

A.I. Nº - 269138.0041/21-1
AUTUADO - POSTOS RENASCER LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/06/2023

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0109-04/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES 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 se deve 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. Indeferido o pedido de realização de diligência. Adequação do percentual da multa aplicada. **2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA.** Acusação mantida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 22/02/2021 para reclamar crédito tributário no total de R\$ 439.985,82, em decorrência das seguintes acusações:

- **Infração 01 – 04.07.02:** *“Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão 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”.* Valor lançado R\$ 439.849,39, com multa de 100%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal se deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, II, alínea “b”, todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

- **Infração 02 – 16.01.02:** *“Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal”.* Multa aplicada no valor de R\$ 136,46 com previsão no art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

O autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 22 a 34v, acompanhada das planilhas de comparativo de medições das entradas e saídas, fls. 35 a 75, cuja peça defensiva, em cópia, citou, inicialmente, que o presente auto de infração possui vinculação e depende da manutenção do Auto de Infração nº 2691380040/21-5 “retirado” em 12 de novembro de 2020, havendo, pois, a necessidade de serem apreciados e julgados de forma concomitante, posto que este é dependente do julgamento do anterior, sob pena de nulidade, acrescentando que o auto de infração sequer foi assinado, além da falta de encaminhamento de todo o demonstrativo que deu sua origem, o que também resulta em sua nulidade.

Apontou, também, que o presente auto de infração sequer foi assinado, sem contar a falta de acompanhamento de todo o demonstrativo em que o mesmo se baseou, o que resulta em sua nulidade.

Ainda em preliminar citou que já existindo precedente em relação ao Auto de Infração nº 269.138.0084/20-4, julgado pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal através do Acórdão nº 0118-06/21-VD, tem-se que não se poderia fazer retroação de efeitos da Portaria 159 de 25 de outubro de 2019, que alterou a Portaria 445/98, com introdução de comando de natureza material, e não de natureza procedimental ou processual para ter poder retroativos, acrescentando que o interesse conflitante no caso seria a variação volumétrica que exceder ao percentual de 1,8387%, estabelecido de modo aleatório, e tudo que estivesse abaixo seria desconsiderado, sendo que, se fosse caso de natureza procedimental ou processual, o dispositivo citado não possuiria a referida opção prévia de prevalência entre os interesses materiais (variação volumétrica de 1,8387%).

Ao argumento de que a referida Portaria só produziria efeito a partir do dia seguinte da sua publicação, não podendo retroagir seus efeitos, requereu a nulidade do Auto de Infração.

Requereu, também, a nulidade do Auto de Infração sob a justificativa de que somente depois de concluída a fiscalização foi que lhe foi dado condição de se manifestar, com a cientificação do início da ação fiscal, via DT-e, sem a indicação da possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem tampouco solicitando qualquer explicação ou a juntada de documentos para que se levantasse dados ou estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto.

Voltou a se referir que os dados relacionados ao presente Auto de Infração foram retirados do Auto de Infração nº 2691380040/21-5, acrescentando que as omissões apontadas decorreram de pura presunção, mesmo porque se criou ambiente de fiscalização tomando-se apenas o movimento diário (Portaria 159/19), com clara agressão ao princípio da legalidade, posto que a lei estabelece período diverso, e não diário.

Diante das ponderações supra, sustentou que não houve correção da marcha dos procedimentos administrativos investigatórios, não se fazendo a cientificação de início da ação fiscal e houve pedido de verificação das planilhas sem que se tenha analisado as explicações dadas, lavrando-se o auto sem qualquer comunicado ou ciência, sendo certo que houve cerceamento ao seu direito, sobretudo porque a intimação para verificação das planilhas não indica qualquer possibilidade de acesso à informação acerca da ação física, sustentando que os vícios do sistema poderiam ser detectados e comprovados ao se analisar e levantar todos os dados constantes do LMC feito pelo posto e mantido para conferência acaso se faça necessário, através de perícia ou mesmo parecer da Assessoria Técnica deste Órgão, afirmando que a não adoção da diligência para levantamento dos erros existentes no levantamento feito por meio eletrônico, sem ao menos considerar que em alguns dias se tem ganhos e em outros perdas, existindo correspondência entre um e outro.

Acrescentou que encaminhou informações fiscais através do Speed Fiscal, que contém algumas inconsistências e podem gerar erros, por isso é obrigado a manter, além das informações transmitidas via eletrônica, o Livro de Movimentação de Combustível – LMC, de forma escritural, efetuando os lançamentos diariamente, por cada produto, tendo assim, a realidade do Speed, só que teria de fazer as compensações devidas entre os dias, já que em um existiria perda enquanto em outro, ganho, além da possibilidade de erros dos sistemas que utiliza e o da própria SEFAZ, salientando que dispõe de equipamentos de medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, o fazendo também de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão, sendo que de um ou outro modo tem-se inconsistências, pequenas ou grandes, as quais podem ser corrigidas no dia seguinte, efetuando o cotejo entre perdas e ganhos.

Citou que o próprio sistema que utiliza as vezes possibilita a incorreção de dados e, das mais vezes, tal falha é repercutida até que se faça a correção no dia seguinte, não havendo interferência no sistema eletrônico por parte de seus prepostos, que somente lançam dados para que sejam registrados, tanto que o levantamento que diz se encontrar anexo e a existência do LMC, ficam à disposição da SEFAZ para verificação.

Disse que a fiscalização, de maneira regular, indica ao contribuinte que se iniciou o procedimento fiscalizatório, pedindo a apresentação de documentos ou explicações, o que não ocorreu no presente caso e que, apenas posteriormente tomou conhecimento de que a fiscalização seria de modo eletrônico, cruzando informações contidas nos sistemas da SEFAZ.

Aduziu que o sistema de fiscalização da Sefaz utilizado para a lavratura do auto de infração precisa de aprimoramento, bem como aqueles utilizados pelos postos a fim de que se possa afastar inconsistências possíveis, além de outras normas esparsas aplicáveis, não se podendo tomar somente na inserção do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, pela Portaria 159/2019, mesmo porque a fiscalização abrangeu o período iniciado em 1º de janeiro de 2016 até 31 de dezembro de 2020, não havendo a norma como retroagir para alcançar período anterior e somente se tomar dia a dia para considerar a existência de omissão, tudo sem que se tenha participação ativa do fiscalizado.

Pontuou que o levantamento fiscal com base no cruzamento da variação volumétrica demonstra de forma indubitosa que o sistema foi falho, apresentando inconsistências, ficando patente que somente se poderá levar adiante a fiscalização do modo que foi feito se houver aprimoramento, com a ouvida do revendedor, até mesmo para que possa colher informação da gestora do sistema eletrônico utilizado.

Com esses voltou a arguir a nulidade do auto de infração.

Discorreu acerca da adoção do Livro de Movimentação de Combustíveis para fins de fiscalização, sem que isso pudesse desvirtuar o que consta na legislação federal (Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008), indagando que circulação de mercadoria ocorreu e como se tomar sobras ou ganhos como fato gerador de imposto, sustentando que a Sefaz desconheceu a própria Portaria DNC 26/92 que foi instituída visando objeto bem diverso de ser fato gerador de imposto, transcrevendo excertos da legislação citada.

Voltou a citar que não se pode tomar os ganhos como omissão de entradas editando norma como a Portaria 445/98 passando a tolerância por questão de evaporação de 0,6% para 1,8387% com o intuito de cobrar imposto, enquanto que a inserção do Parágrafo único da referida Portaria não mudou a sistemática de fiscalização e nem se poderia permitir que ganho encontrado em um dia possa ser tomado como omissão de entrada, e mesmo que se admitisse a possibilidade de se ter a sobra/ganho como base de cálculo para a incidência do ICMS, teria que ser por lei modificando toda a estrutura jurídica hoje existente.

Transcreveu o estabelecido pelos arts. 1º, 2º e 3º da Port. 445/98, para sustentar que não se pode tomar somente as supostas sobras/ganhos, mas, também as saídas que são tomadas como perdas, não se adotando o exercício como um só dia, mas sim, o período considerado, que no caso do LMC seria de mês ou de ano, não se podendo desvirtuar tal livro, tomado no speed fiscal como registro 1300, onde, após tecer outras considerações a este respeito, e adiante afirmar que não se pode tomar apenas as supostas sobras/ganhos, mas também as saídas que são tomadas como perdas, não se adotando o exercício como um só dia, mas, sim, o período considerado, que no caso do LMC seria de mês ou ano, tanto que o SINDICOMBUSTÍVEIS dispõe de estudo realizado por especialistas sobre a questão, requerendo, assim, mais uma vez, a nulidade do Auto de Infração.

Ao adentrar ao mérito da autuação sustentou que em análise ao levantamento feito pelo autuante 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 em função do próprio sistema utilizado pela Sefaz, destacando os produtos que foram alcançados pela fiscalização.

Observou que tudo foi feito para se chegar à conclusão da existência da variação volumétrica, resultando em ganhos por pura presunção, não se podendo desconhecer que os fatos geradores do ICMS só podem ser constatados após verificação de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, não se podendo tomar as colocações do Parágrafo único do art. 10 da

Portaria 445/98, alterado pela Port. 445/19, como fato gerador do imposto, não se podendo desprezar as relações jurídico-tributárias e, sim, observar os princípios da segurança e certeza, o que torna sem fundamento e ilegítimo o lançamento tributário por suposição.

Para consubstanciar seu argumento, citou o julgamento deste CONSEF através do Acórdão 0214-04/15, que ao seu entender considera que não havendo prova da existência do fato gerador, com entrada da mercadoria sem registro, não se pode apenar por presunção, transcrevendo excerto do voto pertinente ao referido acórdão, para, apesar de estar se referindo ao mérito da autuação, requereu sua nulidade com base no art. 18 IV do RPAF/BA.

Discorreu, longamente, sobre o que considera presunção utilizada para a autuação, a qual considera ultrapassada com a demonstração de que os ganhos não existiram, observando que os levantamentos que realizou indicam que não existiram “ganhos” e nem omissão de entrada, diante do que consta em seu LMC, razão pela qual solicitou que fossem efetuados exame e avaliação pelo próprio autuante ou pela ASTEC/CONSEF, considerando ser indiscutível a ocorrência de inconsistência dos sistemas, que necessitam de aprimoramento.

Sustentou que o cotejo entre perdas e ganhos indica que houve erro no sistema de apuração, já que não houve qualquer quantidade a ser considerada como ganho, consoante demonstra através do LMC.

Considera que não existe fundamentação para manutenção do presente Auto de Infração, bem como o referente ao A.I. 2691390041/21-1, daí o pedido feito em preliminar para junção de ambos os autos, já que, como não houve ganho, como apontado no auto e nem omissão de entrada, não se pode tomar como ocorrido a hipótese de incidência de ICMS consoante os demonstrativos e cópias do LMC que podem ser auditadas a partir da determinação pela Junta de Julgamento Fiscal.

Após outras ponderações sustentou ser necessário que se desconsidere os levantamentos feitos, iniciando-se novo procedimento fiscal com o fito de se apurar a verdade que se tem de compra e venda de combustíveis, perdas e ganhos, afastar as distorções dos sistemas ou erros de lançamento, afirmando que se levar adiante o levantamento combatido haverá um verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado por agredir a legislação pátria, não podendo ainda o Estado se locupletar com a cobrança de multa não devida.

Em relação a infração 02 disse que a apuração foi feita com notas fiscais referentes à infração, enquanto que o sistema glosou pequenos valores com aplicação de multa equivalente a 1% das mercadorias, sem o respaldo necessário visto que o que ocorreu foi a expedição de notas de simples remessas, com a respectiva devolução, não se podendo tomar tais notas de entradas, já que houve a respectiva devolução, como forma de irregularidade, acrescentando que tais notas de destinaram a consumo, ou foram recebidas mercadorias e foram devolvidas, ou mesmo seriam materiais para efetivação de serviços por empresas outras, tudo indicando que não impunha escrituração.

Disse que para se evitar dúvidas esta acostando aos autos todas as notas fiscais referentes a infração combatida, onde se pode constatar a falta de sustentação para manutenção da autuação.

Aduziu ser indiscutível a ocorrência de inconsistências dos sistemas e que pede aprimoramento a fim de que se possa cruzar informações sem que se tenha grave divergências, com criação de ganhos inexistentes e de indicação de omissão de entradas, ou mesmo lançamento de estoques fictícios e que não poderia se ter no posto, cuja capacidade é delimitada enquanto que a Sefaz dispõe das informações diante do poder de acessar todos os dados constantes da ANP.

Em conclusão apresentou os seguintes pedidos:

I – O deferimento de todos os meios de prova admitidos em direito, indicando a juntada de outros documentos além dos ora anexados, sendo o presente Auto de Infração julgado Improcedente.

II – De forma alternativa que seja considerada parcialmente a defesa apresentada, para que se reduza substancialmente multa aplicada.

III – Que seja devolvido o prazo para defesa, considerando a dificuldade no levantamento de documentos em período de pandemia, bem como após o encaminhamento do levantamento analítico completo, visito que o recebido contém informações suficientes para a garantia da ampla defesa.

IV – Devolução do prazo vez que, verificadas possíveis inconsistências no volume aferido pelo relatório apresentado, as mesmas possam ser comprovadas não se tratarem de omissões ou aquisições de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, posto que, os produtos constantes em notas fiscais vinculados ao referido CNPJ podem ter sido descarregados em outros postos do mesmo grupo econômico, questão esta que já está sendo analisada.

V – Que seja intimado de todos os atos do procedimento administrativo.

VI – Apresentação de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial o levantamento do LMC e a avaliação das notas fiscais de ingresso, além de que o levantamento fiscal seja inteiramente revisto pela Junta de Julgamento Fiscal acaso não se tome a medida de refazimento dos tributos que se alega sonegados.

O autuante apresentou Informação Fiscal, de acordo com os docs. de fls. 84 a 109, onde, inicialmente, elaborou um sumário dos fatos, e, em seguida, passou a se pronunciar e a contestar os argumentos suscitados pela defesa.

Tais argumentos se relacionam a falta de assinatura no Auto de Infração, não recebimento de cópias dos demonstrativos anexos ao auto de infração, aplicação retroativa do parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização (fase oficiosa e fase contenciosa), Livro de Movimentação de Combustível e a Escrituração Fiscal Digital, os princípios da legalidade e da verdade material, inexistência de presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização.

Neste contexto pontuou que a alegação de que o auto de infração não foi assinado pode ser facilmente descartada, bastando para tanto, folhear o processo para perceber que o auto e seus demonstrativos se encontram devidamente assinados, observando que quando os documentos circulavam apenas em papel sua identificação era feita pela indicação do nome completo, seu cargo e o número da matrícula, cuja autenticação era feita pela assinatura.

Pontuou que hoje os documentos são, em regra, gerados e manuseados em meio eletrônico, cuja identificação é feita por um *login*, que deve ser reconhecido pelo sistema eletrônico, cuja autenticação é feita através de senha que o sistema confere, sustentando que hoje é impossível elaborar um auto de infração e seus demonstrativos de débito que não sejam autênticos, haja vista serem elaborados no Sistema de Lavratura de Crédito Tributário – SLCT que exige autenticação prévia, sendo que, ainda que não estivessem assinados não se poderiam dizer que os documentos não são autênticos, à luz do que se observa no art. 15, § 1ª do RPAF/BA.

Quanto a alegação de não recebimento de cópia dos demonstrativos anexos ao auto de infração, sustentou não ser verdadeira, consoante pode ser consultado no domicílio eletrônico do autuado, que recebeu por este canal todas as cópias dos demonstrativos anexados ao auto de infração.

Após explicar o que motivou a divisão das infrações em dois autos diferentes, se reportando ao previsto pelo art. 40 do RPAF/BA que orienta nesse sentido, adentrou sobre a alegação de aplicação retroativa do parágrafo único da Port. 445/98.

Neste sentido disse 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 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 Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação

entre ganho e volume disponível (estoque do 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).

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 (LRI).

Porém, 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, sendo que, à vista disso, 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 LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha.

Observou 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, acrescentou 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.

Em seguida passou a se reportar “A obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização”, citando doutrina relacionada ao tema, destacando que a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do auto de infração ou notificação fiscal citando que nesta fase nesta fase, vige o princípio inquisitorial, enquanto que, posteriormente, a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado, sendo nesta fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

Nos tópicos seguintes se reportou a ampla defesa nas fases oficiosa e contenciosa onde concluiu 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 que, por isso, que a sua ampla defesa foi cerceada.

Sustentou não ser verdadeiro o argumento defensivo posto que o lançamento foi integralmente baseado no Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), a que o mesmo tem total acesso enquanto que os demonstrativos anexados são um resumo dos fatos por economia, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Em seguida passou a se reportar ao Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital, citando que um levantamento quantitativo de estoques, para ser efetivo, deve ser feito em um período inferior à rotação dos estoques da empresa auditada, posto que, se assim não for, os estoques podem ser adquiridos sem notas e totalmente vendidos sem notas, de forma que no levantamento do estoque inicial não haveria mercadoria desacompanhada de documentação fiscal e no levantamento de estoque final todas as compras sem notas já haviam sido vendidas. Assim, como o estoque de combustíveis dos postos é renovado até três vezes por semana, um levantamento de estoques, para ser eficaz, deve ser feito diariamente.

Acrescentou que não é por outro motivo que o controle de estoques dos postos revendedores é

mais rigoroso que o comumente exigido das demais empresas: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas. Isso porque, de outra forma, esse controle seria ineficaz. Por exemplo, um ano tem cerca de 52 semanas, se um posto renovar seus estoques uma vez por semana, se o levantamento for feito na primeira e na última semana do ano, nas demais 50 semanas todas as movimentações poderiam ter sido feitas sem documentação que o levantamento não seria capaz de evidenciar isso.

Desta maneira, argumentou que os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, 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 propósitos que mencionou, destacando 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”.

Observou 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, 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).

Em suma, pontuou 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%, destacando que a legislação estadual ampliou esse limite para 1,8387% em claro benefício dos contribuintes, acrescendo, ao final, que sendo o controle de estoques feito diariamente, não há que se falar em cancelar ganhos com perdas de dias consequentes.

Ao adentrar nas considerações acerca dos princípios da legalidade e da verdade material, iniciou citando doutrina, observando 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, sendo essa avaliação feita sempre dentro de um sistema de referência, pois “a determinação do que seja verdadeiro dá-se mediante o emprego das regras impostas pelo sistema dentro do qual se insere a proposição cuja veracidade se examina”, conforme ensina Fernanda Del Padre Tomé (“A prova no direito tributário”, 3ª ed.).

Desta maneira pontuou que ao utilizar os registros da EFD como prova, deve-se levar em consideração:

- (i) 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.
- (ii) 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.

(III) - 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.

(iv) 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.

(v) 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.

Destacou, em seguida, que o autuado, contudo, 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.

Com isso, asseverou que não têm fundamento a censura do autuado, pois, a EFD faz prova contra a impugnante (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma, porém, isso não significa que o autuado não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, *in fine*, do CPC), mas, nesse caso, lhe cabe demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” (Normas Brasileiras de Contabilidade T-2.1) a incorreção dos lançamentos feitos na EFD (art. 373, II, do CPC); isto é, compete à impugnante o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Com efeito, em resumo, assim se posicionou no sentido de que: *i*) Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos; *ii*) A prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital; *iii*) O ônus da demonstração que a sua EFD está errada é da impugnante; *iv*) Pela indivisibilidade da escrituração contábil, o LMC não faz prova contra a EFD e *v*) 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.

No tópico seguinte discorreu sobre “inexistência de presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização”, destacando 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, criando-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).

Pontuou 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, onde: *i*) 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; *ii*) 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 e, iii) Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

Isto posto, ponderou que admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o excesso daquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível, para concluir 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.

Sobre o tópico “a correção técnica do levantamento quantitativo de estoque feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício”, discorreu sobre o controle de estoque nas Ciências Contábeis, o inventário de estoques, frequência de realização de inventários, o controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores – controle fiscal – Livro LMC e EFD, mencionando, ainda, que nos casos 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%, explicando como esses controles são relacionados na EFD.

Reportou-se, também, sobre a posição do Superior Tribunal de Justiça – STJ, sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis, mencionando, a este respeito, a decisão inerente ao REsp nº 1.833.748 – SE (2018/0285259-0) que se posicionou exatamente acerca da cobrança do ICMS sobre os ganhos pelo posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP, cuja ementa transcreveu, da qual se extrai:

(...) ALEGAÇÃO DA EMBARGANTE/RECORRENTE DE QUE HOUVE DILATAÇÃO DO VOLUME DO PRODUTO E NÃO, AQUISIÇÃO DE MERCADORIA, POR CAUSA DA OSCILAÇÃO DE TEMPERATURA – RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE EM ANOTAR TAIS DIFERENÇAS DE QUANTIDADE DE COMBUSTÍVEL E COMPROVAR TAL ASSERTIVA – EXECUTADA/APELANTE QUE NÃO SE DESINCUMBIU DO SEU ÔNUS PROBATÓRIO – INCIDÊNCIA DO ART. 373, I DO NCPC – REGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EDA CDA CORRELATA – PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO – COMPROVAÇÃO DE QUE NÃO HOUVE O PAGAMENTO DO TRIBUTOS SOBRE O EXCESSO ENCONTRADO – MULTA APLICADA NO PERCENTUAL DE 50% SOBRE O IMPOSTO – INEXISTÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO”

Acrescentou que o fisco da Bahia utiliza um critério (1,8387% do volume disponível para comercialização) que garante, com grande margem de segurança, que os ganhos ocorridos além do limite imposto pela legislação são efetivamente devidos a entradas sem documentação discal e não a diferenças de temperatura na comercialização, a evaporação ou a erros de medição.

Discorreu em seguida sobre o fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz para os ganhos registrados na EFD, sustentando, ao final, que se percebe que é apropriado que o parágrafo único do art. 10 se encontre na Seção III da Port. 445/98, que cuida especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamentos quantitativos de estoque, pois é exatamente isto que trata esse parágrafo.

Complementou que além do limite de 1,8387%, o qual considerada conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis no volumes comercializados pelo autuado e passam a ser considerados como omissões de entradas, sendo errado se afirmar que a fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, pois os registros dos ganhos feitos pelo próprio autuado fazem essa prova, considerando ainda dizer que as operações não foram escrituradas, pois o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões.

Discorreu a respeito da alteração procedimental na auditoria de estoques de combustíveis nos postos revendedores introduzidos pela Port. 159/19, que alterou a Port. 445/98, explicando como os trabalhos de fiscalização ocorriam anteriormente a citada Portaria, citou e explicou a fixação do

fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecidos pela Sefaz para os ganhos registrados na EFD, explicando que este percentual foi 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 de três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92, criando-se, com isso, 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*”, o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag. nº 2007509-66.2014.815000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Com isso ponderou 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. Com isso, admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

Com os argumentos acima, concluiu este tópico asseverando que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, seguindo as leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, citou “os livros como meio de prova contra o empresário (Art. 226 do CC) e (Art. 417 do CPC), observando que a escrituração equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, pois se os livros não fizessem prova contra o empresário de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que o sistema estaria irremediavelmente comprometido.

Acrescentou que o ônus da prova incumbe ao autuado, arts. 373, II e 419 do CPC, não podendo, neste caso, o autuado apresentar o LMC como prova contra o registro 1300 na sua EFD, porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda sua extensão.

Discorreu sua a concessão de prazo para regularização da EFD, citando que no caso da presente fiscalização, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos, ao 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).

Acrescentou 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 sem que tenha sido encontrada qualquer inconsistência.

Falou a respeito da inaplicabilidade da Instrução Normativa 55/14, que veio a orientar quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, não havendo porque se falar nesta IN em fiscalização efetuada apenas com os dados da EFD, pois não determina que o fisco deve intimar previamente para prestar esclarecimentos ou sanar eventuais irregularidades/omissões de seus arquivos que estejam visíveis a olho nu, como acredita o autuado.

Quanto aos alegados erros nos registros 1300 da EFD, onde o autuado alega que as informações nelas contidas estão erradas, mas que seu LMC continha as informações corretas, porém, tal argumento não é válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Sobre a falta de apresentação da EFD com o registro 1300 pontuou que o levantamento das omissões de entradas é feito com base nos valores anotados nesse registro, constante da EFD apresentada mensalmente, portanto, a falta de sua apresentação inviabiliza o exame dos ganhos volumétricos dos combustíveis movimentados, prejudicando a fiscalização nos meses que isso não ocorre, porém é possível a realização nos meses efetivamente entregues.

Sobre o cálculo do ICMS devido pelos postos revendedores nas omissões de entradas de combustíveis citou que a legislação aplicável, citou que a Port. 445/98 também tem o propósito de esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, com vistas a proporcionar entendimento uniforme em sua aplicação.

Com isso, discorreu a respeito do ICMS devido como responsável solidário, para concluir que só pode aferir que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN /07 quanto esta infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96.

Discorreu a respeito do ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo, onde destacou que se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais é proporcional àquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, então a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Quanto a apuração do imposto devido, onde o autuado alegou que o ICMS é um tributo de apuração mensal, observou que a apuração do ICMS não é somente mensal pois o art. 24 da Lei nº 7.014/96 dita que o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento, portanto, cabem as normas infralegais a definição dos modos de apuração do ICMS.

Portanto, nos casos de levantamentos quantitativos de estoque, de acordo com a Port. 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício, logo, os volumes tidos como omissões de entradas, com base no parágrafo único do art. 10 da citada Portaria, devem ser totalizados no final do exercício, sempre conforme a legislação vigente à época.

Concluiu pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

Em 30 de setembro de 2021, o presente PAF foi encaminhado em diligência à SAT/COPEC/AUTUANTE, fl. 111, para que fosse cumprido o destaque abaixo:

(...)

*Em vista disto, deliberou esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, pela conversão do presente PAF em diligência a SAT / D AT / COPEC no sentido de que o autuante junte aos autos **mídia digital**, (disco de armazenamento de dados, em arquivo formato texto ou tabela), que possibilite sua abertura, com a totalidade dos demonstrativos/levantamentos elaborados para efeito da autuação, já que, a que consta nos autos, se encontra vazia.*

*Após esta providência, tal fato deverá ser levado ao conhecimento do autuado, fornecendo-lhe cópia da nova mídia a ser gerada com a totalidade dos levantamentos efetuados, devendo ser concedido o prazo regulamentar de reabertura de defesa, 60 (sessenta) dias, para que o autuado se manifeste, devendo ser anexada também pelo mesmo a mídia digital pertinente, **em formato word**.*

*Ocorrendo manifestação pelo autuado, o autuante deverá prestar nova Informação Fiscal, **também em formato word**.*

Atendidas as solicitações supra, o PAF deverá retornar o CONSEF para prosseguimento da sua instrução e posterior julgamento”.

Em atendimento foi juntado à fl. 116, CD-R contendo Planilhas e Informação Fiscal, sendo dado ciência ao autuado de acordo com mensagem DT-e de fl. 118, o qual, em 03/06/2022 ingressou com pedido de dilação de prazo para que cumprir a obrigação da manifestação acerca dos documentos trazidos ao processo pelo autuante, fls.120 e 121, o que foi concedido com a anuência pelo autuante, fl. 130.

Em 29 de agosto de 2022, o autuado apresentou nova defesa, onde, em preliminar, voltou a repetir

os mesmos argumentos aduzidos na defesa anterior, requerendo, em síntese, a nulidade do feito administrativo até a presente data, considerando que somente após a conclusão a que chegou a fiscalização se deu condição para sua manifestação, tendo sido cientificado via DT-e, não indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem, tampouco, pedindo qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis, sendo indubitoso o não atendimento ao insculpido no art. 5º LV da Constituição Federal.

Acrescentou que tudo foi feito unilateralmente, usando sistemas com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária, necessitando de aprimoramento para cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados para a SEFAZ, que contém inconsistências.

Após outras considerações nesta linha de argumentação, concluiu este tópico afirmando que os levantamentos feitos pelo autuante no cruzamento da variação volumétrica admitida pela ANP, registrada no LMC e o registro 1300 da EFD demonstram de forma indubitosa que o sistema foi falho, apresentando inconsistências, ficando patente que somente se poderá levar adiante a fiscalização do modo em que foi feita se houver aprimoramento, com sua ouvida, que está sendo fiscalizado, até mesmo para que possa colher informação da gestora do sistema eletrônico que utiliza, não havendo dúvida, portanto, que o auto de infração é nulo de pleno direito.

Ao se referir ao mérito da autuação, citou que da análise dos levantamentos feitos pelos meios eletrônicos denota-se que os erros tomados como ganhos, na passagem de um sistema para outro do dia, de forma salteada em determinados dias, não existiram, conforme se pode observar através dos demonstrativos elaborados pelo próprio autuante, gerado em função do próprio sistema utilizado pela SEFAZ em cotejo com as informações prestadas através do sped fiscal, com utilização de sistema próprio do posto, surgindo então ganhos que não seriam reais, ensejando que se tenha a falsa impressão de que houve omissão de entradas.

Acrescentou que inexistem dúvidas de que os ganhos não ocorreram, consoante aponta o demonstrativo que efetuou, ora juntado aos autos, juntamente as folhas do LMC correspondente, não obstante toda escrituração do LMC físico se encontrar à disposição da COPEC ou da ASTEC, o que requer.

Afiançou que a compensação entre as perdas e ganhos se dá de forma automática, de um dia para outro, consoante se pode observar nos demonstrativos acostados, sendo inegável que as perdas e ganhos discriminados nos demonstrativos ora apresentados estão corretas, o que, ao seu entender, afasta a acusação de omissão de entradas.

Ressaltou que em todos os meses se fez a indicação no levantamento se houve perdas ou ganhos, cujo fato ocorre por força da evaporação possível, entretanto os erros de ganhos indicados nos levantamentos do autuante advieram de erros no cotejo entre as verificações feitas pelo mesmo e as informações que forneceu, tendo-se as inconsistências apuradas por falha de um ou outro sistema.

Sustentou que os levantamentos que realizou apontam que não existiram “valores de ganhos” e nem omissão de entradas sujeitas a tributação e multa, ficando, assim, impugnados os levantamentos feitos pelo autuante, diante do que consta em seu LMC.

Considera indiscutível a ocorrência de inconsistência dos sistemas que necessita de aprimoramento a fim de que se possa cruzar informações sem que se tenha graves divergências, com a criação de ganhos inexistentes, razão pela qual considera necessária a desconsideração dos levantamentos efetuados pelo autuante a fim de se apurar a verdade que se tem de compras e vendas de combustíveis.

Repisou que no cotejo das perdas e ganhos os referidos dias indicam que houve erro no sistema de apuração e, por isso mesmo foi feito o levantamento dia-a-dia onde se indicou a inconsistência, havendo sempre a compensação entre as perdas e os ganhos.

Pontuou que se lista na autuação vários dias e períodos em que foram tomados valores de ganhos, subtraindo-se os limites utilizados pela SEFAZ de referência a evaporação (1,8387%), até maior do que considerado pela ANP de 0,6%, para indicar existência de omissão de entradas, tudo apurado através do cruzamento das informações contidas no R200, R300, SPED e notas fiscais de entradas, sem que houvesse qualquer omissão por sua parte, consoante se pode verificar com o exame do LMC mantido e ora colocado à disposição da fiscalização.

Considera patente a ausência de fundamentação para manutenção da infração pois não houve “valor de ganho” como apontado na autuação e nem omissão de entrada, o que considera comprovado através dos demonstrativos e cópias do LMC ora juntados aos autos, os quais poderão ser auditados pelos setores especializados.

Disse ser necessário que se desconsidere os levantamentos feitos, iniciando-se novo procedimento fiscal com o fito de se apurar a verdade, sustentando que se levado adiante o levantamento fiscal haverá verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado, não sendo possível que o Estado busque a se locupletar com a cobrança de multa indevida, inclusive com bitributação, quando o próprio sistema de fiscalização deve ser ainda aprimorado, assim como os próprios lançamentos que realizou.

Em conclusão pugnou pela Improcedência do Auto de Infração e requereu o deferimento de todos os meios de provas admitidos em direito, e, de forma alternativa, que se considerada parcialmente a defesa, que se reduza substancialmente as multas aplicadas, além do direito de ser intimado de todos os atos processuais, em especial a informação fiscal, sob pena de nulidade.

O autuante apresentou nova Informação Fiscal, fls. 9.016 a 9.019v, onde repetiu vários argumentos já enfrentados anteriormente relacionados a defesa inicial, destacando que em relação aos alegados erros no registro 1300 da EFD, a prova de eventuais equívocos 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.

Acrescentou 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 os respaldem, tendo aduzido 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 os registros das informações no LMC e no registro 1300 devem ser diários, 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, sendo que não se evidenciaram os fatos escriturados.

Quanto a alegação do autuado de que a informação contida na EFD estava errada, mas que seu LMC continha as informações corretas, considera não ser este um argumento válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD, e considera intrigante o autuado possuir dois registros completamente diferentes que deveriam ser baseados na mesma documentação, conforme já discorreu na informação fiscal anterior, ressaltando, por fim, que nem um único comprovante de medição foi apresentado para que se possa provar que a EFD assinada digitalmente pelo autuado e entregue à Sefaz continha ao menos um único erro e, por consequência seu LMC estaria correto.

Concluiu afirmando que a defesa não elide a autuação.

VOTO

O Auto de Infração sob exame indica a ocorrência de duas infrações à legislação tributária:

- **Infração 01 – 04.07.02:** “Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão 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". Valor lançado R\$ 439.849,49, com multa de 100%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96. O enquadramento com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, II, alínea "b", todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

- Infração 02 – 16.01.02: *"Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal". Multa aplicada no valor de R\$ 136,43 com previsão no art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.*

Vejo que está consignado no lançamento, a título de enquadramento legal da infração 01, que foram considerados como infringidos os seguintes dispositivos legais, todos da Lei nº 7.014/96:

Art. 4º, § 4º, inciso IV, que se refere a presunção de ocorrência de operações ou prestações tributáveis sem pagamento do imposto, ao se verificar entradas de mercadorias ou bens não registrados.

Art. 6º, inc. IV, que se refere a responsabilidade solidária para efeito de pagamento do imposto, qualquer pessoa física ou jurídica, em relação as mercadorias que detiver para comercialização desacompanhadas de documentação fiscal exigível ou documentação fiscal inidônea.

Art. 23, § 6º, que trata da forma da determinação da base de cálculo para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, consignando, no inciso I do § 6º que obedecerá os critérios previstos no citado artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal e desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver, enquanto que em seu inciso II determina que, se as mercadorias estiverem desacompanhadas de documentos fiscais, será em função dos preços indicados através das alíneas "a" e "b", quais sejam, preço de pauta fiscal no atacado, se houver, ou o preço corrente no mercado atacadista do local da ocorrência, acrescido da margem de lucro correspondente, e, na alínea seguinte, preço da pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo no local da ocorrência.

Também foi considerado o regramento estabelecido pelo Art. 10 da Portaria nº 445/98:

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

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

(Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019):

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/1996, art. 6º, IV):

1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/1996;

2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/1996, art. 42, III, "g");

b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea "a" do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/1996); (Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

II - tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, se ficar comprovado que, não obstante a falta de recolhimento do imposto por antecipação, a operação de saída posterior foi tributada normalmente, observar-se-á o seguinte:

a) não se exigirá o imposto que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a multa de 60% (art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/1996); (Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

b) a providência de que cuida a alínea anterior não dispensa a exigência do imposto devido pelo sujeito

passivo na condição de responsável solidário, nos termos da alínea “a” do inciso anterior.

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP). (Parágrafo acrescentado pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

Isto posto, vejo que o autuado citou em sua peça defensiva que o presente auto de infração possui vinculação e depende da manutenção do Auto de Infração nº 2691380040/21-5 “retirado” em 22 de fevereiro de 2021, havendo, pois, a necessidade de serem apreciados e julgados de forma concomitante, posto que este é dependente do julgamento do anterior, sob pena de nulidade.

Vejo que o autuado, em relação ao presente Auto de Infração, repetiu, integralmente, os argumentos defensivos que foram apresentados através da impugnação constante do A.I. acima mencionado, o qual, também foi apreciado por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, atendendo, pois, ao quanto pleiteado pelo autuado.

Tendo em vista as colocações supra, e levando também em consideração, o fato de ter sido também o relator no julgamento do referido PAF, adoto o mesmo procedimento do autuado, e aqui passo a reproduzir toda a fundamentação constante do meu voto ali inserido, por se tratar de enfrentamento de argumento idêntico.

Assim é que, após as considerações supra, vejo que, em preliminar, o autuado apresentou argumentos objetivando a nulidade do lançamento. Como primeiro argumento disse 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, for necessário algum esclarecimento 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, ainda, 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.

Trata-se de 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 julgasse pertinentes, o que também não foi feito.

Ademais, o autuado além de não apresentar na peça defensiva justificativas que porventura viessem a respaldar seus argumentos, foi intimado de forma específica 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 realizados pela Empresa autuada, tudo 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.

Além disso, 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 escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Alegou também o autuado, ainda em preliminar, que a autuação não pode prevalecer sem atender critérios impostos pelo próprio RICMS, não especificando que critérios foram esses, além de normas esparsas aplicáveis, não se podendo tomar somente na inserção do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 e da Portaria 159/19, tendo em vista que a fiscalização abrangeu período iniciado em 1º de janeiro de 2015 até 31 de dezembro de 2019, não havendo como retroagir a norma para alcançar período anterior e somente se tomar dia a dia para se considerar a existência de omissão.

Analisando tais argumentos vejo que, mais uma vez, razão não assiste ao autuado. A este respeito valho-me e acolho o posicionamento externado pelo autuante através da sua informação fiscal, quando assim se expressou: (...) *a modificação da Port. 445/98 através da Port. 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como seus prepostos devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD, estabelecendo novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141 do CTN, permite sua aplicabilidade imediata, retroagindo à data da ocorrência do fato gerador, à luz do constante no art. 144, § 1º do CTN”*.

Quanto ao precedente existente neste CONSEF, arguido pelo autuado 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 procedimental 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 é que concordo inteiramente com o autuante quando citou que *“Por ser norma*

procedimental, 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.

Ainda em preliminar, o autuado se posicionou no sentido de que o Estado não pode 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 tão somente um dia e desprezando todo o resto, somente glosando aqueles em que se teve sobra/ganho, sem se importar com as perdas ou mesmo com as distorções causadas pelos sistemas que usa ou pelo próprio da Sefaz.

Não vejo que houve qualquer desvirtuamento do LMC por parte da autuação. Convém aqui se 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”*.

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 julgasse 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

viesses 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 sobre/ganho, sem se importar pelos sistemas usados pelo posto e pela própria Sefaz.

Analisando as peças que constituem os presentes autos, não vejo que houve qualquer desvirtuamento do LMC por parte da autuação. Convém aqui se 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 sobre/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, o presente PAF foi objeto da realização de duas diligências, que, ao meu ver, suprem o pedido realizado pelo autuado, que fica indeferido na forma pleiteada, visto que não foram apresentados pelo sujeito passivo elementos ou fatos concretos que dessem margem a realização de diligência objetivando dirimir quaisquer dúvidas, que, ao meu ver, de acordo com o constante nos autos, inexistem. Os exemplos inseridos pela defesa a título de possíveis equívocos que teriam sido cometidos pelo autuante, não se confirmaram, tampouco foram trazidos, apresentadas ou comprovadas pelo mesmo as ditas inconsistências no sistema.

Assim é que, analisando os argumentos apresentados pelo autuado, relacionados ao mérito da autuação, sintetizados no relatório que antecede este voto, verifiquei que são os mesmos que foram trazidos 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 0193-03/20-VD**, cuja relatora foi a I. Julgadora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, 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, configuraria *bis in idem*, sendo mantido, entretanto, incólume a exigência relacionada

aos demais períodos, que é a mesma indicada no presente Auto de Infração, qual seja: *“O Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$ 6.435.310,16, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10) de terceiro desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2019.*

Desta maneira, à luz da análise dos argumentos trazidos pelo autuado na presente peça de defesa, os quais são absolutamente iguais ao apresentados em relação ao PAF acima referido, e por comungar e concordar totalmente com a fundamentação constante do aludido Voto proferido pela 3ª JJF, peço a devida vênica para incorporar e integrar ao presente voto excerto extraído do mesmo, ante à similaridade dos fatos existentes entre ambos os processos, especialmente em relação aos argumentos defensivos que, a rigor, conforme já assinalado, são os mesmos:

“(…)

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 defendente apresentou o entendimento, de que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o conseqüente 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 conseqüentemente, 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 defendente 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 defendente, 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, inexistente, 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 defendente apresentou entendimento de que a constatação de “omissão de saídas” pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. 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 defendente 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.

Cumpra 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 defendente, 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 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).

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 coaduna 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. Constato 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 2ª Instância deste CONSEF, em sede de apreciação dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados em relação a decisão recorrida, consoante o recente Acórdão nº 0058-11/21-VD, da 1ª 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.

De maneira que, em conformidade com o quanto acima exposto, e considerando que neste lançamento foi atribuído ao autuado a falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais, cuja apuração se deu com base na verificação de variação volumétrica em índices acima do admitido pela ANP, e de acordo com os registros efetuados pelo próprio autuado em sua Escrituração Fiscal Digital/LMC, Registro 1.300, considero que a exigência tributária está respaldada pelos dispositivos legais mencionados no início deste voto, razão pela qual julgo subsistente a Infração 01.

Quanto a infração 02, que trata de penalidade pecuniária no valor de R\$ 136,43 pela falta de registro de notas fiscais de entradas na EFD pelo autuado, vejo que os argumentos defensivos que foram apresentados não elidem a acusação, até porque o autuado não negou a falta de registro das notas fiscais, ao contrário, tentou justificar a falta de registro, porém, não obteve êxito em seus argumentos. Mantenho a penalidade aplicada. Infração 02 subsistente.

Observo, porém, em relação a multa aplicada na infração 01 no percentual de 100%, com citação de previsão no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, o percentual correto nos casos de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária é de 60%, conforme se infere da Portaria 445/98, Art. 10, inciso I “b”, razão pela qual faço a adequação da penalidade para o percentual de 60%, pertinente a falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do PMPF, que foi o objeto da autuação.

Quanto 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 fato de existir expressa previsão na Lei nº 7.014/96 neste sentido.

Assim é que, com base em tudo quanto acima alinhavado e considerando que os alegados erros sugeridos pelo autuado não se confirmaram, de acordo com a análise pormenorizada levadas a efeito pelo autuante, e reafirmando que o LMC não pode fazer prova contra a EFD e, ainda, 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, que caberiam ao mesmo apontar e comprovar, apesar da remessa dos autos em diligência para esse fim específico, porém sem atendimento pelo autuado, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração em face da adequação do percentual da multa aplicada em relação a infração 01.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0041/21-1** lavrado contra **POSTOS RENASCER LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 439.849,39**, acrescido da multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação de natureza acessória no valor de **R\$ 136,43**, prevista no inciso IX do mesmo dispositivo legal citado, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.83705.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF 23 de maio de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR