

A. I. Nº - 269138.0014/21-4
AUTUADO - M G DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/07/2023

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0136-04/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatado que o levantamento fiscal tomou por base a variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrado no LMC/EFD Registro 1300, cujo excesso, não comprovado, configura omissão de entradas de combustíveis, sobre o qual deve se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Mantidas ambas as exigências. Não acolhidas as arguições de nulidade. Adequação do percentual da multa aplicada em relação a infração 02. **3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NOS LIVROS FISCAIS DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.** Itens não impugnados. Infrações 03 e 04 mantidas. Não acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Auto de Infração expedido em 22/02/2021 para reclamar crédito tributário no total de R\$ 128.708,09, em decorrência das seguintes imputações:

- **Infração 01 – 04.07.01:** *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”.* Valor lançado R\$ 91.016,10, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, todos da mesma Lei, e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

- **Infração 02 – 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento discal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.* Valor lançado R\$ 9.736,48, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, da mesma Lei, e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

- **Infração 03 – 16.01.01:** *“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\$ 267,26 com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 04 – 16.01.02:** “Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), não tributável sem o devido registro na escrita fiscal”. Multa aplicada no valor de R\$ 27.688,25 com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de sua Representante Legal, ingressou tempestivamente com Impugnação ao lançamento, fls. 24 a 39v, tendo, inicialmente, efetuado uma síntese da acusação, para, em seguida, apresentar preliminares objetivando a nulidade do Auto de Infração.

Como primeira preliminar se reportou a **“Inobservância do Devido Processo Legal e vícios procedimentais”**, onde citou o Art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal para respaldar seu argumento, arguindo que os elementos que consubstanciam um lançamento fiscal devem estar obrigatoriamente revestidos dos requisitos formais e materiais de validade e, além disso, devem estar bem descritos e definidos, a fim de permitir a ampla defesa do contribuinte, nos termos dos arts. 15, II, “c” e 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.

Neste sentido disse que os atos praticados pelo autuante não foram devidamente personificados com sua assinatura para que produzam os seus efeitos legais, não se revestindo dos requisitos formais de validade.

Após se reportar ao Art. 10, § 1º, III do RPAF/BA, citou jurisprudência deste CONSEF objetivando respaldar seu argumento, e concluiu este tópico pontuando que diante da não observância aos princípios basilares prescritos na Carta Magna e em especial aos artigos regulamentares citados, requereu que o Auto de Infração seja julgado nulo, para refazimento da ação fiscal a salvo das falhas cometidas.

A título de segunda preliminar intitulada **“Do direito à ampla defesa e contraditório”**, discorreu sobre fundamentos jurídicos a este respeito, citou doutrina, para adiante informar que no presente caso não recebeu as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo da suposta omissão de entradas de combustível, que originou a cobrança do imposto, motivo pelo qual fica caracterizado o cerceamento do direito de defesa, devendo ser fulminado pela nulidade o lançamento.

A este respeito indagou como o autuante encontrou as quantidades de volume disponível para aplicar o percentual limite de ganho de 1,8387% e se esses demonstrativos fazem parte do lançamento fiscal, reiterando a necessidade de anulação do lançamento.

Como terceira preliminar de nulidade **“Insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas”**, destacando que o presente lançamento fiscal busca amparo na **“presunção de ocorrência de operação sem o pagamento do imposto”** (Art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, especificamente de omissão de entradas, que presume omissão anterior de receita, conforme extraído dos dispositivos considerados como infringidos pelo autuante, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, transcrito, afirmando que tal dispositivo não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou substituição tributária, enquanto a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que anteriormente aos períodos indicados na autuação ocorreram vendas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e que, conseqüentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando, assim, receita não tributada.

Pontuou que, partindo dessa premissa legal, o autuante retirou do LMC informações registradas como **“ganhos”**, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, elegendo apenas os **“ganhos diários”** como elementos componentes da apuração e efetuou totalizações anuais dos supostos **“ganhos”**, do qual deduziu o percentual de 1,8387%, cujo resultado foi considerado **“ganho excessivo”**, sendo erigida à condição de omissão de entradas, ocorrência que, a teor das Portarias 445/98 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques em

exercícios fechados.

Com base nestes argumentos suscitou que seja declarada a nulidade do lançamento fiscal por ofensa ao art. 18, inciso IV “a” do RPAF/BA, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, e, por via conexa, da base de cálculo, ocasionando, por conseguinte, cerceamento do direito de defesa.

Adiante pontuou que o autuante apenas utilizou os registros feitos no LMC a título de ganhos, filtrando apenas a parte da escrituração que entendeu conveniente, agindo assim, além de atentar contra o conjunto de normas que diz ter seguido, criou quantidades surreais de omissões de entradas.

Observou que em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de omissão de receitas anteriores, sozinha não justifica a cobrança do ICMS, porque, ainda que tenha havido operações anteriores realizadas sem emissão de notas fiscais, que poderia justificar a presunção, essas operações não ensejariam na falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga ICMS pelas vendas.

Asseverou que de acordo com os demonstrativos anexos ao Auto de Infração, o autuante utilizou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas, com isso, entende que a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, sendo impossível a efetiva ocorrência de ganhos diários de milhares de litros de combustíveis.

Disse que, na verdade, a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente que efetuou, e que não teve a oportunidade de explicar ou corrigir as inconsistências conforme previa a redação anterior do § 4º do art. 247 do RICMS/BA.

Sustentou que a Portaria 445/98 foi criada para *“esclarecer o alcance das disposições contidas na Lei nº 7.014/96”*, estabelecendo um conjunto de normas procedimentais, não podendo ser interpretada de forma apartada, por isso, a utilização isolada do seu art. 10, parágrafo único, cria uma nova hipótese de presunção de ocorrência de operações tributáveis, sem pagamento do imposto, não contemplada pelo parágrafo 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Apontou como sendo outro vício na apuração, a constituição diária de *“ganhos”*, de forma apartada do conjunto de auditoria de estoques, observando que a auditoria se reporta a exercícios findos e ante a impossibilidade de apuração diária, somente se pode interpretar a inovação feita pelo parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19 como sendo ganhos diários registrados um dos componentes da auditoria de estoque, portanto, considera-lo de forma apartada, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Registrou que a Portaria 159/19 tem aplicabilidade a partir da data da sua publicação, não podendo retroagir para prejudicar o contribuinte, ao tempo em que, ainda que a interpretação espelhada no auto de infração fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, considerando esta colocação apenas como medida de segurança na medida em que resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado para condução da ação fiscal.

Após tecer outras considerações a respeito do tema defendido, pontuou que, se acaso cometeu alguma infração, esta se limitou ao campo das obrigações acessórias, ou seja, inconsistências nas EFD, possível de multa expressa em lei.

Questionou, por fim, a multa aplicável, visto que a Portaria 445/98 preconiza que a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurado mediante levantamento quantitativo, e, considerando que este não foi realizado de forma regular, mas apenas um de seus componentes, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta e não comprovada infração.

Ao ingressar ao mérito da autuação reportou-se ao que intitulou “*Dos erros declarados na EFD/LMC*”, dizendo que os registros encaminhados e transmitidos à SEFAZ, através da EFD, especialmente o Registro 1300, contém inconsistências que resultaram no apontamento da infração atinente às omissões de entradas, que não correspondem à verdade material dos fatos, considerando ser evidente que os valores apurados são indevidos na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (inconsistentes), para respaldar a apuração por presunção, que considera ilegal.

Disse que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, logo que solicitado, no prazo de 60 dias, contados do prazo de protocolo desta defesa, citando que está apresentando, em anexo, mídias contendo os lançamentos “originais”, usados na autuação, solicitando que após a informação fiscal seja reaberto o prazo para defesa.

Ressaltou que os valores e as quantidades constantes das DMAs, integrantes do sistema SEFAZ/BA, em relação a todo o período autuado, demonstram os valores totais das movimentações, sendo mais uma prova da inexistência de qualquer aquisição fora de distribuidoras e com a substituição tributária aplicada.

A este respeito requereu revisão no lançamento, a ser efetuada por auditor estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material, revisão esta que poderá atender inclusive o disposto na IN 56/07, adotando outros roteiros de fiscalização.

Sustentou que o parágrafo único da Portaria 159/19 não pode ser utilizado de forma isolada e não se aplica a fatos pretéritos, e no que se refere à fórmula para aplicação do percentual de 1,8387%, os registros diários de ganhos são apenas um dos componentes da auditoria de estoques, mesmo assim não podem ser considerados para fins de auditoria regulada pela Instrução Normativa, diariamente e exclusivamente.

Acrescentou que a apuração, por exercício fechado, como normatizado pela Portaria 445/98, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições), os quais devem constar das planilhas de auditoria.

Disse que, por fim, investigou seus registros de entradas e não identificou entradas que não tenham sido registradas em sua escrita fiscal, inexistindo no PAF qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação, razão pela qual a acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos seguidos.

Citou que as planilhas de apuração dos preços médios unitários indicam aquisições exclusivamente do distribuidor Petrobrás, não sendo identificada qualquer operação sem documento fiscal.

Voltou a mencionar que nos termos da Port. 445/98, existe a distinção entre mercadorias sujeitas ao regime norma de apuração e a substituição tributária, razão pela qual haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista pela IN 56/2007 sobre as receitas omitidas.

Concluiu pugnando pela improcedência do Auto de Infração.

Prosseguiu, passando a tecer considerações acerca do “*Princípio da Legalidade Tributária*”, onde, ao seu entender, somente podem ser exigidos tributos ou aumentos por meio de Lei, “*Princípio da Verdade Material*”, onde asseverou que não omitiu entradas de combustíveis e tampouco deixou de cumprir com suas obrigações fiscais, do “*Dever-Dever da Autotutela*” destacando que a autoridade administrativa deve reapreciar os atos impugnados, rogando, finalmente que sejam admitidas as razões defensivas apresentadas, sob pena de se estar desrespeitando os princípios retro mencionados.

Passo seguinte, passou a contestar a multa aplicada, ao argumento de encorpa caráter confiscatório, com afronta as garantias constitucionais, tecendo considerações jurídicas a este respeito, transcrevendo decisão de Tribunais Superiores, para concluir que a Carta Magna, em

seus artigos 145, § 1^a e 150, IV, prescreve a vedação do confisco, restando claro, ao seu entender, que restou configurado o caráter confiscatório e abusivo da multa aplicada, a qual, deve ser reduzida ou anulada por este órgão julgador.

Ao final, apresentou os seguintes pedidos:

- Nulidade do lançamento para refazimento da ação fiscal a salvo de falhas;
- Nulidade do lançamento pelo não recebimento dos levantamentos elaborados pelo autuante;
- Nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como medidas, base de cálculo e cerceamento ao direito de defesa;
- Nulidade do lançamento por descumprimento de normas legais, especialmente a Lei nº 7.014/96, IN 56/07 e a Portaria 445/98, no que se refere ao roteiro de auditoria aplicado;
- Que após a informação fiscal seja reaberto o prazo para defesa;
- Que o PAF seja convertido em diligência ou perícia, por fiscal estranho ao feito, para revisão das quantidades apuradas que culminaram nas supostas omissões de entradas;
- Que seja reconhecido o efeito confiscatório da multa aplicada a fim de que seja reduzida ou declarada nula;
- Que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O autuante apresentou a primeira Informação Fiscal, fls. 56 a 78, onde em relação aos argumentos de nulidade trazidos pela defesa passou a se posicionar na forma a seguir apresentada.

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

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

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

Acrescentou que, da mesma forma, é impossível fornecer qualquer documento pelo domicílio tributário eletrônico sem que esse seja autêntico, já que esse sistema também só pode ser acessado mediante *login* e senha privativos do auditor fiscal, aduzindo que ainda que não estivessem assinados, não se poderia dizer que os documentos não são autênticos, à luz do constante no RPAF-BA que dita:

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

(...)

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

Quanto a alegação de não recebimento de cópias dos demonstrativos anexos ao auto de infração,

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

Em seguida se reportou aos princípios da legalidade e da verdade material, onde se referiu a doutrina, asseverando, em seguida, não ter fundamento a censura do autuado, pois a EFD faz prova contra o mesmo 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, acrescentando que isso não significa que o autuado não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados, porém, nesse caso, cabe ao mesmo demonstrar com base em documentos de origem externa ou na 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, isto é, compete ao autuado o ônus da prova de que sua escrita está errada.

Quanto ao questionamento referente a aplicação retroativa do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, pontuou que no caso específico dos postos revendedores de combustíveis (PRC), os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD, então, dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98:

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

Neste sentido destacou que até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário (RI), entretanto, já com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação, assim, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no RI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha.

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

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

Dessa forma, afirmou 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.

Ao se reportar a inexistência de “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização, mencionou que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970) e “calculado com base em índices técnicos de

ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92, apontando que, com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima) “de uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag Nº 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

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

Desta maneira, afirmou que ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física:

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

Aduziu que estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível, afirmando 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.

Reportou-se, em seguida, quanto ao intitulado “O princípio da proibição do confisco como limitação ao poder de tributar”, citando que nos termos da jurisprudência do STF são inconstitucionais as multas aplicadas em patamares superior a 100% e, como no Estado da Bahia o art.45 da Lei nº 7.014/96 estabelece reduções de 70%, 35% e 25% para a multa, considera afastada qualquer possibilidade de se considerar confiscatórias as penalidades impostas.

Em seguida discorreu a respeito da “*correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício / O controle dos estoques nas Ciências Contábeis*”, pontuando que a Portaria nº 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”.

Isto posto, passou a discorrer sobre “inventário dos estoques” e a frequência de realização dos inventários, para, em seguida, se reportar ao que denominou “*O controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores*”, citando, inicialmente, sob a ótica do controle fiscal o Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital, destacando que

no caso dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso e são inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas, sendo que, além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico, o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos ali indicados.

Citou que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas, sendo que, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92), resumindo que, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%.

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

Nessa ótica, aduziu que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300, também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300, repisando que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é repetido todos os dias, e a cada dia é feito de forma independente, com medições e anotações próprias e sem qualquer conexão ou vínculo com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

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

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

Sustentou que o trabalho da fiscalização fica, assim, simplificado, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300,

enquanto que a prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o contribuinte já a possui, portanto, não considera correta a afirmação do autuado de que há “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”.

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

Adentrou ao intitulado fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD, explicando tecnicamente como ocorrem as variações de temperatura a que os combustíveis são submetidos, destacando que o percentual de 1,8387% trazido no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis, portanto, é deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92. Com isso, há uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar de uma dilatação volumétrica típica.

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

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

Após as ponderações acima, concluiu este tópico pontuando que:

- A inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 pela Port. 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD. Portanto, hoje, não é mais correto dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”. Também, é errado afirmar que foi empregado “método não contemplado pela Portaria 445/98”, ou que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.

- Por ser norma procedimental, as alterações feitas pela Port. 159/19 na Port. 445/98 retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN. Sendo assim, é

equivocado dizer que a “Port. 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação”.

- Recente decisão do STJ (REsp nº 1.833.748) deixa claro que é correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis e que é responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade.

- Além do limite de 1,8387% imposto pela Sefaz Bahia, limite esse bastante conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela impugnante e passam a ser considerados como omissões de entradas. Daí, é errado afirmar que a “fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais”, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são o registro das omissões de entradas levantadas pelo próprio empresário. Também, é falacioso afirmar que “não se pode dizer que as operações não foram escrituradas”, pois, o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões.

- É enganoso afirmar que “é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos”, pois, o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 não trata de presunção, mas tem seu percentual deduzido a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis, que são tabeladas pela legislação e utilizadas pelos postos revendedores no seu dia a dia, de forma que é impossível pelas leis da física que haja um ganho volumétrico dos combustíveis além do limite de 1,8387%. A impugnante pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos e, certamente, constatará que o limite trazido pela Sefaz a cobre com larga folga.

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

Ressaltou que o percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite, ao tempo em que, obviamente erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados, dizendo que além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido, sendo que a prova desse tipo de erro deve ser feita pelo contribuinte “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 2.1.

Nessa linha, salientou que:

- Refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontramos erro algum.

- Verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum.

- Checou se os valores registrados no campo VOL_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300, e, novamente, não encontrou qualquer divergência.

Sobre “*Os supostos erros na fiscalização apontados pela impugnante / O cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas*”, pontuou que o autuado alegou que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD. Considera que essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Por isso, sustentou ser errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”, como pode parecer à primeira vista, apontando um exemplo com a indicação de que não há propagação de erros de um dia para o outro.

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

Portanto, asseverou que para sustentar minimamente a alegação de que houve erros de medição, o posto revendedor deve apresentar a tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua medidora ou informar a precisão do medidor automático de tanque (ATG) para que a fiscalização possa avaliar a plausibilidade dos erros alegados estabelecendo limites para eles, aduzindo que, por exemplo, não seria crível a alegação de que um ganho de 100 litros se deveu a um erro de medição quando isso só fosse possível por uma leitura com erro de dezenas de unidades na régua de medição.

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

No tocante aos erros nas anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor, disse que um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques do posto sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente, porém, como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva, já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda, sendo que, em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária. Portanto, a prova da ocorrência desse erro deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1. Por exemplo, pode-se solicitar ao fornecedor uma cópia do recibo de entrega do combustível.

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

Quanto as movimentações entre postos feitas sem documentação fiscal, ressaltou não ser incomum a movimentação de combustíveis entre postos, apesar de ser proibida pela ANP. Normalmente é feita entre postos da mesma empresa, mas nada impede que ocorra entre empresas distintas, porém isso deveria ser feito através de nota fiscal, mas pode ocorrer que ela não tenha sido emitida fazendo com que o volume de entrada pareça um ganho volumétrico. E, na devolução, da mercadoria recebida sem nota, sendo feita também sem nota, aparecerá uma

perda. Nesse caso, não haveria imposto a pagar, apenas infração de obrigação acessória, mas isso deve ser devidamente demonstrado pela defesa.

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

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

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

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

- Na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD. Logicamente, pode haver erros de escrituração, mas esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam.
- A cada dia são feitos os levantamentos dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis dos postos revendedores, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos. Isso garante que a cada dia as medições registradas sejam independentes das dos dias anteriores e subsequentes.
- Não tem fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques autônomo.
- É um erro grosseiro proclamar que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor.
- Os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexadas ao auto de infração, portanto, não há que se falar que houve “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”. Apenas, por economicidade não anexamos todos os campos do registro 1300 uma vez que a impugnante já os tem.
- A simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD da impugnante. Os erros devem ser devidamente provados pela impugnante.

Nos tópicos a seguir, discorreu “*Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor. Os livros como meio de prova contra o empresário*”, destacou com base nos art. 226 do Código Civil e art. 417 do CPC que a escrituração equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, pois, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido. Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa, admitindo que, contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário - arts. 373, II, e 419, ambos do CPC.

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

Em seguida adentrou a questão relacionada a utilização na fiscalização da escrituração fiscal digital (EFD) e sua validade jurídica, (Art. 247 do RICMS/BA), observando que os documentos fiscais são assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais, do tipo A1 ou A3, expedidos, em conformidade com as regras do ICP-Brasil, pelos representantes legais ou seus procuradores e têm validade jurídica para todos os fins, nos termos dispostos na MP-2200-2, de 24 de agosto de 2001.

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

Neste sentido aduziu que uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão, por exemplo, seria inconsistente informar o ano de nascimento de alguém como 1920 e a sua idade como sendo de 50 anos. Nesse caso, seria necessário pedir esclarecimentos acerca de qual das duas informações estaria correta, a primeira ou a segunda?

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

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

Disse que, à primeira vista, pode parecer que essa norma atinge todas as fiscalizações com arquivos eletrônicos, mas a sua leitura revela que ela se dirige exclusivamente à utilização de arquivos no formato do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), sem tratar em momento algum dos arquivos EFD, citando que ela faz referência aos registros “50” e “74” presentes no SINTEGRA, mas não na EFD e trata especificamente das infrações dos incisos “i” e “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei 7.014/96, mas não daquela prevista na alínea “I” do mesmo inciso e do mesmo artigo dessa lei, relativa à “EFD”.

Portanto, asseverou, não há que se falar na aplicação dessa instrução normativa à fiscalização efetuada apenas com os dados da EFD, e, por isso, não “determina que o fisco deve intimar previamente o contribuinte para prestar esclarecimentos ou sanar eventuais irregularidades / omissões de seus arquivos que estejam visíveis a “olho nu”, como acredita o autuado.

No que pertine aos alegados erros nos registros 1300 da EFD sustentou que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega, acrescentando que não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de

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

Em relação ao alegado uso do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova de erros na EFD, considera não ser um argumento válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD, não adiantando apenas alegar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do Auto de Infração, que não correspondem aos registros do LMC”, porém, cabe ao autuado demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II, do CPC.

Considera inusitado e intrigante o autuado obter registros tão diferentes na EFD e no LMC quando eles se fundamentam na mesma documentação, portanto, escriturar exatamente as mesmas informações obtidas nas mesmas fontes em registros diferentes não deveria de forma alguma gerar resultados diferentes, na prática, o autuado acaba por ter dois livros que deveriam ser iguais, mas que são distintos e servem a propósitos diversos: um é para a ANP, o outro, para a Sefaz.

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

Adiante pontuou que não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo autuado, daí, não ter sido necessário intimá-lo para que fizesse as devidas correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD, acrescentando que nenhuma das alegações defensivas de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada” e que houve “erros escriturais” ou “erros de sistema” ou “erros de medição” foi devidamente provada, sendo que os levantamentos feitos e anotados pelo autuado na EFD são diários e independentes, não se podendo tomar dois ou mais dias em conjunto para “demonstrar” que os ganhos se cancelam com as perdas, também não se pode usar os levantamentos de dois dias seguidos para “provar” que houve erro na indicação da data de entrada de combustível no tanque – mormente quando a nota fiscal correspondente, como acontece em todos os casos, está devidamente registrada com data de entrada exatamente igual à da entrada anotada no registro 1300.

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

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

(...)

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

(...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas.

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

Naquilo que se relaciona ao ICMS devido como responsável solidário, aduziu que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária, dessa forma, conforme o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” (art. 10, I, “a”, da Port. 445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei nº 7.014/96:

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

(...)

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

Desta maneira concluiu que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei nº 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Ao se reportar ao ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo, ressaltou que as omissões de entradas não são nada mais nada menos do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonogando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos, restando claro, então, que é equivocado aplicar os dispositivos da IN 56/07 sem que se leve em consideração a adição das entradas sem documentação fiscal.

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

A este respeito aduziu que a apuração do ICMS não é somente mensal, como acredita o autuado, pois o art. 24 da Lei nº 7.014/96, desde 01/01/2006, dita que o “o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento”, cabendo, pois, às normas infralegais a definição dos modos de apuração do ICMS devido, acrescentando que no caso dos procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques, de acordo com a Port. 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício, sendo assim, os volumes de ganhos tidos como omissões de entradas com base no parágrafo único do artigo 10 da Port. 445/98 devem ser totalizados ao final do exercício, e, por conseguinte, também a apuração do ICMS se dará ao final do exercício, sempre conforme a legislação vigente à época.

Em conclusão asseverou que restou demonstrado que:

- O ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, IV, da Lei nº 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da IN 56/07.
- O cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor deve seguir a IN 56/07;

contudo, como demonstrado acima, quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

- É errado afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da “presunção” somente se aplica aos contribuintes que comercializem, ao tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, desconsideraríamos o fato de que também são comercializados combustíveis adquiridos sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos.

- Também, é errado pretender aplicar a “proporcionalidade” da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

- A apuração do ICMS devido nos levantamentos quantitativos de estoque deve ser feita por exercício, como determina a Port. 445/98.

Concluiu pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

Em 30 de julho de 2021, o presente PAF foi convertido em diligência, fl. 80, no sentido de que fossem adotadas as seguintes providências:

(...)

*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.*

Pede-se, também, que seja juntada mídia com o inteiro teor da Informação Fiscal, em formato word.

*Após esta providência, tal fato deverá ser levado ao conhecimento do autuado, fornecendo-lhe cópia da mídia a ser gerada com a totalidade dos levantamentos efetuados, acima citados, devendo ser concedido o prazo regulamentar de reabertura de defesa, 60 (sessenta) dias, para que o autuado se manifeste, se assim o desejar, com juntada também de mídia digital pertinente a sua manifestação, **em formato word, inclusive em relação a Impugnação inicial**.*

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

(...)

Tal solicitação foi atendida consoante mídia digital afixada à fl. 83, com concessão de reabertura do prazo para defesa, oportunidade em que o autuado se manifestou de acordo com o constante às fls. 86 a 110, onde, após descrever as infrações adentrou ao mérito da autuação, referindo-se a questão da variação volumétrica em relação a ambas as infrações, onde se exige ICMS por omissão de entradas de combustíveis e, em consequência, por antecipação tributária.

Pontuou que o autuante informou que tudo foi apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do permitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, questionando que índice é este que não está na legislação do ICMS.

Argumentou que ocorrida a substituição tributária está encerrada a fase de tributação, que ocorreu na refinaria da Petrobrás, pelo PMPF vigente, alcançando até o consumidor final.

Considera ser evidente que os combustíveis sofrem retração ou dilatação a depender da temperatura ambiente e tendo em vista que a Refinaria faz a retenção do ICMS pela temperatura de 20°, por força de Lei, naturalmente que o volume transportado, até chegar ao Posto Revendedor, aumentara e haverá um ganho em quantidade (volumétrico) que não cabe cobrança de ICMS.

A este respeito pontuou ser este o entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que considera que a dilatação volumétrica é fenômeno físico, e não jurídico, não se amoldando a descrição legal que autoriza a incidência do imposto, transcrevendo, neste sentido, diversas ementas de julgados oriundos desse e. Tribunal.

Com esse argumento, asseverou que não há que se falar em omissão de entrada de combustíveis, porquanto a sobra encontrada no levantamento fiscal decorre de variação volumétrica de combustíveis líquidos por conta de aumento de temperatura.

Voltou a se reportar ao que intitula “*Insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas*” repetindo todos os argumentos já apresentados na Impugnação inicial, destacando, igualmente, que a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente que efetuou, e que não teve a oportunidade de explicar ou corrigir as inconsistências, conforme previa a redação anterior do § 4º do art. 247 do RICMS/BA, ponderando, ainda, que se o autuante validou os lançamentos de “ganhos”, há também de validar as “perdas”, efetuando as devidas compensações.

Em relação ao mérito, voltou a se reportar e a trazer os mesmos argumentos relativos ao denominado “*erros declarados na EFD/LMC*”, e, por igual, em relação aos argumentos relacionados aos princípios da legalidade tributária e da verdade material, do Poder-Dever da autotutela, da cobrança de multa com caráter confiscatório, com afronta as garantias constitucionais, apresentando, ao final, os mesmos pedidos já formulados anteriormente, acrescentando, apenas, que o PAF seja convertido em diligência ou, perícia a ser realizada por auditor estranho ao feito para revisão das quantidades apuradas que culminaram nas imputações combatidas.

O autuante apresentou a segunda Informação Fiscal, fls. 119 a 131v, onde, inicialmente efetuou uma “introdução” relacionada aos fatos arguidos pela defesa e, em seguida, adentrou as questões preliminares, a partir da abordagem a respeito da “*violação dos princípios da legalidade e da verdade material*”, adentrou aos demais temas defensivos, nada acrescentando de novo.

Em 28 de abril de 2022, mais uma vez o PAF foi convertido em diligência, com o seguinte destaque:

(...)

Foi juntada à fl. 84, uma Mensagem DT-e emitida em 29/09/2021, a qual consta como não lida pelo autuado e, por igual, não contém data de ciência e data de leitura, significando dizer que, para todos os efeitos, o autuado não tem ou não teve conhecimento dessa mensagem.

Apesar do autuado ter ingressado em 18/11/2021 com nova Impugnação, cadastrada como Manifestação do Contribuinte, nela não consta qualquer menção a diligência solicitada.

Desta maneira, e para que no futuro não seja alegado cerceamento ao direito de defesa, decidiu esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal por nova conversão deste PAF em diligência para que sejam adotadas as seguintes providências:

- 1- Que seja juntado aos autos, conforme já solicitado anteriormente, mídia digital, em formato word, com o inteiro teor da informação fiscal de fls. 56 a 78.*
- 2- Que seja efetivamente entregue ao autuado mídia digital contendo todos os demonstrativos, analíticos e sintéticos que serviram de base à presente autuação.*
- 3- Que seja reaberto o prazo de defesa, devendo, ainda, o autuado ser intimado para esclarecer, documentalmente, no mesmo prazo acima a ser concedido, o motivo das perdas ocorridas e registradas em sua EFD/LMC, devendo tal manifestação ser acompanhada de mídia digital em formato word.*
- 4- Ocorrendo manifestação do autuado no prazo mencionado, o autuante também deverá se pronunciar, juntando aos autos tal manifestação também em formato word.*

(...)

Tal solicitação foi atendida pelo autuante consoante consta no despacho de fl. 140.

O autuado voltou pela terceira vez a se manifestar nos autos, fls. 149 a 180, reproduzindo, praticamente, os termos da manifestação anterior, suscitando, porém, equívoco na aplicação da multa no percentual de 100% na infração 02, quando, ao seu entender, o correto seria o percentual de 60% consoante previsão contida no art. 10, inciso I, alínea “b” da Port. 445/98, c/c o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Por sua vez o autuante apresentou, também, sua terceira informação fiscal, fls. 206 a 218, não inovando em nada em relação a informação fiscal anterior, concordando apenas com o autuado quando a indicação incorreta do percentual da multa de 100% para a infração 02, o qual concorda que é de 60%.

VOTO

O Auto de Infração sob análise foi lavrado para imputar ao autuado o cometimento de quatro infrações com repercussão na legislação do ICMS, e estão postas conforme abaixo:

- **Infração 01 – 04.07.01:** *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”*. Valor lançado R\$ 91.016,10, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, todos da mesma Lei, e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

- **Infração 02 – 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento discal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*. Valor lançado R\$ 9.736,48, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, da mesma Lei, e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

- **Infração 03 – 16.01.01:** *“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\$ 267,26 com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 04 – 16.01.02:** *“Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), não tributável sem o devido registro na escrita fiscal”*. Multa aplicada no valor de R\$ 27.688,25 com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

O sujeito passivo não impugnou as infrações 03 e 04, relacionadas a penalidades por descumprimento de obrigações de natureza acessória, nos valores respectivos de R\$ 267,26 e R\$ 27.688,25, as quais ficam mantidas.

Foram arguidas preliminares de nulidade do Auto de Infração, as quais passo a enfrentar.

A primeira delas diz respeito a inobservância do devido processo legal e existência de vícios procedimentais. Para justificar seu argumento foi alegado ausência de assinatura pelo autuante, com ofensa ao inciso IX, do art. 39 do RPAF/BA.

Não é o que vejo nos autos. Verificando suas peças constitutivas constatei que tanto o Auto de Infração quanto os demonstrativos que lhe embasa, se encontram devidamente assinados pelo autuante e também saneados pelas autoridades competentes da SAT/COPEC, portanto, não acolho essa arguição de nulidade do Auto de Infração.

Não obstante, valho-me das informações postas pelo autuante, para acrescentar que atualmente os documentos são, em regra, gerados e manuseados em meio eletrônico, sendo, neste caso, a identificação feita por um *login*, que deve ser reconhecido pelo sistema eletrônico, cuja autenticação é feita com senha, que o sistema confere, sendo que o procedimento de lavratura do crédito tributário é exclusivamente feito no SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário, enquanto que o fornecimento do auto de infração e dos seus anexos é feito pelo domicílio

tributário eletrônico que somente pode ser acessado com a obrigatoria autenticação eletrônica, sendo impossível elaborar um auto de infração e seu demonstrativo de débito que não sejam autênticos.

De maneira que é impossível fornecer qualquer documento pelo domicílio tributário eletrônico sem que esse seja autêntico. Ademais, ainda que os documentos não estivessem assinados, não se poderia dizer não são autênticos, à luz do constante no Art. 15 do RPAF-BA:

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

(...)

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

Portanto, não há que se falar em inobservância do devido processo legal.

Quanto a alegação de cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório em razão de falta de entrega dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo autuante para efeito de embasamento do lançamento, esta questão foi saneada e superada a contento no decorrer da fase instrutória do processo, na medida em que houve a conversão do mesmo em diligência com esse objetivo, o que foi cumprido pelo autuante, que apesar de afirmar que já havia entregue anteriormente todas as peças constitutivas da autuação, processou a entrega solicitada por esta Junta de Julgamento, com a devida reabertura do prazo de defesa, em duas oportunidades, sendo que, em ambas, o autuado se pronunciou e não mais voltou a questionar esse fato.

Superada, pois, esta arguição de nulidade.

A título de terceira preliminar de nulidade foi arguida insegurança da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas. Este é outro argumento que não vejo como possa ser acolhido, posto que, de acordo com os fatos demonstrativos e planilhas que integram os autos, não vislumbro qualquer insegurança na determinação da infração. Ao contrário, ao meu ver, a acusação se encontra posta de forma segura e objetiva, possibilitando ao autuado todos os meios ao exercício pleno da defesa. Esta, aliás, é uma questão que será aprofundada quando do exame do mérito.

Quanto ao argumento de que a autuação recaiu sobre a escrituração inconsistente que efetuou e que não teve a oportunidade de explicar ou de corrigir, vejo que não se justifica este argumento na medida em que os fatos geradores abarcados pela autuação se referem aos exercícios de 2016 e 2017, enquanto que o Auto de Infração só foi lavrado em fevereiro/2021, portanto, decorrido tempo suficiente para serem detectadas as possíveis inconsistências, não confirmadas, e se processar de forma espontânea as possíveis correções, se necessárias fossem.

Outro registro que considero necessário ser feito diz respeito a alegação defensiva no sentido de que, em outras palavras, 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 fundar 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 os períodos de 2016 e 2017, 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”.

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 ...”*.

O autuado ainda 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 sobre/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 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”*.

Isto posto, também não acolho este argumento defensivo.

Superadas, pois, as arguições de nulidades apresentadas pelo autuado, passo ao exame do mérito, destacando de imediato, que indefiro a solicitação de diligência formulada pelo autuado para que seja processada uma revisão no lançamento por auditor fiscal estranho ao feito, pelo fato do mesmo não ter apresentado elementos consistentes que justificassem a realização de tal revisão, e levando em consideração, também, que os elementos probatórios anexados aos autos pelo autuante são suficientes para formação do meu convencimento na qualidade de julgador.

As questões que envolvem o presente lançamento, **relacionadas as infrações 01 e 02**, aqui analisadas conjuntamente, tal como procedeu o autuado, até porque a segunda infração é decorrente da primeira, já foram enfrentadas por este Conselho de Fazenda e, em particular por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, onde atuei como relator, portanto já possuo uma percepção consistente dos fatos a serem enfrentados, levando em consideração, naturalmente, que cada processo possui suas peculiaridades, porém, a matéria é a mesma.

Assim é que, já me posicionei em mais de uma oportunidade em relação a matéria idêntica à que ora se encontra sob apreciação, e, à luz de tudo quanto exposto no relatório que antecede o

presente voto, não vejo como modificar meu entendimento já externado em outros processos por mim relatados, razão pela qual, volto a me valer dos fundamentos já por mim esposados em outros julgamentos, a exemplo do que se relaciona 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, que manteve o lançamento, com exclusão apenas de parcela que já havia sido incluída em Auto de Infração anterior, abarcando a mesma exigência, nos mesmos períodos contidos naquele Auto de Infração, situação esta que, se mantida, naquele caso, configuraria *bis in idem*, sendo mantido, entretanto, incólume a exigência relacionada aos demais períodos, 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, consequentemente, 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 se assemelham aos apresentados em relação ao PAF acima referido**, e por comungar e concordar totalmente com a fundamentação constante do aludido Voto proferido na 3ª JJF, **peço a devida vênia para incorporar e integrar ao presente voto excerto extraído do mesmo, ante à similaridade dos fatos existentes entre ambos os processos:**

“(…)

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 consequente cerceamento do seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f” da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o

percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o 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/ventas 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.

Cumprindo 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. Constatado 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 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, conseqüentemente, confirmando a exigência tributária na forma decidida pela Junta de Julgamento, cuja matéria envolvida, é absolutamente idêntica à que ora se aprecia.

Faço o registro de que o autuado indagou como foi calculado o percentual de 1,8387%, que informo ser o constante no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, e, conforme esclarecido pelo autuante, “foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis, o qual é deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos

como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP) de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92, havendo, com isso, uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar de uma dilatação volumétrica típica”.

Observo que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos por ocasião das defesas que foram apresentadas, o que deveria ser comprovado mediante registro no Livro 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, não prevalecendo, pois, o argumento defensivo que não houve por parte do Estado devolução do fato gerador presumido, recolhido antecipadamente, até porque o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, resultando na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

Já em relação à variação positiva registrada e não comprovada, o entendimento é no sentido de 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.

Por outro lado, a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, que 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, disciplina e respalda a exigência fiscal, conforme se verifica: *“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”.*

Isto posto, entendo que no caso de 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, razão pela qual considero que o levantamento fiscal se encontra posto de forma correta, não merecendo, ao meu ver, qualquer reparo.

Em relação específica a infração 02, 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 retro mencionados e amplamente acima analisados.

Observo, porém, em relação a multa aplicada 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, 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 valor acrescido, que foi o objeto da autuação.

Quanto ao pedido do autuado para que seja reduzido substancialmente a multa aplicada, por considera-la conter caráter confiscatório, observo que, por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal, este órgão julgador administrativo não possui competência para tal fim, assim como para declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta, *ex vi* o Art. 167, I do RPAF/BA, as quais ficam mantidas, observada a adequação do percentual relativo a infração 02, pelo fato de existir expressa previsão na Lei nº 7.014/96 neste sentido.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração ante a adequação do percentual da multa da infração 02 de 100% para 60%, mantendo, porém, as exigências imputadas que somam R\$ 128.708,09.

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 **269138.0014/21-4**, lavrado contra **M G DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 100.752,58**, acrescido da multa de 100% sobre R\$ 91.016,10 e de 60% sobre R\$ 9.736,48, com previsão no Art. 42, incisos III, alínea “d” e II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais, além das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$ 27.955,51**, previstas no inciso IX do citado diploma legal citado, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF 28 de junho de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA