, não se fazendo científicação do início da ação fiscal e houve o pedido de verificação das planilhas sem que se tenha analisado as explicações dadas, lavrando-se o auto de infração sem qualquer comunicado ou ciência, sendo certo que houve cerceamento de direito, acrescentando que os vícios do sistema poderiam ser detectados e comprovados ao analisar e levantar todos os dados constantes no LMC e mantidos para conferência através de perícia ou diligência, cuja não adoção para levantamento dos erros existentes no levantamento feito por meio eletrônico, sem ao menos considerar que em alguns dias houve ganhos e em outros se tem perdas, existindo correspondência entre um e outro.

Disse que encaminhou informações fiscais através do Sped Fiscal, que tem algumas inconsistências e pode gerar erros, por isso mesmo é obrigado a manter, além das informações transmitidas via eletrônica o LMC de forma escritural, fazendo o lançamento dia a dia por cada produto, tendo, 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, tendo colocado seu LMC à disposição para verificação com o cotejo feito.

Disse que o sistema de fiscalização da SEFAZ, utilizado para lavratura do Auto de Infração necessita de aprimoramento a fim de que se possa afastar inconsistências, não se podendo tomar somente na inserção do parágrafo único da Port. 445/98, pela Port. 159/19, mesmo porque a fiscalização abrangeu período iniciado em 1º de janeiro de 2016, não havendo a norma como retroagir, requerendo, assim a nulidade do Auto de Infração.

Ainda em preliminar salientou que o Estado da Bahia, através do Ato COTEPE ICMS 09/2008, adotou o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC para fins de fiscalização, sem que isso pudesse autorizar o desvirtuamento do que consta na legislação federal (ANP) para tomar as sobras ou ganhos, em face das variações volumétricas, como se tivesse a hipótese de incidência para gerar cobrança de ICMS, indagando que circulação de mercadoria ocorreu.

Após tecer outras considerações a este respeito, afirmou que não se pode tomar os ganhos como omissão de entradas e nem se poderia desvirtuar o próprio LMC, editando normas como a Portaria 159/19, passando a tolerância por questão de evaporação de 0,6% para 1,8387% com o intuito de cobrar ICMS com a apuração do resultado quando for de sobra ou ganho, fazendo levantamento dia a dia conforme consta no auto de infração.

Afiançou que o art. 10, parágrafo único da Port. 445/98, alterada pela Port. 159/19, não traça fórmula ou roteiro para que se apure omissão de entrada, indica somente a tolerância que se deve considerar maior que 0,6% previsto pela ANP, discorrendo a respeito desta questão de forma mais detalhada.

Ao concluir este tópico defensivo sustentou que não pode o Estado desvirtuar o LMC, tomado no sped fiscal como registro 1300, para realizar cobrança de ICMS sob a fundamentação de que houve omissão de entradas, tomando somente um dia e desprezando todo o resto, somente glosando aqueles valores em que se teve sobras ou ganhos, sem se importar com as perdas ou mesmo com as distorções causadas pelos sistemas utilizados pelo posto e pela própria SEFAZ, razão pela qual voltou a arguir a nulidade do Auto de Infração.

Ao adentrar ao mérito da autuação asseverou que em análise dos levantamentos efetuados com base em meios eletrônicos denota-se 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 ser observado no próprio demonstrativo apresentado pelo autuante, gerado em função do sistema utilizado pela Sefaz em cotejo as informações prestadas através do sped fiscal, com utilização de sistema próprio do posto, surgindo, então, ganhos que não seriam reais, ensejando a falsa impressão de que houve omissão de entradas, tendo a autuação alcançado os combustíveis gasolina comum, gasolina aditivada, etanol comum, óleo diesel comum BS500 e óleo diesel BS10, indicando a existência de ganhos reais, considerados como omissão de entradas.

Registrhou que tudo foi feito para se chegar à conclusão da existência de variação volumétrica, resultando em ganhos, por mera presunção, afirmado comprovar que não houve entrada de mercadoria sem documento fiscal e a improcedência da presunção.

Pontuou que os valores computados e calculados nos levantamentos foram considerados como sobras/ganhos excessivos em função da variação volumétrica que, por não encontrar explicações na ocorrência de fatos naturais 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, sendo que, em verdade, a presunção adotada com base para a notificação não tem respaldo em fatos que comprovadamente ocorreram, e, portanto, se pode considerar como corretamente aplicáveis, importando o trabalho fiscal em visível violação aos princípios básicos do processo administrativo fiscal, tal como ocorrido no presente caso, citando decisão proferida por este CONSEF que considera aplicável a situação posta.

Neste sentido afirmou que aqui se afasta toda e qualquer possibilidade de manutenção da autuação fazendo prova de que as omissões não ocorreram e se tem que o autuante não tem como negar que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração pois ao cobrar imposto por presunção não ficou comprovado nos autos que poderia sustentar tal presunção, cujo fato contamina todo o processo por vício insanável, levando a autuação para o terreno da insegurança quanto ao valor a ser cobrado, ocorrendo a hipótese de nulidade contemplada pelo Art. 18, IV, “a” do RAPF/BA.

Em seguida disse que a presunção utilizada fica ultrapassada com a demonstração de que os ganhos não existiram enquanto que as tomadas desses ganhos diários maculam a legislação, cuja fiscalização deveria ser tomada no mês, por semestre ou por ano, em obediência à Lei nº 7.014/96 em seus arts. 24 e 25, assim como no art. 305 do RICMS/BA.

Voltou a se reportar a análise do levantamento efetuado por meio eletrônico, citando que os fatos indicam verificação de diferenças apuradas que ensejaram supostas omissões de entradas por presunção, não tem qualquer amparo legal e o fato advém de erro do próprio sistema, na medida em que se faz o levantamento real e indiscutível do LMC físico, que subtrai e conserta possível lançamento errado que foi efetivado no sistema, não se podendo dizer que a informação encaminhada deve prevalecer como verdade absoluta, quando se tem comprovações inequívocas de que omissão não houve, ressaltando que, sempre, no dia 01 de janeiro de 2016, consta no relatório da fiscalização volume de estoque de fechamento e não de abertura, causando distorção nos dias subsequentes.

Sustentou que não existiram os ganhos indicados na autuação, não tendo sido feitas as compensações necessárias, adotando valores e números que podem ter sido criados pelo próprio sistema no momento de encaminhamento do Sped Fiscal, razão pela qual traz à colação demonstrativos de cada um dos combustíveis comercializados assim como cópia dos LMC físicos que abrangem os dias anteriores e posteriores das datas indicadas com ocorrência de supostas irregularidades, ressaltando que em todos os meses foi feita a indicação no levantamento se houve perdas ou ganhos, que deveria ser objeto de compensação e, também, a transferência de um ponto para outro da mesma rede, ocorrendo que, em todos os meses se indicou pequenas perdas ou pequenos ganhos, sendo que, tal fato ocorre por força da evaporação possível.

Aduziu que resta patente que não há fundamentação para a manutenção da infração ora contestada, bem como a referente a PMPF (A.I.2691390041/21-1), voltando, por isso, a pedir a juncão dos sois autos, porque jamais houve valor de ganho e nem omissão de entrada, não se podendo tomar como ocorrido a hipótese de incidência do ICMS, sustentando que estar mais que comprovado, como os demonstrativos e cópias do LMC que podem ser auditados, destacando, ainda que não se poderá tomar, no caso, o que estabelece o § 4º do Art. 4º da Lei nº 7.014/96 para acatar a ressunção de ocorrência de operações ou prestações tributáveis por conta de variação volumétrica diária sem pagamento de imposto porque não houve ingresso de combustíveis não registrados.

Afiançou ser indiscutível a ocorrência de inconsistência dos sistemas, pedindo seu aprimoramento a fim de que se possa cruzar informações sem que se tenha graves divergências, com criação de ganhos inexistentes, sendo necessário a desconsideração dos levantamentos fiscais, iniciando-se novo procedimento fiscal, se for o caso, a fim de se apurar a verdade dos fatos.

Em conclusão requereu que o presente Auto de Infração seja julgado improcedente e, de forma alternativa, que se considerada parcialmente a defesa apresentada que se reduza substancialmente a multa aplicada, assim como a devolução do prazo de defesa considerando a dificuldade no levantamento de documentos no período de pandemia bem como após o encaminhamento do levantamento analítico completo vez que, somente o recebeu em parte.

Mencionou, ainda, que o valor do imposto que se pretende cobrar teria sido levantado de acordo com o valor do preço médio tomado para cada combustível por ano, o que impugnou, considerando que a média que se tomou não seria representativa dos preços de bomba, ocorrendo sempre variações para menos ou para mais, implicando ter um preço médio divergente do real.

Requeru, por fim, que seja intimado de todos os atos do procedimento administrativo relacionados a este PAF além de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial o levantamento do seu LMC e da avaliação de todas as notas fiscais de ingresso em seu estabelecimento, a qualquer título, tendo juntado às fls. 29 a 69 planilha comparativa de medição de entradas e de saída de combustíveis.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 78 a 102v, onde em relação aos argumentos de nulidade trazidos pela defesa passou a se posicionar na forma a seguir apresentada.

Assim é que, quanto a alegação de falta de sua assinatura no Auto de Infração, pontuou que tal alegação pode ser facilmente descartada: basta folhear o processo para perceber que o auto de infração e seus demonstrativos estão devidamente assinados, observando, entretanto que, quando os documentos circulavam apenas em papel, a sua identificação era feita pela indicação do nome completo, cargo e o número da matrícula funcional, cuja autenticação era feita pela assinatura.

Hoje, entretanto, explicou, os documentos são, em regra, gerados e manuseados em meio eletrônico, sendo, neste caso, a identificação feita por um *login*, que deve ser reconhecido pelo sistema eletrônico, cuja autenticação é feita com a senha, que o sistema confere com a senha armazenada para atestar que o usuário é quem diz ser.

Explicou que o procedimento de lavratura do crédito tributário é exclusivamente feito no SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário) e para acessar esse sistema, é necessária a autenticação eletrônica com fornecimento de *login* e senha para estabelecer a identidade digital do auditor, enquanto que o fornecimento do auto de infração e dos seus anexos é feito pelo domicílio tributário eletrônico que, novamente, somente pode ser acessado com a obrigatória autenticação eletrônica, sendo hoje 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.

Acrescentou que, da mesma forma, é 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, aduzindo que ainda que não estivessem assinados, não se poderia dizer que os documentos não são autênticos, à luz do

constante no RPAF-BA que dita:

*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.*

Quanto a alegação de não recebimento de cópias dos demonstrativos anexos ao auto de infração, disse não ser verdadeiro, consoante pode ser consultado no domicílio eletrônico da impugnante, no qual consta o recebimento, por esse canal, de todas as cópias dos demonstrativos anexados ao auto de infração.

No tocante a divisão das infrações 04.07.01 e 04.07.02 em autos de infração diferentes, destacou que a primeira trata de “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 das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”, enquanto a segunda de “Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”.

Com isso, explicou 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, portanto, juridicamente, são duas infrações totalmente distintas, mas com o mesmo pressuposto de fato: a omissão de entradas de combustíveis detectada em fiscalização.

Ressaltou que, ademais, deve ser observado o que diz o parágrafo único do artigo 40 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), que determina:

*Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes.*

Acrescentando que, 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 nossa.

Quanto ao questionamento referente a aplicação retroativa do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, pontuou 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).*

Neste sentido destacou que até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado

ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário (RI), entretanto, já 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, assim, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no RI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha.

Destacou que deve ser observado que o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN) dita que:

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

Dessa forma, afiançou 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, concluiu 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.

Quanto à questão relacionada a obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização, após mencionar doutrina a este respeito, discorreu acerca da ampla defesa nas fases oficiosa e contenciosa, destacando que o autuado alegou 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” e, por isso, que a sua ampla defesa foi cerceada.

Afirmou que não se sustenta o argumento defensivo na medida em que o lançamento foi integralmente baseado no Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), a que a impugnante tem total acesso enquanto que os demonstrativos anexados são um resumo dos fatos por economia, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Passou a discorrer sobre “*O Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital*”. Aqui observou que 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, acrescentando 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, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos:

- Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis.
- Controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população.
- Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais.
- Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Nesse sentido, observou que um dos propósitos do LMC, já na sua criação, sempre foi “coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis”, sendo errado afirmar que o Estado estaria desvirtuando o LMC “*tomando no Sped Fiscal como registro 1300, para realizar a cobrança de ICMS*”, observando que existe neste livro 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, e que, além disso, 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).

Destacou que 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%, cuja legislação estadual ampliou esse limite para 1,8387% em claro benefício dos contribuintes.

Discorreu a respeito dos princípios da legalidade e da verdade material onde observou 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, deve-se 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:

(...)

II - 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: (...) e, 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.

Disse que, apesar disto, o autuado se queixa de que:

- “Está sendo cobrada para pagar tributo sobre presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem perquirição da busca da verdade real”.
- “Não pode o agente fazendário presumir o cometimento de infrações baseado tão-somente em informações constantes no arquivo magnético em detrimento da escrita fiscal da Impugnante”.
- Há “ausência de provas do cometimento das infrações imputadas pela fiscalização, flagrante a improcedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração”.
- “Inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do auto de infração, que não correspondem aos registros do LMC” físico.

Nesta ótica afirmou que não têm fundamento a censura do autuado, pois, a EFD faz prova contra si, (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, sendo claro que isso não significa que o autuado não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, *in fine*, do CPC), porém, nessa hipótese cabe ao autuado 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 ao autuado o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Nesse sentido asseverou que:

- Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos.
- A prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital.
- O ônus da demonstração que a sua EFD está errada é da impugnante.
- Pela indivisibilidade da escrituração contábil, o LMC não faz prova contra a EFD.
- 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.

Ao se reportar a inexistência de “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização, mencionou que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970) e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92, apontando que, com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima) “de uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag Nº 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Afirmou não haver qualquer juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois, não se aplica ao caso concreto um “*processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável*”, na lição de Alfredo Augusto Becker em sua “Teoria geral no direito tributário”.

Desta maneira, afirmou que 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:

- Premissa maior associada a resultados conhecidos: Todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor.
- Premissa menor: Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico.
- Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

Aduziu que estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). 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, afiançando que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, seguindo as leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante ser certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Dos pontos até aqui abordados, concluiu o autuante que:

- O auto de infração e seus anexos estão assinados pelo autuante.
- 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.
- 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.
- 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 sua 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”.
- O parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, por ser norma procedural, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos.
- 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.
- 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.
- 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.

Em seguida discorreu a respeito da “*correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício / O controle dos estoques nas Ciências Contábeis*”, pontuando que a Portaria nº 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, 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”.

Isto posto, passou a discorrer sobre “inventário dos estoques” e a frequência de realização dos inventários, para, em seguida, se reportar ao que denominou “*O controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores*”, citando, inicialmente, sob a ótica do controle fiscal o Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital, destacando que no caso dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso e são inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas, sendo que, além disso, 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, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos ali indicados.

Citou 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, sendo que, 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), resumindo que, 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%.

Já em relação a EFD, apontou que esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis, cujos campos destacou, destacando, por igual, os campos existentes. Já o registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque, cujos campos também destacou, enquanto o registro 1320 trata do volume das vendas no dia, destacando, por igual os respectivos campos.

Nessa ótica, aduziu 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, repisando que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é repetido todos os dias, e a cada dia é feito de forma independente, com medições e anotações próprias e sem qualquer conexão ou vínculo com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

Em seguida passou a discorrer sobre a alteração procedural na auditoria de estoques de combustíveis nos postos revendedores introduzida pela Port. 159/19 que alterou a Port. 445/98 (parágrafo único acrescentado ao art. 10), citando que até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário, entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, que transcreveu.

Citou que aqui, a Sefaz aponta para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte, e 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.

Sustentou que o trabalho da fiscalização fica, assim, simplificado, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300, enquanto que a prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o contribuinte já a possui, portanto, não considera correta a afirmação do autuado de que há “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”.

Neste ponto, considerou importante ressaltar que a modificação da Port. 445/98 pela Port. 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, 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.

Adentrou ao intitulado fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD, explicando tecnicamente como ocorrem as variações de temperatura a que os combustíveis são submetidos, destacando que o percentual de 1,8387% trazido no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis, portanto, é deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em

índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)" de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92. Com isso, há uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar de uma dilatação volumétrica típica.

Dessa maneira, asseverou que fica patente que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor (premissa maior associada a resultados conhecidos), dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico (premissa menor), então, pode-se determinar com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução), logo, estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite infalivelmente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

Sintetizou, assim, 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.

Após as ponderações acima, concluiu este tópico pontuando 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. Portanto, hoje, não é mais correto dizer que "o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados". Também, é errado afirmar que foi empregado "método não contemplado pela Portaria 445/98", ou que "não existe base legal para o meio de apuração adotado", ou que o meio de apuração foi "criado pela autoridade fiscal", ou que "o aujuante não seguiu o roteiro legal", ou que "o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular", ou que "o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ".
- Por ser norma procedural, as alterações feitas pela Port. 159/19 na Port. 445/98 retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN. Sendo assim, é equivocado dizer que a "Port. 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação".
- 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. Daí, é errado afirmar que a "fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais", pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são o registro das omissões de entradas levantadas pelo próprio empresário. Também, é falacioso afirmar que "não se pode dizer que as operações não foram escrituradas", pois, o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões.
- É enganoso afirmar que "é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos", pois, o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 não trata de presunção, mas tem seu percentual deduzido a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis, que são tabeladas pela legislação e utilizadas pelos postos revendedores no seu dia a dia, de forma que é impossível pelas leis da

física que haja um ganho volumétrico dos combustíveis além do limite de 1,8387%. A impugnante pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos e, certamente, constatará que o limite trazido pela Sefaz a cobre com larga folga.

Quanto aos alegados erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD / a checagem de possíveis erros no controle de estoques registrados na EFD, pontuou que logicamente, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível, os quais tendem a ocorrer da forma que apontou. Entretanto a Port. DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros e, para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar vagamente que houve um erro para afastar a utilização pelo fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6% (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Ressaltou que o percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite, ao tempo em que, obviamente erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados, dizendo que além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido, sendo que a prova desse tipo de erro deve ser feita pelo contribuinte “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.

Nessa linha, salientou que:

- Refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontramos erro algum.
- Verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum.
- 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, e, novamente, não encontrou qualquer divergência.

Sobre “*Os supostos erros na fiscalização apontados pela impugnante / O cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas*”, pontuou que o autuado alegou que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD. Considera 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, sustentou ser errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”, como pode parecer à primeira vista, apontando um exemplo com a indicação de que não há propagação de erros de um dia para o outro.

Quanto aos erros de medição, disse que existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que sendo mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros, asseverando que, dessa forma, na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6% do VOL\_DISP imposto pela ANP.

Portanto, asseverou que para sustentar minimamente a alegação de que houve erros de medição, o posto revendedor deve apresentar a tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua

medidora ou informar a precisão do medidor automático de tanque (ATG) para que a fiscalização possa avaliar a plausibilidade dos erros alegados estabelecendo limites para eles, aduzindo que, por exemplo, não seria crível a alegação de que um ganho de 100 litros se deveu a um erro de medição quando isso só fosse possível por uma leitura com erro de dezenas de unidades na régua de medição.

Com relação aos erros na digitação do FECH\_FISICO, disse haver limites para os “erros de digitação”, os quais não ocorrem aleatoriamente. Com isso considerada como ocorrido um erro de digitação, se: *i)* O valor anotado for resultante da alteração da ordem dos dígitos do número digitado com erro. *ii)* dentre as combinações dos dígitos do FECH\_FISCO, houve um número cuja diferença do FECH\_FISICO esteja entre os valores de VAL\_AJ\_GANHO – 0,6% x VOL\_DISP (mínimo) e VAL\_AJ\_GANHO (máximo), ressaltando, contudo, que a prova desse erro pode ser feita facilmente com a apresentação do documento digitado.

No tocante aos erros nas anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor, disse que 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, porém, 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, sendo que, em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária. Portanto, 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.

Isso posto, ressaltou 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.

Quanto as movimentações entre postos feitas sem documentação fiscal, ressaltou não ser incomum a movimentação de combustíveis entre postos, apesar de ser proibida pela ANP. Normalmente é feita entre postos da mesma empresa, mas nada impede que ocorra entre empresas distintas, porém 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.

No tocante a volumes armazenados maiores que a tancagem registrada do posto de combustível, disse que, a este respeito, a tancagem do posto revendedor por ser consultada no Posto Web da ANP – <https://postos.anp.gov.br>, ocorrendo 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.

Acrescentou que 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.

Citou 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, observando que, 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.

Para efeito de conclusão destes tópicos acima elencados, disse restar evidente que:

- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.

Nos tópicos a seguir, discorreu *“Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor. Os livros como meio de prova contra o empresário”*, destacou com base nos art. 226 do Código Civil e art. 417 do CPC que a escrituração 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, admitindo que, contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário - arts. 373, II, e 419, ambos do CPC.

No caso, afiançou que não pode o autuado 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.

Em seguida adentrou a questão relacionada a utilização na fiscalização da escrituração fiscal digital (EFD) e sua validade jurídica, (Art. 247 do RICMS/BA), observando que os documentos fiscais 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 24 de agosto de 2001.

No que diz respeito a concessão de prazo para a regularização da EFD, pontuou que o 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”, indagando quais são essas inconsistências?

Neste sentido aduziu que uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão, por exemplo, seria inconsistente informar o ano de nascimento de alguém como 1920 e a sua idade como sendo de 50 anos. Nesse caso, seria necessário pedir esclarecimentos acerca

de qual das duas informações estaria correta, a primeira ou a segunda?

Pontuou que no caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais da EFD apresentados, constatou 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), acrescentando que 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.

No tocante a arguição de inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 55/14 disse que esta veio orientar “a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996”.

Disse que, à primeira vista, pode parecer que essa norma atinge todas as fiscalizações com arquivos eletrônicos, mas a sua leitura revela 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, citando que ela faz referência aos registros “50” e “74” presentes no SINTEGRA, mas não na EFD e trata especificamente das infrações dos incisos “i” e “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei 7.014/96, mas não daquela prevista na alínea “l” do mesmo inciso e do mesmo artigo dessa lei, relativa à “EFD”.

Portanto, asseverou, 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 que estejam visíveis a olho nu”, como acredita o autuado.

No que pertine aos alegados erros nos registros 1300 da EFD sustentou 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, acrescentando que não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde, aduzindo, mais uma vez, que 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.

Em relação ao alegado uso do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova de erros na EFD, considera não ser um argumento válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD, não adiantando apenas alegar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do Auto de Infração, que não correspondem aos registros do LMC”, porém, cabe ao autuado 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.

Considera inusitado e intrigante o autuado obter registros tão diferentes na EFD e no LMC quando eles se fundamentam na mesma documentação, portanto, escriturar exatamente as mesmas informações obtidas nas mesmas fontes em registros diferentes não deveria de forma alguma gerar resultados diferentes, na prática, o autuado 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.

No que diz respeito a falta de apresentação da EFD com o registro 1300, pontuou 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, portanto, 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, porém, se não é possível realizar a fiscalização, nada impede de efetuar a auditoria dos meses efetivamente entregues.

Adiante pontuou que não foram encontradas inconsistências que suscitassem esclarecimentos pelo autuado, daí, não ter sido necessário intimá-lo para que fizesse as devidas correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD, acrescentando que nenhuma das alegações defensivas 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, sendo que os levantamentos feitos e anotados pelo autuado na EFD são diários e independentes, não se podendo 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.

No que diz respeito ao cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis e a legislação aplicável no cálculo do ICMS devido, aduziu que, dentre outros, a Port. 445/98 também tem o propósito de “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”, enquanto que o art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96 dita:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

(...)

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

(...)

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas.*

Ressaltou que é admitida prova em contrário, isto é, o autuado pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada.

Naquilo que se relaciona ao ICMS devido como responsável solidário, aduziu que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária, dessa forma, conforme 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 feita pela Lei 7.014/96:

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

(...)



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

Desta maneira concluiu 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.

Ao se reportar ao ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo, ressaltou 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, 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, restando 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.

Por fim, no que se relaciona a apuração do imposto devido, disse que o autuado afirmou que “o ICMS é tributo de apuração mensal, devendo ser aplicada alíquota vigente na época dos fatos”, tendo também alegado que (...) no demonstrativo “omissão de entrada de combustível” o autuante evidencia as datas de ocorrência dos supostos ganhos, devendo, portanto, ser aplicada, no caso de eventual procedência, as alíquotas vigentes em cada competência mensal.

A este respeito aduziu que a apuração do ICMS não é somente mensal, como acredita o autuado, pois o art. 24 da Lei 7.014/96, desde 01/01/2006, dita que o “o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento”, cabendo, pois, às normas infralegais a definição dos modos de apuração do ICMS devido, acrescentando que 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.

Em conclusão asseverou que restou demonstrado em relação aos itens acima 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- A apuração do ICMS devido nos levantamentos quantitativos de estoque deve ser feita por exercício, como determina a Port. 445/98.

Concluiu pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

O autuado, em 29/06/2021, se manifestou a respeito da informação fiscal prestada pelo autuante, fls. 277 a 279, onde, preliminarmente, voltou a arguir nulidade do Auto de Infração por não ter sido assinado pelo autuante e, também, não lhe ter sido fornecido acesso a todas as informações constantes dos levantamentos realizados pelo autuante.

Disse, também, que não se poderia encaminhar novos cálculos, em especial com a utilização do sistema R 1300, com a concessão de prazo tão exíguo de apenas 10 (dez) dias, ante a necessidade de maior estudo e levantamento para mensurar falhas ou incorreções.

Pontuou não se justificar o não encaminhamento de todo o demonstrativo, querendo impor a sua vontade quando coloca que todo demonstrativo que baseou o Auto de Infração foi emitido pinçando-se somente alguns dias onde ocorreu um suposto ganho, sem ao menos destacar todas as informações ocorridas neste mesmo dia e nos dias anteriores e posteriores.

Questionou a justificativa do autuante de que os autos retirados, referentes ao mesmo assunto e ao mesmo CNPJ, não poderiam ser juntos, esquecendo de que mesmo se referindo a autos distintos em função do valor, não podem correr em separados na medida em que no presente auto se busca indicar falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, desacompanhado de documentos fiscais, e no outro se tem o PMPF que advém da própria indicação de falta de recolhimento apurado, por isso deveria ocorrer a vinculação entre ambos.

Que o fato da Portaria 159/19 ter alterado a Port. 445/98, não justifica a retroatividade que foi implementada em relação a 05 (cinco) anos, enquanto que o art. 144, § 1º do CTN não pode ser tomado no caso em tela já que não se trata de propiciar uma melhor investigação, porque a Port. 159/19 alterou questões de caráter material com a instituição do levantamento diário, que não existia, com desprezo dos dias anteriores e posteriores, além de instituir limites de tolerância, não se tratando, portanto, de questão de natureza processual, mas, de natureza material, voltando, a este respeito, se referir a precedente existente quando do julgamento do Auto de Infração nº 269138.0084/20-4 pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal – Acórdão nº 0118-06/21-VD, não havendo dúvida, portanto, ao seu entender, que o Parágrafo único da Port. 445/98, introduzido pela Port. 150/19, só produziria efeito a partir do dia seguinte ao da sua edição.

Pontuou que o autuante, em sua informação fiscal, despreza o Livro de Movimentação de Combustível (LMC físico) em função das informações contidas na Escrituração Fiscal Digital – EFD, fazendo crer que o que tem valor seria este último, quando pode ocorrer erro no próprio sistema ou lançamento errado que teria que ser corrigido, mesmo em sede de defesa, por conta da autuação, tendo em vista a busca pela verdade material. Portanto, em sua ótica, o LMC físico pode ser utilizado para comprovação de que houve erro na EFD.

Sustentou que não se pode admitir a cobrança de imposto, nem de PMPF, por presunção de suposta sonegação, tomando-se dias em que se levantou ganho com desprezo dos dias anteriores e posteriores, observando que o controle de estoque sempre foi feito pelo Estado por ano, não havendo a possibilidade de toma-lo de forma diária, no afã de se cobrar imposto já recolhido.

Concluiu rechaçando a informação fiscal que considera pretender impor a vontade do autuante que despreza seu direito, para fazer prevalecer o levantamento feito e lhe encaminhado em resumo, sem assinatura e mantendo posicionamento de retroatividade da nova norma editada, ressalvando a possibilidade de manifestação sobre os novos cálculos, contanto que se encaminhe todo o demonstrativo e não só o resumo e que seja concedido o prazo de ao menos 30 (trinta) dias.

O autuante se pronunciou à fl. 288, citando que o autuado não apresenta qualquer argumento novo na sua manifestação, dessa forma, todos já foram sobejamente rechaçados na informação fiscal e julga ser desnecessário repeti-los aqui.

Contudo, disse, existem dois pontos trazidos na manifestação que gostaria de destacar. O primeiro é que as planilhas que anexou à informação fiscal contém tão somente as informações do registro 1300 e não há “novos cálculos”, como afirma o autuado, observando que assim procedeu isso para afastar de vez o argumento que estaria pinçando “somente alguns dias onde ocorreu suposto ganho, sem ao menos destacar todas as informações ocorridas neste mesmo dia ou mesmo nos dias anteriores e posteriores” e, com isso, haveria cerceamento de direito, ficando evidente agora, como é desnecessário anexar todas as informações do registro 1300 ao processo, e, mais ainda, fica patente que os demonstrativos anexados ao auto de infração são sucintos, mas

completos e suficientes para a identificação de todos os aspectos dos fatos geradores do ICMS.

O segundo ponto destacado é o que considera insistência do autuado em afirmar que possui um LMC físico com informações corretas e que aquelas lançadas na EFD estão erradas, confessando, assim, a duplicidade na sua escrita, acrescentando que agora, nessa manifestação, confessa que “não tem os papéis de leituras feitas ou mesmo anotações de encerrantes, ou seja, o autuado nunca teve qualquer base fática para afirmar que o LMC está correto e que a EFD está errada, aduzindo, por fim, que também, pode-se observar pelas informações que anexou à informação fiscal, que não há inconsistências na EFD, tampouco erros aparentes.

Em 30 de setembro de 2021, esta 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal deliberou pela conversão do presente PAF em diligência, fls. 293 e 294, onde, após tecer justificativas iniciais para seu encaminhamento, foi solicitado que:

*“Tendo em vista o quanto acima delineado, e em especial a alegação defensiva de que os demonstrativos que lhe foram encaminhados foram apenas os resumidos, deliberou esta 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, pela conversão do presente PAF em diligência a SAT / DAT/COPEC no sentido de que sejam encaminhados ao autuado o inteiro teor de todos os demonstrativos e/ou planilhas elaboradas pelo autuante para efeito de respaldar o lançamento tributário levado a efeito, ou seja, todos os papeis de trabalho que foram utilizados durante o processo de auditoria, devendo ser reaberto o prazo para apresentação de nova defesa (...).”*

Tal solicitação foi atendida pelo autuado, conforme mídia digital de fl. 299 e intimação ao autuado de fl. 301, com a concessão de reabertura do prazo de 60 (sessenta) dias para apresentação de nova defesa, tendo o autuado se pronunciado à fl. 305, onde solicitou a dilatação do prazo concedido de 60 (sessenta) dias para mais 60 (sessenta) dias para que seja cumprida a obrigação de apresentação da defesa/manifestação acerca dos documentos trazidos ao processo, visto que o prazo concedido não possibilita com segurança o exercício do direito.

O pedido acima foi apreciado pelo autuante, fl. 314, que se posicionou considerando necessária a dilação do prazo para que o autuado consiga demonstrar seus argumentos de defesa, sugerindo, pois, o deferimento do pedido do autuado, o que ocorreu conforme mensagem DT-e de fl. 317.

O autuado apresentou nova defesa, fls. 318 a 327, onde, em preliminar, arguiu a nulidade do Auto de Infração, reproduzindo, literalmente, os mesmos argumentos já apresentados anteriormente, os quais considero desnecessário aqui repeti-los.

Em relação aos argumentos de mérito, voltou a se referir aos erros que foram tomados como ganho pelo autuante que não existiram; que foram gerados em função do próprio sistema utilizado pela SEFAZ; que ocorreram indicativos de inconsistências do sistema com efetivos erros; que os ganhos não ocorreram conforme demonstra o levantamento que efetuou e ora anexado juntamente com as folhas do LMC físico, abrangendo, inclusive, os dias anteriores e posteriores indicados na autuação, de todos os combustíveis comercializados nos períodos autuados, com juntada de comprovação, não obstante toda escrituração do LMC físico se encontrar à disposição para verificação pela COPEC e/ou ASTEC, o que requereu.

Disse que as compensações entre as perdas e ganhos se dão de forma automática, de um dia para outro, enquanto que os demonstrativos acostados, com juntada de comprovação, ocorreram todos os dias apontados no levantamento fiscal, com a indicação de ganhos e que resultaram em se apontar omissões de entradas que não existiram.

Sustentou que os levantamentos que realizou indicam que não existiram valores de ganhos e nem tampouco omissão de entradas para que se faça a tributação, razão pela qual impugnou os levantamentos elaborados pelo autuante, no particular diante do que consta no Livros Movimentação de Combustíveis.

Afirmou ser indiscutível a ocorrência de inconsistências dos sistemas, o que requer seu aprimoramento a fim de que se possa cruzar informações sem que se tenha graves divergências, a exemplo de criação de ganhos inexistentes, sendo que, se levar adiante o levantamento fiscal implica em verdadeiro confisco.

Repisou que no cotejo das perdas e ganhos nos dias indicados pela autuação indicam que houve erro no sistema de apuração, por isso mesmo foi feito o levantamento dia a dia onde se indicou a inconsistência do próprio sistema, não havendo qualquer quantia a ser considerada como ganho para fim de tributação ou omissão de entrada, podendo, para fim de comprovação, ser efetuada conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC, o que requereu.

Disse que no demonstrativo do autuante estão listados vários dias e períodos em que foram tomados valores de ganhos, subtraindo-se os limites utilizados pela SEFAZ de referência a evaporação (1,8387%) para indicar a existência de omissão de entrada, tudo apurado com base no cruzamento de informações contidas no R200, R300, SPED e notas fiscais de entradas, sem que houvesse qualquer omissão por sua parte, consoante se pode verificar com exame no LMC mantido, ora colocado à disposição, restando patente que não há fundamentação para a manutenção da infração, posto que nunca houve ganho.

Sustentou a necessidade de desconsideração dos levantamentos feitos pelo autuante, iniciando-se novo procedimento fiscal com o fito de a verdade material, afirmando, mais uma vez que se levado o levantamento fiscal se estará praticando verdadeiro confisco.

Ao final apresentou os mesmos pedidos constantes na defesa anterior, retro transcritos.

Consta às fls. 9.676 e 9.677, petição protocolada pelo autuado em 22.09.2022, com mídia digital, referente a apresentação da defesa acima relatada.

O autuante apresentou nova Informação Fiscal, fls. 9.682 a 9.685v, onde, em síntese, repetiu os mesmos argumentos já trazidos na peça processual anterior, destacando, porém, em relação aos alegados erros nos registros 1300 da EFD, que não pode o autuado 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.

Sustentou que no transcurso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados constatou 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.

Após voltar a discorrer a respeito da inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 55/14, afirmando 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 que estejam visíveis a olho nu”, como acredita a impugnante.

Quanto aos alegados erros nos registros 1300 da EFD disse que a prova de que existem erros nesse registro cabe ao autuado nos termos do art. 373, II, do CPC, e, 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 bastando, 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.

Acrescentou que 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.

No tocante ao uso do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova de erros na EFD, onde o autuado alegou que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) continha as informações corretas, considera que esse argumento não é válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD, não adiantando apenas alegar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC”, caberia, portanto, ao autuado 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.

Considera ser inusitado e intrigante obter registros tão diferentes na EFD e no LMC quando eles se fundamentam na mesma documentação, já que escriturar exatamente as mesmas informações obtidas nas mesmas fontes em registros diferentes não deveria de forma alguma gerar resultados diferentes, com isso, na prática, o autuado acaba por ter dois livros que deveriam ser iguais, mas que não são.

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

Concluiu sustentando que a defesa não ilide a autuação.

## VOTO

A acusação que versa nos presentes autos, visando reclamar crédito tributário no total de R\$ 3.272.932,73, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, relativamente aos exercícios de 2017 a 2020, está posta nos seguintes termos: “*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 das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”.

Nas argumentações defensivas trazidas aos autos pelo autuado, em preliminar, em ambas as defesas apresentadas, foram suscitadas nulidade do Auto de Infração que passo a enfrentá-las. Antes, porém, em relação ao pedido do autuado para que se efetue a junção do presente Auto de Infração ao de nº 2691390041/21-1 para efeito de julgamento em conjunto, tendo em vista que o segundo é decorrente do primeiro, esclareço que ambos os processos foram distribuídos para este relator, portanto, serão ambos julgados por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal.

No que diz respeito a arguição de falta de assinatura no Auto de Infração e demonstrativos, não é o que vejo nos autos, cujas peças se encontram todas assinadas. Ocorre que, conforme bem pontuado pelo autuante, os documentos são, em regra, gerados e manuseados em meio eletrônico, sendo, neste caso, a identificação feita por um *login*, que deve ser reconhecido pelo sistema eletrônico, cuja autenticação é feita com a senha que o sistema confere, armazenada para atestar que o usuário é quem diz ser.

Conforme corretamente explicado pelo autuante, o procedimento de lavratura do Auto de Infração é exclusivamente feito no SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário) e para acessar esse sistema, é necessária a autenticação eletrônica com fornecimento de *login* e senha para estabelecer a identidade digital do auditor, enquanto que o fornecimento do auto de infração e dos seus anexos é feito pelo domicílio tributário eletrônico que, novamente, somente pode ser

acessado com a obrigatoriedade autenticação eletrônica, sendo hoje 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. Com isso, o procedimento fiscal atende ao quanto previsto pelo Art. 15, § 1º do RPAF/BA.

Quanto a alegação de não recebimento de cópias dos demonstrativos anexos ao auto de infração, isto não se confirma consoante se verifica através do domicílio eletrônico do autuado, entretanto, apesar disto e da insistência do autuado no sentido de que não os teria recebido, o processo foi convertido em diligência nesse sentido, o que foi feito com o devido atendimento.

No tocante a divisão das infrações 04.07.01 e 04.07.02 em autos de infração diferentes, o que ocorreu foi a observância pelo Sistema de Lavratura de Créditos Tributários (SLCT) da Sefaz, que é o instrumento para a lavratura dos autos de infração e das notificações fiscais, que faz essa separação automaticamente, em obediência ao previsto no parágrafo único do artigo 40 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), que determina: “*Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes*”, portanto, não são acolhidos os argumentos defensivos neste sentido.

Quanto ao precedente existente neste CONSEF, arguido em relação ao Auto de Infração nº 269138.0084/20-4 julgado pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal mediante o Acórdão nº 0118-06/21-VD no tocante a retroação de efeitos da Portaria 159 de 25 de outubro de 2019, que introduziu alteração na Portaria 445/98 de natureza material, esclareço que se trata de uma decisão isolada da primeira instância que não reflete o posicionamento majoritário das demais Juntas de Julgamento e, também, das Câmaras de Julgamento.

Aliás, a este respeito a Procuradoria Geral do Estado, através da sua Procuradoria Fiscal - PGE/Profis já se manifestou em outros autos de infração desta mesma natureza que transitam ou transitaram por este órgão julgador, quando se posicionou no sentido de que “... *a retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal e encontra respaldo na legislação por se tratar de norma meramente procedural e como tal, expressamente interpretativa, se amoldando ao disposto no art. 106, inc. I do CTN corroborado pelo que determina o art. 144, § 1º do mesmo CTN, uma vez que o dispositivo instituiu “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios ...”.*

De maneira que concordo inteiramente com o autuante quando citou que “*Por ser norma procedural, as alterações feitas pela Port. 159/19 na Port. 445/98 retroagem a data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN*”, estando equivocada a interpretação de que a Port. 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua edição.

Isto posto, também não acolho este argumento defensivo.

Também, em preliminar, o autuado voltou a arguir a nulidade do Auto de Infração mencionando que apenas após a conclusão da fiscalização foi que se deu condição para sua manifestação, cuja ciência do início da fiscalização via DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, ocorreu sem indicação da possibilidade de acesso aos atos de fiscalização que estariam sendo praticados.

Não assiste razão ao autuado em seu argumento. Isto porque, além de ter sido cientificado regularmente do início da ação fiscal, fl. 3, não existe previsão pela legislação tributária, no caso o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, para que o autuado se manifeste acerca dos trabalhos de auditoria que se encontram em execução. Isto poderá ocorrer se acaso o preposto fiscal entender que, no curso do desenvolvimento da ação fiscal, ser necessário algum esclarecimento adicional por parte do fiscalizado, o que não foi o caso. Portanto, a manifestação pelo sujeito passivo deve ocorrer, quando instaurada a fase contenciosa, consoante se verifica nos presentes autos.

Alegou, também, que não houve correção na marcha dos procedimentos investigatórios na medida que houve pedido de verificação das planilhas sem que se tenha analisado as explicações dadas. Neste ponto existe uma nítida contradição por parte do autuado na medida em que afirmou que não lhe fora dada oportunidade de manifestação prévia, entretanto, não consta destes autos qualquer solicitação feita pelo autuante para apresentação ou análise de planilhas por parte do autuado.

Se referiu também as informações que prestou através do Sistema Eletrônico Sped Fiscal, dizendo que tem algumas inconsistências e que podem gerar erros, os quais podem ser visualizados através do Livro de Movimentação de Combustíveis que colocou à disposição da Sefaz para verificação, por considerar que o mesmo, como meio físico, poderá comprovar a inexistência dos erros apontados pela fiscalização.

É outro argumento que não pode ser aceito. Note-se que a fiscalização alcançou os exercícios de 2017 a 2020, entretanto, o autuado, só após a lavratura do presente Auto de Infração é que percebeu que as informações que encaminhou à Sefaz, através dos registros que efetuou em sua EFD, Registro 1300, durante todos esses anos, continham “inconsistências”.

A disponibilização dos LMC para efeito de comprovação da ocorrência das ditas incorreções consignadas em sua EFD, além de não comprovadas, não possui o condão de elidi-las, primeiro porque a Escrituração Fiscal Digital é decorrente de registros efetuados pelo próprio autuado, e, em segundo, acaso houvessem, realmente, inconsistências caberia ao mesmo comprová-las documentalmente, o que não foi feito. Poderia, ainda, antes de iniciado o procedimento fiscal, ante ao longo período abrangido, ter providenciado as retificações que julgassem pertinentes, o que também não foi feito.

Ademais, como bem-posto pelo autuante, a EFD faz prova contra o mesmo (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e 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.

Também o autuado, além de não apresentar nas peças defensivas justificativas que porventura viessem a respaldar seus argumentos, teve a oportunidade para a esclarecer, documentalmente, o real motivo das perdas registradas durante o período alcançado pela fiscalização, o que não o fez, limitando-se a sugerir que o PAF fosse encaminhado à ASTEC/CONSEF para “avaliação dos levantamentos que foram feitos nos autos, tanto aqueles de responsabilidade da SEFAZ, com aqueles que realizou, com o fito de esclarecer os fatos”, solicitação esta que fica indeferida na medida em que, competiria ao autuado esclarecer as perdas indicadas pelo próprio em sua EFD, o que não o fez nas oportunidades que lhe foram concedidas.

Deixo, também, de acolher este pedido de nulidade.

Outro argumento de nulidade trazido pelo autuado se relaciona a colocação de que não pode o Estado desvirtuar o 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 teve sobra/ganho, sem se importar pelos sistemas usados pelo posto e pela própria Sefaz.

Analizando as peças que constituem os presentes autos, não vejo que houve qualquer desvirtuamento do LMC por parte da autuação. Convém aqui destacar que o levantamento fiscal ocorreu, apenas e exclusivamente, com base nos dados registrados pelo autuado em sua EFD – Registro 1300, os quais foram encaminhados à Sefaz através do Sped Fiscal. Portanto são dados, consistentes, sem que exista provado nada em contrário pelo autuado, não podendo o LMC se sobrepor a EFD, até porque, o referido livro deveria apresentar os mesmos dados da EFD.

Quanto ao argumento de que a omissão de entrada tomou por base um dia, desprezando o resto, glosando somente aqueles em que houve sobra/ganhos, não se pode perder de vista que, conforme bem assinalado pelo autuante, “*como o controle de estoque de combustíveis é feito*

*todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores, não sendo correto afirmar que quando há um ganho gerado por suposto erro, deveria também haver uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, como pode parecer à primeira vista”.*

Ademais, considero correta a interpretação do autuante quando disse que “*como a cada dia são feitos levantamento dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos, garantindo, com isso, que a cada dia as medições registradas sejam independentes dos dias anteriores e subsequentes, não tendo fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas do outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoque autônomo*”.

Dito isto, deixo de acolher todos os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração.

Ao adentrar ao exame do mérito da autuação, de plano, fica indeferido o pedido para realização de diligência a ser realizada pelas ASTEC/CONSEF, visto que não foram apresentados pelo autuado elementos ou fatos concretos que justificassem a realização de diligência nos moldes pretendidos. Os erros cogitados pela defesa a título de possíveis equívocos que teriam sido cometidos pelo autuante, não se confirmaram, tampouco foram trazidos ou apresentadas pelo mesmo as ditas “inconsistências” no sistema. Ademais, tais questionamentos foram devidamente enfrentados e afastados pelo autuante quando de suas manifestações nos autos, com as quais concordo.

Assim é que, analisando os argumentos apresentados pelo autuado, relacionados ao mérito da autuação, sintetizados no relatório que antecede este voto, verifiquei que são semelhantes aos que foram apresentados por outro contribuinte em relação ao PAF nº 206958.0002/20-7, o qual foi apreciado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que, por intermédio do Acórdão nº 0193-03/10-VD, cuja relatora foi a I. Julgadora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, que manteve o lançamento, com exclusão apenas de parcela que já havia sido incluída em Auto de Infração anterior, abarcando a mesma exigência, nos mesmos períodos contidos naquele Auto de Infração, situação esta que, se mantida, naquele caso, configuraria *bis in idem*, sendo mantido, entretanto, incólume a exigência relacionada aos demais períodos, razão pela qual, com a devida vênia, por comungar e concordar totalmente com a fundamentação constante do aludido Voto proferido na 3ª JJF, peço a devida vênia para incorporar e integrar o mesmo ao presente voto excerto extraído do mesmo, ante à similaridade dos fatos existentes entre ambos os processos, especialmente em relação aos argumentos defensivos:

“(…)

*Cabe acrescentar, por fim, que o impugnante no Memorial apresentado, invocou decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).*

*Da leitura do Acórdão referido, depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se aplica a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.*

*Neste processo, a discussão é exatamente o contrário. 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 o entendimento, de 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.

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.

No caso em discussão, o defensor vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, desde o ano de 2015 e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando autorização para alteração de sua EFD.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS 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, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defensor, 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.

Sendo assim, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, demonstrativos fls. 05/24, CD e comprovante entrega fls. 26/27, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Dessa forma, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo

*administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.*

*Sobre o pedido de revisão a ser realizado por fiscal estranho ao feito, fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b” do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. A informação fiscal foi prestada em conformidade com o art. 127 do RPAF/99, sendo utilizados argumentos respaldados na doutrina e na jurisprudência. Portanto, não se verifica elementos novos acostados aos autos pelo Autuante, que justifique reabertura do prazo de defesa como pretende o defendente.*

*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 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. (Infração 04.07.01).*

*A defesa sustenta 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 integralmente 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. 6º, 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.*

*Neste caso, saliento que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas das mercadorias 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 foi apurada, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.*

*O defensor 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. Entretanto, 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.*

*O defensor também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a*

efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais, e muitas vezes superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade dos tanques. Afirmou 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. Disse que o Autuante registrou “ganhos” como lançamentos a título de omissão e não teria registrado as “perdas”, que foram desprezadas. Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC.

Sobre estas alegações, saliento 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.

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.

Assim, 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.

Dessa forma, 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. 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, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10, 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 temos 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 a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.*

*Assim, saliento 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, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC, acima do percentual permitido pela legislação.*

*O autuado argumentou 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, uma nova e ilegal espécie 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.*

*O defendente disse também, que a presente autuação colide, causando bis in idem, com o Auto de Infração nº 298576.0011/19-0, lavrado em 16/12/2019, pelo Auditor, Luís Carlos Moura Matos, no que tange aos exercícios de 2017 a 2019, que se encontra tramitando no CONSEF.*

*Sobre esta alegação, verifico que assiste razão ao Autuado. Constatou que o citado Auto de Infração, nesta data, já foi inclusive julgado por este CONSEF, conforme Acórdão JJF Nº 0083-01/20-VD. Verifico que o referido PAF possui três infrações à legislação tributária, com a mesma natureza, metodologia de apuração e iguais mercadorias (óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), do presente processo. Entretanto, naquela ação fiscal, o Autuante limitou-se aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, que por esse motivo, os valores inerentes a tais exercícios serão excluídos do presente lançamento. Dessa forma, as ocorrências referentes aos anos de 2015 e 2016, subsistem incólumes e são procedentes.*

*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.*

*Em relação à multa que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuado de que o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado de ofício, o mencionado percentual.*

*O defendente requereu ainda, que sob pena de nulidade, todas as intimações relativas ao feito, sejam encaminhadas ao seu representante legal. Saliento que nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo ao endereço indicado.*

*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 parcialmente.*

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

Convém aqui registrar, que o julgamento supra foi objeto de reanálise pela 2<sup>a</sup> Instância deste CONSEF, em sede de apreciação dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados em relação a decisão recorrida, consoante Acórdão nº 0058-11/21-VD, da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, que manteve inalterada, por unanimidade, a decisão recorrida em relação a parcela julgada procedente em primeira instância, e, consequentemente, confirmando a exigência tributária na forma decidida pela Junta de Julgamento, cuja matéria envolvida, é absolutamente idêntica à que ora se aprecia.

Em relação ao pedido do autuado para que seja reduzido substancialmente o valor da multa aplicada, observo que, por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal, este órgão julgador administrativo não possui competência para tal fim, ficando a mesma mantida no percentual aplicado pelo de existir expressa previsão na Lei nº 7.014/96 neste sentido.

De maneira que, com base em tudo quanto acima alinhavado e considerando que as propaladas inconsistências aludidas pelo autuado não se confirmaram e que, apesar da quantidade expressiva de documentos trazidos aos autos pelo atuado, a rigor, nada somaram em seu benefício, posto que não foi carreado aos autos provas robustas e consistentes de que ocorreram erros de sistema ou de medição, mediante sustentação em laudo técnico, não se justificando ou comprovando que os ganhos e perdas de dias seguintes se cancelam.

Desta maneira, concordo com o autuante no sentido de que o LMC não pode fazer prova contra a EFD e, também, que de acordo com a Portaria 445/98, art. 10, as omissões de entradas e de saídas apuradas devem ser totalizadas no final do exercício, consoante procedeu o autuante, e, sobretudo, que não houve a comprovação pelo autuado da ocorrência de erros escriturais ou do sistema, os quais caberia ao mesmo apontar e comprovar.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0040/21-5**, lavrado contra **POSTOS RENASCIER LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.272.932,73**, acrescido da multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de maio de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR