

A.I. Nº - 269138.0180/20-3  
AUTUADO - LIMA & CAVALCANTI DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/10/2023

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0198-04/23-VD**

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

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 12/11/2020 para reclamar crédito tributário no total de R\$ 11.148.477,55, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação: *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, 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”*.

O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23-A, inciso II, todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

Cientificado do lançamento, o autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 46 a 58, onde, em preliminar, suscitou a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que somente depois da conclusão a que chegou o autuante se deu condição de manifestação por sua parte, fazendo-se uma cientificação de início de ação fiscal, com ciência através do DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, não indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem tão pouco pedindo qualquer explicação, ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis, não atendo, assim, ao insculpido no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Disse que não houve qualquer comunicação acerca do pedido de verificação de planilhas com a indicação de diferenças apontadas, enquanto que as omissões apontadas foram por pura presunção, mesmo porque se criou ambiente de fiscalização tomando-se tão somente o movimento diário (Portaria 159/2019) em clara agressão ao princípio da legalidade, porquanto a lei estabelece período diversos e não diário, tanto que a fiscalização tomou o período anual, contudo faz a indicação por dia, para fim de supor a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvado seu direito de comprovar a presunção apurada, na medida em que se fez o levantamento com base no LMC e se demonstrou a inocorrência de ganhos para serem tributáveis.

Asseverou que não houve correção na marcha dos procedimentos administrativos investigatórios, não se fazendo cientificação do início da ação fiscal e houve o pedido de verificação das

planilhas sem que tenha sido analisada as explicações dadas.

Acrescentou que os vícios do sistema poderiam ser detectados e comprovados ao se analisar todos os dados constantes no LMC que escriturava, o qual é mantido para conferência, acaso necessária, através de perícia ou mesmo através da Assessoria Técnica do órgão julgador, evidenciando que a não adoção da diligência para levantamento de erros existentes no levantamento feito por meio eletrônico, sem ao menos considerar que em alguns dias se tem ganhos, porém, em outros perdas, existindo correspondência entre um e outro, sendo isto o que requer.

Disse que encaminhou informações fiscais através do Sped Fiscal que possui algumas inconsistências e que pode gerar erros, e que nem sempre possui equipamentos de medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, o que também o faz de forma manual, destacando que, de um modo ou de outro, tem-se pequenas ou grandes inconsistências, sendo que quando há erro em um dia, pode ser corrigido no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos, colocando à disposição da COPEC/SEFAZ/CONSEF, a título de prova, seu livro LMC para verificação e cotejo com o levantamento feito, afirmando que o referido livro encontra-se correto.

Acrescentou que o autuante se ateve apenas a colocar no sistema que estaria sendo fiscalizado, não lhe dando conhecimento do que estaria sendo feito e nem mesmo como se estava realizando os atos fiscalizatórios, tomando conhecimento de que a fiscalização seria de modo eletrônico, cruzando informações diversas através de um sistema que se denominou LMC/REGISTRO 1300 da EFD, onde se encontra inconsistências resultando em supostas irregularidades, voltando a se referir que a fiscalização toma somente supostos ganhos e despreza inteiramente as perdas.

Diz que o sistema de fiscalização da SEFAZ utilizado para lavratura do Auto de Infração necessita ser aprimorado, bem como os utilizados pelos postos, a fim de que se possa afastar as inconsistências possíveis e se evite a lavratura de autos de infração sem atender a critérios impostos pela própria legislação estadual, não se podendo tomar somente na inserção do parágrafo único do art. 10 da Portaria Sefaz nº 445/98, e pela Portaria nº 445/19, mesmo porque a fiscalização abrangeu período iniciado em 1º de janeiro de 2015 até 31 de dezembro de 2019, não havendo a norma como retroagir para alcançar período anterior e somente se tomar dia a dia para considerar existência de omissão, sem que se tenha participação ativa do próprio fiscalizado para apresentar manifestação acerca do encontrado, antes mesmo de se lavrar o auto de infração.

Em suma, com base nos argumentos acima delineados, requereu a nulidade do Auto de Infração.

Também em preliminar, voltou a requerer a nulidade do Auto de Infração salientando que o Estado da Bahia, através de Convênio, incluído na EFD no Registro 1300 pelo Ato COTEP/ICMS nº 9 de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, resolveu adotar o LMC para fins de fiscalização sem que isso pudesse autorizar o desvirtuamento do que consta na legislação federal citada, para tomar as sobras ou ganhos, em face das variações volumétricas, como se tivesse a hipótese de incidência para gerar a cobrança de ICMS, indagando que circulação de mercadoria ocorreu e como se tomar sobras e ganhos como fato gerador de imposto.

Neste sentido disse que a SEFAZ desconheceu a Portaria DNC nº 26 de 13.11.1992 que foi instituída visando objeto bem diverso de ser fato gerador de imposto, ao tempo em que, na sua própria justificativa para edição da norma fez constar: *“RESOLVE: Instituir o livro movimentação de combustíveis (LMC) para registro diário, pelos PR’s dos estoques e movimentação de compra e venda de produtos e dá outras providências”*, transcrevendo os “considerandos” inseridos pela referida Portaria, dentre os quais a necessidade de facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS e do IVVC pelas Fazendas Estaduais e municipais, respectivamente.

Com isto ponderou que não há qualquer indicação de verificar a incidência de ICMS nem, tampouco, estabelece que a norma de fiscalização deve ser tomada de forma diária, tanto que se exige o encadernamento mês a mês, mencionando outros fatos constantes da citada Portaria.

Desta maneira sustentou que não se pode tomar as sobras ou ganhos como hipótese de incidência

do imposto, muito menos com a aplicação do parágrafo único do art. 10 da Portaria Sefaz 445/98 e Portaria 159/2019, transcrevendo seus arts. 1º, 2º, 3º e 5º, ao tempo em que, após tecer outras considerações a respeito desta questão enaltecendo adiante que não poderia a SEFAZ editar a Portaria 159/119, que alterou a Portaria 445/98, que dispõe sobre os procedimentos relacionados ao levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, para tornar possível a sobra/ganho do LMC para se ter base de cálculo para cobrança do ICMS, tentando dar cunho de legalidade ao passar a possibilidade de perda por evaporação de 0,6% para 1,8387% (art. 10, parágrafo único da referida portaria).

Concluiu este tópico defensivo asseverando que não pode o Estado desvirtuar o LMC, tomado no sped fiscal como registo 1300 para realizar cobrança de ICMS, sob a fundamentação de que haveria omissão de entrada, tomando somente um dia e desprezando todo o resto, apenas glosando aqueles em que se teve sobra/ganho sem se importar com as perdas ou mesmo com as distorções causadas pelos sistemas utilizados pelo próprio posto e pela própria Sefaz.

Estes, portanto, foram, em síntese, os argumentos trazidos pelo autuado a título de segunda preliminar de nulidade do Auto de Infração.

Ao adentrar ao mérito da autuação, disse que em análise ao levantamento efetuado pelos meios eletrônicos, denota-se que os erros apurados nas variações volumétricas, tomados como ganhos, na passagem de um sistema para outro, de forma salteada em determinados dias ou de forma seguida, não existiram, conforme pode ser observado através do demonstrativo apresentado pela própria fiscalização, gerado através do sistema da SEFAZ, em cotejo com as informações prestadas através do sped fiscal, com utilização do sistema próprio do posto, surgindo então ganhos que não seriam reais, ensejando que se tenha a falsa impressão de que houve omissão de entrada, o que não ocorreu.

Após outras considerações a respeito desta questão, citou que não se pode desconhecer que os fatos geradores do ICMS só podem ser constatados após verificação da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, não se podendo tomar as colocações do parágrafo único, art. 10 da Portaria 445/98 e 159/19 como fato gerador do imposto, não se podendo desprezar as relações jurídico-tributárias, os princípios da segurança e certeza, o que vem a tornar desfundamentados e ilegítimos os lançamentos tributários com base em suposição, sem que se observe os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade, os quais considera que foram vilipendiados, não havendo, no presente caso, condição de cobrança do imposto pela presunção de omissão.

Citou que nos julgamentos havidos pelas Câmaras de Julgamento deste CONSEF, e, também, por suas Juntas, se tem notícias que se considera que não havendo prova da existência de fato gerador do ICMS, com entrada de mercadorias sem registro ou que tenha ocorrido fraudes ou adulterações, não se pode apenar por presunção, transcrevendo, a este respeito excerto de voto extraído do Acórdão nº 0214-04/15 proferido pela 4ª JJF.

Sustentou que a autuação decorreu de aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração já que, ao cobrar o imposto por presunção não restou comprovado nos autos os fatos que poderiam sustentar a presunção, o que torna a autuação insegura, ocasionando a hipótese de nulidade contemplada pelo Art. 18, inciso IV, “a” do RPAF/BA.

Asseverou que a presunção utilizada fica ultrapassada com a demonstração de que os ganhos não existiram e a tomada destes ganhos diários macula a legislação, cuja fiscalização deveria seguir com a tomada mês a mês, semestral ou anual, em obediência as próprias leis, citando a este respeito o art. 305 do RICMS/BA que estipula que as regras de apuração do imposto a serem observadas é por período mensal.

Disse que o levantamento fiscal que aponta diferenças apuradas e exemplificam os erros das distorções dos sistemas e das variações volumétricas constantes do levantamento, que aponta ganhos inexistentes, o que ensejou suposta omissão de entrada por presunção, não tem qualquer amparo legal, cujo fato adveio de erro do próprio sistema, na medida em que quando se faz o

levantamento real e indiscutível do LMC físico, que subtrai e conserta possível lançamento errado efetivado no sistema, não se podendo dizer que a informação encaminhada deve prevalecer como verdade absoluta, quando se tem comprovações inequívocas de que não houve omissão, ressaltando que em 01 de janeiro de 2015 consta no relatório da fiscalização volume de estoque de fechamento e não de abertura, causando com isto distorção nos dias subsequentes.

Para fim de comprovação do quanto acima alegado cita que foram indicadas omissões nos dias 15/01/2015, 16/01/2015 e 17/01/2015, referente ao óleo diesel BS500 Comum, respectivamente de 27.101,85, 32.994,13 e 38.994,13, quando isto não existiu, ficando evidente quando se faz o levantamento através do LMC físico, onde se denota que houve grave erro no levantamento fiscal, através do registro 1300, podendo isto ser constatado entre o levantamento feito e os LMC's, o que requer que seja efetuado, inclusive com concessão de novo prazo para defesa.

Passou a citar uma série de erros que considera como integrantes do demonstrativo elaborado pelo autuante, fl. 54, referente ao produto óleo diesel S500, mencionando que em 01 de janeiro de 2015 consta no relatório da fiscalização volume do estoque de fechamento e não da abertura, o que causa distorção, podendo ter graves erros em função do sistema, por lançamento indevido por erro do autuante, falta de compensação entre dias ou mesmo pela existência de repetição de produtos recebidos de forma indevida.

Em seguida, de igual forma, passou a apontar erros existentes em relação aos produtos óleo diesel BS 10, fl. 54v e 55, voltando a sustentar a hipótese da compensação entre os dias de perdas e ganhos, afirmando que os fatos arguidos ocorrem em todos os dias apontados no levantamento realizado pelo autuante, citando que traz à colação dos autos demonstrativos de cada um dos combustíveis comercializados e que também junta cópia dos LMC's físico que abrange os dias anteriores e posteriores das datas consignadas no levantamento fiscal.

Com isso requereu que seja efetuada revisão no levantamento fiscal visto que, naquele que realizou não apurou a existência de perdas ou de ganhos e nem tampouco omissão de entradas para que se faça a tributação.

Considera indiscutível a ocorrência de inconsistência dos sistemas, pedindo aprimoramento a fim de que se possa cruzar informações sem que se tenha grave divergências, com criação de ganhos inexistentes, sustentando que o cotejo das perdas e ganhos nos referidos dias indica que houve erro no sistema de apuração, por isso mesmo foi feito o levantamento dia a dia onde se indicou a inconsistência, havendo sempre a compensação entre as perdas e ganhos ou então a demonstração de que houve inconsistência do próprio sistema, alcançando o que manteve e aquele utilizado pela SEFAZ, complementando que pode ser feita a conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC, o que requereu.

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

Sustentou que não se poderá tomar, no presente caso, o que estabelece o § 4º, do Art. 4º da Lei nº 7.014/96 para acatar a presunção da ocorrência de operações ou prestações tributáveis por conta de variação volumétrica diária, sem pagamento de imposto, porque não houve o ingresso de combustíveis não registrados e, aqui, segundo afirma, já se fez a comprovação da improcedência, não se podendo se manter a presunção, visto que, houve apenas o levantamento eletrônico pelo autuante, sem prova de graves ocorrências e nem se caracterizando a hipótese de possível fraude ou adulteração, não havendo, portanto, fundamentação para manutenção da autuação.

Após tecer outras considerações que julgou necessárias a manutenção dos seus argumentos, concluiu a peça defensiva, requerendo que lhe sejam deferidos todos os meios de prova



admitidos em direito, indicando a juntada posterior de documentos que se fizerem necessários, para que seja julgado improcedente o presente Auto de Infração.

De forma alternativa pontuou que se considerada parcialmente a defesa apresentada, que seja reduzida substancialmente a multa apontada, afastando-se a bitributação e a cobrança de multa sobre mercadorias não recebidas ou mesmo que foi para simples remessa.

Impugnou o preço médio adotado pela fiscalização, tomado para cada combustível, por ano, considerando que a média que se toma não seria representativa dos preços de bomba, ocorrendo sempre variação para mais ou para menos, o que implica em se ter preço médio divergente do real.

Concluiu requerendo o direito de ser intimado de todos os atos procedimento administrativo, todos os meios de prova em direito admitidos e, em especial, o levantamento do LMC do posto e a avaliação das notas fiscais de ingresso de todas as mercadorias, além da revisão de todo o levantamento fiscal.

O autuante apresentou Informação Fiscal, de acordo com os docs. de fls. 74 a 91, onde, inicialmente, elaborou um sumário dos fatos, e, em seguida, a título de introdução, se pronunciou em relação aos argumentos suscitados pela defesa.

Tais argumentos se relacionam a falta de cientificação do início da ação fiscal, de que não houve correção na marcha dos procedimentos administrativos investigatórios, uma vez que esses ocorreram sem a possibilidade da sua manifestação no curso das apurações, e sem o acesso a todos os dados do cruzamento feito com os sistemas disponíveis.

Disse, também, em síntese, que houve agressão aos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade, que as omissões apontadas foram por pura presunção, que vê real e indiscutível má-fé no levantamento de dias em que ocorreu o suposto ganho-sobra, desprezando-se outros dias em que houve perda, que não houve busca pela verdade material, com existência de prova.

O autuante passou a contestar os argumentos trazidos pela defesa a título de nulidade da ação fiscal e do Auto de Infração, discorrendo acerca da obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização, expondo que o procedimento de lançamento pode ser dividido em duas fases: a oficiosa, que se encerra com a notificação e a contenciosa que pode ser instaurada com a impugnação por parte do sujeito passivo.

Com isso discorreu a respeito da ampla defesa na fase oficiosa, onde o procedimento fiscal que antecedeu o lançamento tem natureza inquisitorial e investigatória, não se aplicando os princípios do contraditório e da ampla defesa, não havendo, assim, violação do art. 5º, LV da Constituição Federal, visto que não há possibilidade de manifestação no curso das apurações.

Em seguida se reportou a ampla defesa na fase contenciosa, onde foi possibilitado ao autuado o acesso a todos os dados para efeito de cruzamento, tendo em vista que o lançamento foi integralmente baseado no Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), ao qual o autuado tem acesso, enquanto que os demonstrativos anexados são um resumo dos fatos por economia, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Após tecer outras considerações jurídicas acerca dos questionamentos apresentados pelo autuado, pontuou que este se queixou de que:

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

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

Disse que isso não significa que o autuado não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, *in fine*, do CPC), mas, nesse caso, cabe ao mesmo demonstrar, “*com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos*” (Normas Brasileira de Contabilidade), a incorreção dos lançamentos feitos na EFD (art. 373, II do CPC), isto é, compete à impugnante o ônus da prova de que sua escrita está errada.

Passou a se reportar quanto a inexistência de presunção de omissão de entradas no procedimento realizado, pontuando que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo – ANP, de forma conservadora, sendo mais de três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92, criando-se, com isso, uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “*fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura*”, o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag. nº 2007509-66.2014.815000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

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

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

A título de conclusão do presente tópico o autuante assim se pronunciou:

- a. Devido à sua natureza inquisitorial e investigatória, não cabe a aplicação do contraditório e da ampla defesa na auditoria fiscal que levou à lavratura do auto de infração.
- b. O lançamento foi baseado nos dados do Speed Fiscal e esses estão disponíveis à impugnante. Não houve, portanto, cerceamento à ampla defesa.
- c. Os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores. Desse modo, não há que se falar em prejuízo à ampla defesa.
- d. Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos. (...) a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital, o LMC não faz prova contra a EFD, o ônus da demonstração de que sua EFD está errada é do autuado (...).
- e. O parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 não traz qualquer presunção, antes impõe um limite para os ganhos anotados que é uma dedução feita a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis informados na legislação do setor.

No tópico, item 3 da Informação Fiscal, intitulado “*Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoque feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício*”, discorreu sobre inventário de estoques, frequência de realização de inventários, o controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores – controle fiscal – Livro LMC e EFD.

Reportou-se, também, sobre a posição do Superior Tribunal de Justiça – STJ, sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis, mencionando, a este respeito, a decisão inerente ao REsp nº 1.833.748 – SE (2018/0285259-0) que se posicionou exatamente acerca da

cobrança do ICMS sobre os ganhos pelo posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP, cuja ementa transcreveu, da qual se extrai:

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

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

Em seguida passou a se reportar a alteração procedimental na auditoria de estoques de combustíveis nos postos revendedores introduzida pela Portaria 159/19 que alterou a Portaria 445/98. Neste sentido disse que até a Port. 159/19 a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles referentes aos chamados exercícios em aberto e a exercício fechado, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou a partir do momento em que foi acrescentado o Parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98:

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

Com isso asseverou que acima do percentual de 1,8387%, no Estado da Bahia, com suas características climáticas próprias, é possível concluir com segurança que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na escrituração, tendo havido, necessariamente, entradas omitidas.

Com esse raciocínio simplificou seu trabalho, afirmando que os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300, sendo que, a prova da infração é a própria anotação na EFD, não sendo necessário exibir por dia todas as informações da EFD, uma vez que o autuado já as possui.

De acordo com esse entendimento afirmou não ser 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 compõem a auditoria de estoques foi utilizado.

Ressaltou que 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.

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

Complementou que além do limite de 1,8387%, o qual considerada conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pelo autuado e passam a ser considerados como omissões de entradas, sendo errado se afirmar que a fiscalização não

apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, pois os registros dos ganhos feitos pelo próprio autuado fazem essa prova, considerando ainda dizer que as operações não foram escrituradas, pois o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões.

Quanto aos alegados erros cometidos pela fiscalização no sentido de que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD, considera que não pode prosperar tal argumento, pois 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.

Para efeito de conclusão deste tópico disse que na realização do trabalho foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 13109 e 1320 da EFD, sendo que, logicamente, pode haver erros de escrituração, mas esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis que indicam.

Disse, também, que 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.

Ao final pontuou que a simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD do autuado, sendo que, tais erros devem ser devidamente provados pelo autuado.

Adiante discorreu a respeito dos livros como meio de prova contra o empresário (art. 226 do CC e 417 do CPC), citando que a escrituração equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, sendo que, no presente caso, não pode o autuado apresentar o LMC como prova contra o registro 1300 da sua EFD, porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Em seguida discorreu acerca da validade jurídica da EFD, os alegados erros nos seus registros, os quais não basta a alegação de que ocorreram erros de sistema e erros de medição, sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde.

Analisou os exemplos trazidos pelo autuado sobretudo o referente que no dia 01 de janeiro de 2015 consta no relatório da fiscalização volume de estoque de fechamento e não de abertura, causando distorção nos dias subsequentes, sustentando que não procede tal assertiva na medida em que os demonstrativos com as omissões de entradas não há referência aos estoques de fechamento ou de abertura, contestando, pontualmente, os demais exemplos apresentados pelo autuado.

Em conclusão disse que é obrigação do empresário manter seus livros sem erro ou inconsistências, pois estes fazem prova contra si mesmo, que não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo autuado, que nenhuma das alegações de que seus registros foram efetuados de forma equivocada, e que houve erros escriturais, do sistema ou de medição, enquanto os levantamentos efetuados pelo autuado e anotados em sua EFD são independentes.

Acrescentou que pela indivisibilidade da contabilidade o LMC não pode fazer prova contra a EFD enquanto que nenhum dos exemplos apresentados pelo autuado está correto, enquanto que o art. 24 da Lei nº 7.014/96 estabelece que o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento, cabendo as normas infra legais a definição dos modos de apuração do ICMS devido, sendo que, no caso, os levantamentos quantitativos de estoque, de acordo com a Port. 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício, sendo que, os volumes tidos como omissões de entradas, com base no parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, devem ser



totalizados no final do exercício.

Concluiu pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

Em 17 de maio de 2021, o processo foi convertido em diligência à SAT/COPEC/AUTUANTE, fl. 96, nos termos abaixo reproduzidos:

*Trata-se de Auto de Infração que teve sua expedição ocorrida em 12/11/2020 para reclamar crédito tributário no total de R\$ 11.148.477,55, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação: “Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”.*

*O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23-A, inciso II, todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.*

*Na assentada da sessão de julgamento realizada nesta data, foi questionado por um dos membros desta Junta de Julgamento se constava nos autos a integralidade dos levantamentos levados à efeito pelo autuante para chegar à conclusão exposta na autuação.*

*Apesar das verificações levadas a efeito na fase de instrução processual ter levado em conta as planilhas apensadas aos autos, foi deliberado por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal que o presente PAF seja encaminhado em diligência à 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) com a totalidade dos demonstrativos/levantamentos elaborados para efeito da autuação, já que, a que consta nos autos, se encontra vazia.*

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

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

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

Após o atendimento do quanto acima solicitado, fl. 101, e tendo o PAF sido declarado estar concluída a instrução e encaminhado para inclusão em pauta para julgamento, fl. 105v, na assentada da sessão de julgamento realizada no dia 16.02.2022, o processo foi mais uma vez convertido em diligência à SAT/COPEC, fl. 109, nos termos a seguir reproduzidos:

*O Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 12/11/2020 para reclamar crédito tributário no total de R\$ 11.148.477,55, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação: “Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”.*

*Na assentada da sessão de julgamento realizada no dia 16.02.2022, o julgador João Vicente Costa Neto solicitou vista aos autos, em face dos argumentos defensivos no sentido de que a fiscalização considerou para efeito de determinação de omissões de entradas somente supostos ganhos, desprezando inteiramente as perdas ocorridas.*

*Neste sentido, posteriormente, após análise nas peças que integram os autos o i. Julgador propôs o encaminhamento dos autos em diligência, tomando como parâmetro o seguinte exemplo:*

**LMC**

DESCR_ITEM	COD_NCM	COD_COMB	DT_FECH	ESTQ_ABERT	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAIDAS	ESTQ_ESCR	VAL_AJ_PERDA	VAL_AJ_GANHO
GASOLINA ORIGINAL C ADITIVADA	27101259	320102002	20150101	11.818,800	-	11.818,800	2.616,200	9.202,600	32,000	-
OD B S-500 ORIGINAL	27101921	820101012	20150101	84.981,000	-	84.981,000	18.530,980	66.450,020	20.326,020	20.045,000
ETANOL HIDRATADO	22072010	810101001	20150101	-	-	-	-	-	-	-
OD B S-10 ORIGINAL	27101921	820101034	20150101	31.675,000	-	31.675,000	6.003,000	25.672,000	2.607,000	3.006,000
GASOLINA ORIGINAL C ADITIVADA	27101259	320102002	20150102	9.170,600	7.000,000	16.170,600	4.524,700	11.645,900	-	56,100
OD B S-500 ORIGINAL	27101921	820101012	20150102	66.169,000	90.000,000	156.169,000	30.799,000	125.370,000	43.978,000	44.209,000

Registro 1300-01/01/2015

DESCR_ITEM	Y	COD_NCM	COD_COMB	DT_FEC	NUM_TANQUE	ESTO_ABERT	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAIDAS	ESTO_ESCR	VAL_AJ_PERDA	VAL_AJ_GANHO
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150101	2	19.197,000	-	19.197,000	3.182,980	16.014,020	9.497,020	-
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150101	4	19.197,000	-	19.197,000	5.665,000	13.532,000	9.875,000	-
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150101	5	12.161,000	-	12.161,000	2.967,000	9.194,000	954,000	-
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150101	6	20.220,000	-	20.220,000	3.874,000	16.346,000	-	8.003,000
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150101	7	5.535,000	-	5.535,000	-	5.535,000	-	10.465,000
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150101	8	413,000	-	413,000	-	413,000	-	-
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150101	9	4.928,000	-	4.928,000	-	4.928,000	-	100,000
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150101	10	3.104,000	-	3.104,000	2.842,000	262,000	-	1.477,000
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150101	14	226,000	-	226,000	-	226,000	-	-
Total Jan/2015											20.326,020	20.045,000
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150102	2	6.517,000	15.000,000	21.517,000	5.031,000	16.486,000	-	10.411,000
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150102	4	3.657,000	23.000,000	26.657,000	8.731,000	17.926,000	-	11.271,000
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150102	5	8.240,000	-	8.240,000	6.309,000	1.931,000	-	22.153,000
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150102	6	24.349,000	23.000,000	47.349,000	6.048,000	41.301,000	16.801,000	-
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150102	7	16.000,000	-	16.000,000	-	16.000,000	5.077,000	-
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150102	8	413,000	-	413,000	-	413,000	-	-
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150102	9	5.028,000	-	5.028,000	-	5.028,000	100,000	-
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150102	10	1.739,000	7.000,000	8.739,000	4.680,000	4.059,000	-	374,000
OLEO DIESEL B S500 COMUM		27101921	820101012	20150102	14	226,000	22.000,000	22.226,000	-	22.226,000	22.000,000	-
											43.978,000	44.209,000

Consoante se verifica nos quadros acima, tem-se que no mês de janeiro/15 houve um registro de ganhos de 44.209.000 litros de combustíveis, considerado como omissão de receita, enquanto no mesmo mês foi registrada uma perda na ordem de 43.978.000, não considerada pelo autuante.

Diante deste exemplo, repetido em outros meses, decidiu esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal que o presente PAF fosse convertido em diligência no sentido de que o autuante adote as seguintes providências:

1 – Intimar o autuado para que este esclareça, documentalmente, o real motivo das perdas registradas, podendo ser citado, especificamente, o exemplo acima, se assim preferir.

2 – Ocorrendo manifestação pelo autuado, esta deverá ser apreciada pelo autuante, apresentando as devidas fundamentações, sendo que, se aceitas as justificativas porventura apresentadas pelo autuado, deverão ser elaborados novos demonstrativos dos cálculos e dos valores devidos.

3 – Atendidas as solicitações supra, o presente PAF deverá retornar ao CONSEF para conclusão da sua instrução e posterior julgamento.

Em pronunciamento à fl. 113, o autuante se posicionou no sentido de que fossem entregues ao autuado, cópia das fls. 109 e 110 deste PAF, para que este esclarecesse, documentalmente, o real motivo das perdas registradas, de acordo com intimação constante à fl. 115.

Em atendimento, o autuado se manifestou conforme fls. 118 e 119, assim se posicionando:

“1 – Como existe a solicitação para esclarecer o real motivo das perdas, tem-se a informar que as perdas foram indicadas no demonstrativo que se juntou com a peça defensiva, onde ficou evidenciado que poderia ocorrer perdas em um dia e ganhos em outros, o que de fato importa é se fazer a compensação em ditos dias, inclusive podendo haver a compensação em mais de um dia, existindo discriminação de todas as perdas e onde se juntou os documentos necessários à prova.

2 – Não se deixou dúvida quanto ao motivo das perdas, como: Perdas por processo de evaporação, leitura equivocada na medição ou mesmo quando escriturações no registro do LMC, etc. Denota-se, deste modo, que pode ocorrer erros, o importante é que todos os acontecimentos sejam justificados de forma clara e circunstanciada não existindo assim motivação para que se venha repetir dia a dia o que já foi feito, Basta verificar o demonstrativo e, se verá claramente as perdas como também os ganhos e, as compensações que se operou quando esses fatos ocorreram.

3 – Falta se apreciar o requerimento feito no sentido de que se encaminhe os autos para confirmação ou não do alegado na defesa, para a assessoria técnica do próprio CONSEF.

4 – Ressalvando mais uma vez as justificativas foram declinadas na defesa no que diz respeito as perdas e ganhos, sendo desnecessária a repetição dia a dia, por já constar dos demonstrativos juntados.

5 – Assim, pede que o feito tenha prosseguimento e, que depois de colhida informações junto ao autuante sejam encaminhados os autos a ASTEC para avaliação dos levantamentos que foram feitos nos autos, tanto aqueles de responsabilidade da SEFAZ, como aqueles realizados pela empresa autuada, tudo com o fito de esclarecer os fatos, aclarando toda a situação para que se tenha um julgamento justo, criterioso e, por conseguinte a NULIDADE do citado Auto de Infração, por ser um direito de fato.”

O autuante voltou a se pronunciar, fls. 123 e 123v, sustentando que os argumentos trazidos pelo autuado em sua última manifestação já foram rebatidos em informações fiscais anteriores, apenas reforçando que: i) não há possibilidade de que erros de um dia sejam cancelados em dias

seguintes, pois as medições de cada dia são independentes, portanto, ganhos de um dia não são automaticamente cancelados por perdas dos dias seguintes; *ii*) não é possível que ocorram variações por erros de medição, evaporação, variações térmicas além do limite de 1,8387%, que é mais de três vezes superior ao da ANP (0,6%) – medições por régua tem precisão de décimos de litros, medições eletrônicas tem precisão de milésimos de litros e as perdas por evaporação são desprezíveis, atendidas as normas técnicas pertinentes que, no caso dos postos, são cogentes por determinação da ANP.

Em 14 de março de 2023, de acordo com despacho constante a fl. 126, o presente PAF foi considerado, outra vez, apto à inclusão em pauta para julgamento, sendo encaminhado ao setor competente para tal fim, tendo o mesmo sido incluído em pauta para julgamento marcada para o dia 10/04/2023, oportunidade em que o Representante Legal do autuado ingressou com petição nessa data, fls. 134 a 139, requerendo adiamento da sessão de julgamento “*com base no princípio da verdade material e considerando a juntada de laudo pericial comprovando a nulidade do auto de infração*” além de formalizar pedido para sustentação oral de suas razões defensivas.

Às fls. 146 a 157, foi anexado cópia do **Parecer Pericial Contábil**, assinado pelo **Perito do Juiz**, Sr. Kleber Marruaz da Silva, datado de 05 de abril de 2023, de onde se extrai, em síntese, conforme transcrito pelo autuado (fl. 136):

**“5.1.1 – EFETIVA COMPROVAÇÃO DOS REGISTROS FISCAIS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE:**

*Primeiramente, é justo afirmar que os fatos constantes no auto de infração 2691380180/20-3 questionam a idoneidade do Contribuinte, cujas obrigações junto ao Estado da Bahia são cumpridas pontualmente. Podemos afirmar com absoluta segurança que TODAS as operações comerciais da Empresa Lima & Cavalcante Derivados de Petróleo Ltda. são transparentes. A apresentação de todos os Livros e Documentos, devidamente legalizados e escriturados, tanto para o Auditor, como para este perito, comprovam nossas afirmações.*

(...)

*6.1 – O Auto de Infração contém uma série de VÍCIOS E ERROS MATERIAIS, por infringir a dispositivos legais de apuração do ICMS antecipado sobre combustíveis, e por desconsiderar documentos fiscais idôneos recebidos e emitidos pela empresa os quais também constam dos arquivos da SEFAZ.*

*6.2 – No exame dos percentuais de perdas e ganhos, conforme evidenciado na Portaria nº 152/2019, verificamos uma variação volumétrica para acima do limite estabelecido na Portaria, e, por conseguinte, um recolhimento a maior de ICMS, prejudicando a Empresa. Estas perdas foram omitidas pelo ilustre Auditor Fiscal, no Auto de Infração, o qual foi tratado como ganho, aumentando o Auto de Infração e prejudicando bastante a Empresa, inclusive quanto a sua idoneidade.*

*6.3 – Com base em todas as entradas e saídas do período fiscalizado: 01/01/2015 até 31/12/2019, elaboramos a Planilha Apêndice, nos quais evidenciamos os valores de débito de ICMS reconhecidos pela Empresa. Ou seja: Para o ÓLEO tipo BC-10 o valor de R\$ 35.566,88, ÓLEO tipo BS500 o valor de R\$ 37.731,52 e para GASOLINA C COMUM o valor de R\$ 4.186,77.*

*6.4 – Por fim, registramos que todos os documentos utilizados por este perito para elaboração deste Laudo Pericial estão à disposição da fiscalização do Estado da Bahia, na sede da empresa autuada LIMA & CAVALCANTE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA., no endereço registrado no item 02 – Resumo dos Autos, deste parecer.*

Às fls. 244 a 248 foi anexado o Processo SIPRO 020632?2023-0, cadastrado em 11/04/2023, cuja petição foi assinada pela Representante Legal do autuado, com o devido substabelecimento, que reproduz os mesmos termos da petição anterior, acima citada, com citação de que a mesma foi postada via Sedex, juntamente com respectivo drive, conforme consta no envelope de fl. 354.

Em 10 de abril de 2023, em decorrência dos novos documentos apresentados pelo autuado, o presente PAF foi mais uma vez convertido em diligência à SAT/COPEC nos seguintes termos:

*“Na assentada da sessão de julgamento deste PAF, realizada hoje, dia 10 de abril de 2023, a Representante Legal do contribuinte autuado, Dra. Mayra Lago de Matos Pereira, OAB/BA nº 51.938, presente ao julgamento, requereu a conversão do feito em diligência no sentido de que fossem examinados os documentos juntados aos autos, especialmente o PARECER PERICIAL CONTÁBIL, que, ao seu entendimento, conduzirá à nulidade do Auto de Infração.*



*Considerando a relevância do valor da autuação e objetivando alcançar a verdade material dos fatos, deliberou esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal por converter o presente PAF, mais uma vez, em diligência no sentido de que o autuante analise os documentos ora apresentados pelo autuado, através de sua Representante Legal, e se posicione quanto a repercussão dos mesmos em relação ao presente Auto de Infração, com as devidas justificativas.*

*Após o atendimento pelo autuante do quanto acima solicitado, o PAF deverá retornar ao CONSEF para julgamento”.*

Às fls. 363 a 381, foi juntado o Processo SIPRO 033724/2023-1, que, mais uma vez, reproduz os termos já contidos nas petições anteriores, retro citadas, enquanto que às fls. 386 a 394, foi anexado o Processo SIPRO 036633/2023-1, cadastrado em 19/06/23, onde a Representante Legal do autuado anexou documentos que afirma comprovar a existência de falhas nos sistemas internos do autuado no período de 20/04/2017 a 27/04/2017 em razão das oscilações no fornecimento de energia elétrica com desencadeamento em falha na CPU, impedindo o acesso aos servidores da empresa, uma vez que não foi possível recuperar os dados do HD, conforme Laudo Técnico afixado à fl. 387v, bem como do Processo nº 10073620172 onde consta o Parecer Final da SEFAZ no qual deferiu a solicitação do autuado para lançar a movimentação do período de 20/04/2017 a 27/04/2017 em um único documento fiscal com a totalização das operações, registrando o fato no livro Termo de Ocorrências, o que foi feito conforme fls. 391 a 394.

Em atendimento ao solicitado na diligência fiscal, o autuante se posicionou (fls. 398 a 401v) citando que o autuado promoveu a juntada ao processo do laudo pericial complementar e seus anexos e apêndices com os quais busca demonstrar incorreção da autuação, razão pela qual passou ao exame das razões apresentadas no que chamou de “*parecer complementar pericial contábil*”.

Disse que o perito contábil alegou que: **(a)** o “*sistema de fiscalização é superficial e não oferece segurança para chegar às quantidades e valores reais das movimentações de combustível feito pelas empresas*”, **(b)** “*porque não leva em consideração as perdas e ganhos existentes realmente na movimentação de combustíveis*”.

Em relação a primeira afirmativa sustentou que a mesma não está correta pois o livro de movimentação de combustível (LMC e registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360 e 1370 da escrituração fiscal digital - EFD) é preenchido pelo próprio posto revendedor e envolve inúmeras medições e anotações, assim enumerando-as:

- É o posto revendedor que, para cada bico de abastecimento, anota o valor da leitura final do seu contador, no fechamento do bico, o valor da leitura inicial do seu contador, na abertura do bico e as suas eventuais aferições, subtraindo do primeiro valor os outros dois para determinar o valor das saídas pelo bico de abastecimento.
- É o posto revendedor que, para cada tanque, mede o estoque no início do dia, anota o volume recebido no dia e mede o estoque no final do dia.
- É o posto revendedor, então, que subtraindo o estoque final do estoque inicial somado às entradas e subtraído das saídas anota a diferença como ganho, quando positiva, ou como perda, quando negativa.
- É o posto que consolida essas entradas e saídas por combustível, bico por bico e tanque por tanque, encontrando os ganhos e perdas anotados no registro 1300 da EFD.

Acrescentou que todo esse trabalho é repetido a cada dia, garantindo que haja total independência dos levantamentos, sem que se tenha que levar em consideração qualquer valor medido ou calculado de dias anteriores ou seguintes, não lhe parecendo que esse controle seja superficial, ao contrário, se trata de um trabalho complexo, feito pelo próprio contribuinte e totalmente baseado em valores medidos por ele próprio, e tudo é informado mensalmente em sua EFD, que é assinada digitalmente antes de ser entregue ao fisco.

Também não acolheu os argumentos citados no item seguinte, pois sustentou que levou em consideração todas as perdas e ganhos registrados, porém, 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, demonstrando exemplo à fl. 399.

Citou que o perito disse em seu parecer que o *“fiscal desconsiderou todas as Notas Fiscais recebidas e emitidas eletronicamente, bem como os arquivos digitais de SPED ICMS/IPI, os quais foram enviados pela empresa dentro dos prazos e estavam disponíveis nos arquivos da SEFAZ do Estado da Bahia”*.

Quanto a esta afirmativa a considerou incorreta já que na realização dos trabalhos utilizou os dados das EFDs e das NF-es do próprio autuado, o que pode ser facilmente verificado nas planilhas eletrônicas que estão anexadas ao PAF, como, por exemplo, a planilha “EntNFe” com as notas fiscais de entrada da empresa e a planilha “ResEntNFe x ResEnt1300” onde são apresentadas as entradas anotadas no registro 1300 da EFD lado a lado das entradas com NF-es.

Destacou outro trecho no parecer técnico onde o perito afirma que *“Primeiramente, há de se falar a desobediência quanto ao prazo prescricional. O auto de infração foi lavrado e recebido em 12/11/2020, sendo exigido do contribuinte o recolhimento do “ICMS devido sobre supostas omissões de entradas” a partir da data de 01/01/2015, ou seja, o período de janeiro/2015 até 12/11/2015 já estava prescrito”*.

Não acolheu o argumento acima, a título de decadência, justificando que, para o caso em comento, se aplica o previsto pela regra do Art. 173, I do CTN, não operando, portanto, a decadência arguida.

Comentou a respeito de outro destaque: *“Os arquivos anexados (planilhas), relativos aos cálculos elaborados pelo auditor, possui infrações não lavradas e que destoam completamente da infração constante no auto de infração 2691380181/20-0”*. A este respeito pontuou que realmente, anexadas aos presentes autos abarcam mais do que as infrações discutidas neste processo, elas contêm toda a memória da fiscalização feita no contribuinte por acreditar que isso facilita o entendimento de como se deu o processo de fiscalização, evidenciando melhor o seu raciocínio e conclusões e facilitando a defesa.

Outro destaque colhido do parecer que, por igual considera equivocado, consta: *“O auditor, em incorreta leitura da Portaria 445/2019, art. 10º, parágrafo único, tomou como base somente o ganho no volume de combustível total, não correlacionando as perdas obtidas no mesmo período e mesmo tanque. Ao tratar da relação entre o ganho obtido e o estoque a disposição, o auditor desconsidera que o ganho representa o resultado positivo entre o total de ganhos deduzido do total de perdas constantes em cada tanque, conforme pode-se observar no registro 1300 da EFD Contribuições”*.

A este respeito esclareceu que não utilizou a EFD Contribuições, que se trata de arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo. Não é esse o caso, já que aqui se trata de ICMS, acrescentando que, como se pode verificar na planilha 1310, que trata da movimentação de combustíveis por tanque (registro 1310 da EFD), as perdas e ganhos registrados no mesmo dia na planilha 1300 (registro 1300 da EFD) são relativas à tanques distintos, e, como os tanques obrigatoriamente não se comunicam, suas perdas e ganhos são independentes entre si, não se podendo cancelar essas perdas e ganhos de tanques distintos: existindo a indicação de ganho, ele deve ser cobrado.

Citou outro trecho onde perito destacou que *“Ainda sobre o método de cálculo demonstrado no auto de infração 2691380181/20-0, conforme decisão d 4ª Junta de Julgamento Fiscal, no auto de infração do mesmo contribuinte, sob o nº 2691380181/20-0, a Junta reconhece que foram desconsideradas as perdas obtidas no período que compõe o auto (01/01/2015 a 31/12/2019), levando-se em conta para a lavratura do auto nº 2691380181/20-0 apenas ganhos obtidos, e consequentemente divergindo da portaria 445/2019”*, observando que, a 4ª JJF realmente julgou o

A. I. nº 269138.0181/20-0, Acórdão JJF Nº 0003-04/23-VD, entretanto, consoante se pode ver no excerto dessa decisão que citamos abaixo, não se sustenta a alegação do parecerista, observando que a 4ª JJF, decidiu, *“sobretudo, que não houve a comprovação pelo autuado da ocorrência de erros escriturais ou do sistema (...) apesar da remessa dos autos em diligência para esse fim específico”*.

Por último citou que o perito ainda apresenta algumas planilhas com cálculos onde:

(i) abate dos ganhos de um tanque as perdas de outro (fl. 376), o que é fisicamente impossível, já que os tanques não se comunicam, destacando, ainda, que esse demonstrativo não indica que existiram *“lacunas de informação que invalidam o levantamento quantitativo apresentado pela auditoria”*, conforme afirmado pelo perito à fl. 373, antes, ele utiliza as informações dos nossos próprios demonstrativos;

(ii) - indica apenas aqueles casos em que havia ganho sem perdas anotadas em outro tanque, mas também se equivocando ao misturar volumes de produtos diferentes, fl. 77;

(iii) - trata do óleo diesel, mas de forma bastante incompleta, conforme se pode ver nas planilhas que anexou, desconsiderando, por exemplo, os valores registrados na EFD entre os dias 12/07/2015 e 17/08/2015 sem esclarecer o porquê disso (fl. 378).

Concluiu mantendo na íntegra a autuação.

## VOTO

A acusação que se encontra inserida nos presentes autos, para fim de exigência de ICMS no valor de R\$ 11.148.477,55, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, está posta nos seguintes termos: *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, 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”*.

Em preliminar o autuado apresentou argumentos objetivando a nulidade do lançamento. Como primeiro argumento disse que apenas após a conclusão da fiscalização foi que se deu condição para sua manifestação, cuja ciência do início da fiscalização via DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, ocorreu sem indicação da possibilidade de acesso aos atos de fiscalização que estariam sendo praticados.

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

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

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

erros apontados pela fiscalização.

É outro argumento que não pode ser aceito. Note-se que a fiscalização alcançou os exercícios de 2015 a 2019, entretanto, o autuado, só após a lavratura do presente Auto de Infração é que percebeu que as informações que encaminhou à Sefaz, através dos registros que efetuou em sua EFD, Registro 1300, durante todos esses anos, continham inconsistências.

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

Ademais, como bem-posto pelo autuante, a EFD faz prova contra o mesmo (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC) não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

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

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

Analisando tais argumentos vejo que 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”*.

Ainda em preliminar o autuado se posicionou no sentido de que o Estado não pode desvirtuar o LMC, tomado no Sped fiscal como Registro 1300, para realizar a cobrança de ICMS e encargos, sob a fundamentação de que haveria omissão de entrada, tomando tão somente um dia e desprezando todo o resto, somente glosando aqueles em que se teve 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 sobra/ganhos, não se pode perder de vista que, conforme bem assinalado pelo autuante, *“como o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores, não sendo correto afirmar que quando há um ganho gerado por suposto erro, deveria também haver uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, como pode parecer à primeira vista”*.

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

Também em preliminar, desta vez através de petição em que solicitou o adiamento da sessão realizada no dia 10/04/2023, voltou a pleitear a nulidade, amparado pelo Laudo Pericial Contábil juntado aos autos, sob o argumento de que *“6.1 – O Auto de Infração contém uma série de VÍCIOS E ERROS MATERIAIS, por infringir a dispositivos legais de apuração do ICMS antecipado sobre combustíveis, e por desconsiderar documentos fiscais idôneos recebidos e emitidos pela empresa os quais também constam dos arquivos da SEFAZ”*.

Com o devido respeito, não vislumbro no levantamento fiscal a dita presença de vícios e erros materiais citados no Laudo Pericial, que, afinal, não os apontou objetivamente, ao tempo em que, ao meu entender, todos os argumentos constantes no referido Laudo Pericial foram adequadamente analisados e rebatidos pelo autuante, e se encontram detalhados no relatório que antecede o presente voto, com os quais concordo.

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

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

Friso, aqui, que em sua última intervenção nos autos, o autuado anexou documentos que afirma comprovar a existência de falhas nos seus sistemas internos no período de 20/04/2017 a 27/04/2017 em razão das oscilações no fornecimento de energia elétrica com desencadeamento em falha na CPU, impedindo o acesso aos servidores da empresa, uma vez que não foi possível recuperar os dados do HD, conforme Laudo Técnico afixado à fl. 387v, bem como do Processo nº 10073620172 onde consta o Parecer Final da SEFAZ no qual deferiu a solicitação do autuado para lançar a movimentação do período de 20/04/2017 a 27/04/2017 em um único documento fiscal com a totalização das operações, registrando o fato no livro Termo de Ocorrências, o que foi feito conforme fls. 391 a 394.

Ao analisar tal argumento vejo que este não repercutiu no lançamento posto que, se refere apenas a um pequeno lapso de tempo, que não foi desprezado em sua escrituração, uma vez que ao invés de registrar as operações de forma diária, o fez através da emissão de um único documento, consoante autorizado pela própria SEFAZ, não se confirmando, com isso, a alegada inconsistência no sistema e que repercutiria em todo o período objeto da autuação.

Do exame levado a efeito ainda no Laudo Pericial Contábil vejo que a alusão feita ao Auto de Infração nº 269138.0181/20-0 lavrado contra o mesmo autuado, este está atrelado ao presente Auto



de Infração vez que neste, ora sob exame, se exige o imposto por responsabilidade solidária por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhado de documento fiscal, enquanto que no outro, julgado mediante o Acórdão 0003-04/23, em 24 de janeiro de 2023, trata de exigência do imposto por *“Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”*, cuja exigência foi mantida, sendo apenas efetuada a adequação no percentual da multa aplicada.

Portanto, por uma questão de coerência e considerando ainda, que os mesmos julgadores que ora compõem esta junta de julgamento participaram do julgamento anterior, sendo unânime a decisão anterior, é que, também me posiciono em sentido idêntico ao constante no julgamento já realizado no outro Auto de Infração acima citado.

Antes, porém, apesar de não constar na defesa arguição de decadência para algum período constante deste Auto de Infração, vejo que o Laudo Pericial Contábil se refere a ***“desobediência quanto ao prazo prescricional para o período de 01/01/2015 até 12/22/2015”*** visto que teve ciência da sua lavratura em 12/11/2015.

Trata-se de um argumento que não pode ser acolhido pois, em relação aos fatos que deram causa ao presente lançamento, se aplica a regra prevista pelo Art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN, cuja contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao fato gerador, portanto, na situação presente, o prazo decadencial se encerraria em 31 de dezembro de 2020, não ocorrendo a alegada decadência.

Assim é que, analisando os argumentos apresentados pelo autuado, relacionados ao mérito da autuação, sintetizados no relatório que antecede este voto, verifiquei que são os mesmos que foram apresentados por outro contribuinte em relação ao **PAF nº 206958.0002/20-7**, o qual foi apreciado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que, por intermédio do **Acórdão nº 0193-03/10-VD**, cuja relatora foi a I. Julgadora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, 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, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2019.*

Desta maneira, à luz da análise dos argumentos trazidos pelo autuado na presente peça de defesa, **os quais são absolutamente iguais aos apresentados em relação ao PAF acima referido**, e por comungar e concordar totalmente com a fundamentação constante do aludido Voto proferido na 3ª JF, **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, especialmente em relação aos argumentos defensivos que, a rigor, conforme já assinalado, são os mesmos:

“(…)

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

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

*não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.*

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

*O defendente apresentou o entendimento, de que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o 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, conseqüentemente, comprovação de recolhimento do imposto.*

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

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

*O defendente apresentou entendimento de que a constatação de “omissão de saídas” pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.*

*O defendente também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais, e muitas vezes superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade dos tanques. Afirmou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas, equivocadamente lançadas nos LMCs. Disse que o Autuante registrou “ganhos” como lançamentos a título de omissão e não teria registrado as “perdas”, que foram desprezadas. Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC.*

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

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

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



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

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

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

*Importante registrar, que a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10, in verbis:*

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

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

*Assim, saliento que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC, acima do percentual permitido pela legislação.*

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

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

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

*Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.*

*Em relação à multa que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuado de que o percentual da multa é*



*de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado de ofício, o mencionado percentual.*

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

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

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

Convém aqui registrar, que o julgamento supra foi objeto de reanálise pela 2ª Instância deste CONSEF, em sede de apreciação dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados em relação a decisão recorrida, consoante 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.

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

De maneira que, com base em tudo quanto acima alinhavado e considerando que os exemplos apresentados pelo autuado a título de erro não se confirmaram, de acordo com a análise pormenorizada presente às fls. 89v e 90 destes autos, e reafirmando que o LMC não pode fazer prova contra a EFD e, também, que de acordo com a Portaria 445/98, art. 10, as omissões de entradas e de saídas apuradas devem ser totalizadas no final do exercício, consoante procedeu o autuante, e, sobretudo, que não houve a comprovação pelo autuado da ocorrência de erros escriturais ou do sistema, os quais caberia ao mesmo apontar e comprovar, inclusive não os confirmando através do Laudo Pericial apresentado, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0180/20-3** lavrado contra **LIMA & CAVALCANTI DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 11.148.477,55**, acrescido da multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF 19 de setembro de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR