

A. I. N° - 269138.0019/21-6
AUTUADO - COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS MARTINS LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 01/11/2023

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0219-04/23-VD

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

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência foi expedido em 22/02/2021 para reclamar crédito tributário no total de R\$ 305.005,90, mais multa de 100% - Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação: *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”*.

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

O autuado, por intermédio de sua Representante Legal, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 18 a 38v, suscitando, inicialmente, preliminares de nulidade do Auto de Infração, conforme passo a destacar.

I – Inobservância do devido processo legal e vícios procedimentais: Neste tópico citou o Art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal/88 que garante a todos os cidadãos que ninguém será privado da liberdade ou seus bens sem o devido processo legal e assegura aos litigantes em processo administrativo ou judicial o contraditório e a ampla defesa.

Neste sentido citou os Arts. 15, II, “c” e 39, ambos do RPAF/BA para apontar os elementos que devem consubstanciar um levantamento fiscal, para afirmar que os atos praticados pelo autuante no presente Auto de Infração não foram devidamente personificados com sua assinatura para que produza os seus efeitos legais, razão pela qual não se reveste dos requisitos formais de validade, com ofensa ao Princípio Jurídico do Devido Processo Legal, citando, ainda, decisões deste CONSEF para respaldar seu pedido de nulidade do Auto de Infração e posterior refazimento da ação fiscal a salvo de falhas.

II – Do direito à ampla defesa e do contraditório: Aqui arguiu que o autuante não efetuou a

entrega das cópias dos demonstrativos elaborados para efeito da efetivação do lançamento tributário, fazendo com que se torne impossível saber como se apurou as quantidades relativas as omissões de entradas de combustíveis contidas nos documentos de fls. 07/11, indagando como o autuante encontrou as quantidades de volume disponível para aplicar o percentual limite de ganho de 1,8387% e se esses demonstrativos fazem parte do lançamento fiscal, caracterizando cerceamento ao direito de defesa, razão pela qual suscitou a nulidade do Auto de Infração.

III – Insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas: Nesta senda destacou que o lançamento fiscal busca amparo na presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto, art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, especificamente de “omissão de entradas” que presume anterior “omissão de receita”, conforme extraído dos dispositivos indicados como infringidos pelo autuante, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, com redação dada pela Portaria nº 159/19, transcrevendo seu Art. 7º, incisos I e II.

Ressaltou que o dispositivo transcrito não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração ou substituição tributária, sendo a pretensão fiscal no sentido de afirmar que houve venda de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, o fruto financeiro dessas vendas não fora tributado pelo ICMS, caracterizando, assim, receita não tributada.

Pontuou que, partindo desta premissa legal, o autuante retirou do LMC informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, elegendo apenas os “ganhos diários” como elemento componente da apuração, efetuando totalizações anuais desses “ganhos”, dos quais deduziu o percentual de 1,8387%, cujo resultado foi considerado “ganho excessivo”, sendo erigida à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, a teor das citadas Portarias, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoque em exercícios fechados.

Após tais esclarecimentos suscitou que seja declarada a nulidade do lançamento fiscal por ofensa ao Art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, e, por via conexa, das bases de cálculo e, por conseguinte, por cerceamento do direito de defesa.

Em seguida passou a citar que inexistiu nexo causal entre a acusação fiscal e a demonstração realizada, apesar da acusação fundamentar-se no sentido de que teria adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por sua parte, observando que o autuante apenas utilizou registros feitos no LMC (ganhos), filtrando somente a parte da escrituração que entendeu conveniente, agindo assim, além de atentar contra o conjunto de normas que diz ter seguido, criou quantidades surreais de omissões de entradas.

Ao se referir ao conceito traçado pelo art. 4º, IV da Lei nº 7.014/96, citou que em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, a presunção de omissão de receitas anteriores, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS, porque, caso tenha havido operações anteriores sem emissão de documentos fiscais, para justificar a presunção, essas operações não ensejariam falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas, sendo que, caso comprovada a ocorrência de vendas sem emissão de documentos fiscais, tal situação poderia ter reflexos apenas no campo da tributação federal.

Neste sentido citou a determinação contida na IN 56/2002 que trata especificamente das presunções previstas pelo citado art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 que orienta a exclusão da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apuradas omissões de saídas presumidas, os valores relativos as operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas a substituição tributária.

Desta maneira, afirmou que a única interpretação que se pode concluir do conjunto normativo é que a forma de apuração determinada pela Port. 445/98, pela via de presunção, só se aplica aos contribuintes que comercializem, ao mesmo tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação e, ainda que assim fosse, deveria ser aplicada a proporcionalidade, aniquilando os valores lançados como devidos.

Em seguida passou a alegar que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular, onde citou as prescrições contidas nos Arts. 1º e 3º da Portaria 445/98, para afirmar que a apuração foi realizada por método não contemplado pela referida Portaria nem por qualquer outro instrumento legal, apenas utilizando um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas, significando dizer que foi utilizado apenas um dos elementos que compõem a auditoria de estoque, sendo este erigido à condição de omissão.

Disse que os registros realizados, considerados como ganhos, foram efetuados de forma equivocada, situação esta que o autuante poderia ter constatado através da simples verificação das quantidades, visto que é impossível a efetiva ocorrência de ganhos diários de milhares de litros de combustíveis, sendo incontáveis as situações em que os ganhos são próximos, iguais e muitas vezes superiores às quantidades disponíveis e superam as capacidades dos tanques.

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

Após tecer outras considerações neste sentido, sustentou que o autuante ao validar os lançamentos como “ganhos”, há também que validar as “perdas”, fazendo, na pior das hipóteses a devida compensação.

Explicou o que motivou a edição da Portaria nº 445/98, e que outro vício constante na autuação diz respeito a constatação diária de “ganhos” e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques, cuja apuração deve considerar exercícios fechados, enquanto que a apuração diária somente se pode interpretar da inovação feita pela Portaria 159/19 que tem sua aplicabilidade a partir da data de sua publicação, isto é, 25/10/2019, não podendo retroagir para inovar método de apuração e assim prejudicar o contribuinte.

Reportou-se aos registros LMC/1300 EFD, que foram utilizados, cujas quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias, cujo erro constante na EFD não caracteriza fato gerador do imposto, mencionando a título de respaldo ao seu argumento decisão oriunda da 1ª JF exarada através do PAF nº 206903.0001/16-0.

Sustentou que se acaso cometeu alguma infração, se limitou ao campo das obrigações acessórias, isto é, inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, da multa expressa em lei.

Concluiu afirmando que não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa, dentro do que considera meio ilegal utilizado, citando que a Portaria nº 159/19, alterando o art. 10 da Portaria 445/98, preconiza no item 1, do inciso I, que a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurado mediante levantamento quantitativo (Lei 7.014/96, art. 42, III “g”), e considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um de seus componentes foi computado, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta e não comprovada infração.

Ao adentrar ao que denomina como **mérito da autuação**, apresentou um breve histórico da empresa, e, em seguida, passou a discorrer sobre seu sistema gerencial de informação operacional, contábil e fiscal, o qual é denominado de Autosystem da LINX, homologado pela

SEFAZ, que recebe informações diretamente da bomba de abastecimento à medida que as vendas são realizadas, emitindo, conseqüentemente os cupons fiscais, em operação desde 2006, sobressaindo que o lançamento das notas fiscais de entradas de compra de combustível são alimentados manualmente, motivo pelo qual estão sujeitos a erros.

Explicou como era efetuado o procedimento operacional padrão de lançamento da nota fiscal no sistema, pontuando que os equívocos nos lançamentos das medidas podem ocorrer no período de fechamento de cada turno de trabalho, quando o sistema apresenta uma tela solicitando as medidas de volume de cada combustível, sendo informado manualmente pelo funcionário, podendo ocorrer erros quando da entrada de dados.

Com isso, disse que analisando os dados do auto de infração nota-se que as sobras encontradas estavam associadas aos erros mencionados, não refletindo a realidade do inventário físico. Desta forma, como foi observado pelo autuante tão somente um item do Registro 1300-LMC, não houve a visão do todo, o que demonstra serem estas sobras não condizentes com a realidade física, mas fruto de erro de escrituração.

Passou a discorrer a respeito dos erros declarados na EFD/LMC, sustentando que os registros transmitidos à SEFAZ, através da EFD, especialmente o Registro 1300, contém inconsistências que resultaram no apontamento da infração atinentes às omissões de entradas, que não correspondem à verdade material dos fatos, razão pela qual os valores apurados são indevidos, posto que foi aproveitado apenas parte dos dados declarados, razão pela qual disse que irá providenciar a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, solicitando a concessão de um prazo de 60 (sessenta) dias para tal fim.

Após tecer outras considerações nesse sentido, citou que a apuração, por exercício, conforme normatizado pela Portaria 445/98 exige que todos os dados disponíveis sejam computados, portanto as perdas devem também constar das planilhas.

Aduziu que o autuante investigou seus registros de entradas e não identificou notas fiscais que não teriam sido registradas em sua EFD, relacionadas a combustíveis, ausência esta que comprova que todas as compras realizadas foram escrituradas, inexistindo qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação, razão pela qual solicitou que seja efetuada revisão fiscal em sua escrita por auditor estranho ao feito para realização de forma efetiva uma auditoria de estoque, com aplicação da IN 56/07, pugnando pela nulidade ou a improcedência do feito.

Discorreu, em seguida, sobre “*Presunção Relativa do Ato Administrativo*”, citando que a acusação goza de presunção *juris tantum* de legitimidade ou veracidade, que pode ser elidida por prova em contrário.

No caso a acusação foi no sentido de que ocorreram omissões de entradas de combustíveis, apurada mediante variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, porém, conforme disse que demonstrará, o que ocorreu foram erros manuais de escrituração no sistema das entradas das notas fiscais em horário ou turno divergente da entrada do produto no tanque ou equívocos quanto ao lançamento das medidas de volume dos tanques, gerando sobras ou perdas de produtos não condizentes com a realidade do estoque físico diário, passando citar, de forma exemplificativa, fls. 31 a 34, situações ocorridas em cada exercício, por produto, para afiançar que as diferenças existentes se enquadram em percentuais de ganhos abaixo do limite estabelecido pela SEFAZ na ordem de 1,8387%.

Após tecer considerações acerca dos princípios da legalidade tributária, verdade material e do poder-dever da autotutela, questionou o caráter confiscatório da multa aplicada no percentual de 100%, citando jurisprudência e doutrina para consubstanciar seus argumentos.

Ao final apresentou os seguintes pedidos:

Em preliminar: a) que o lançamento seja de ofício julgado nulo, para refazimento da ação fiscal

a salvo das falhas cometidas; **b)** nulidade pela falta de entrega pelo autuante dos levantamentos fiscais que realizou; **c)** nulidade por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas e da base de cálculo (cerceamento de defesa) e, **d)** por descumprimento de normas legais, especialmente a Lei 7.014/96, a IN 56/07 e a Portaria 445/98, no que se refere ao roteiro de fiscalização aplicado.

No mérito: **a)** que após prestada a Informação Fiscal seja reaberto o prazo de defesa; **b)** que o PAF seja convertido em diligência ou perícia, por fiscal estranho ao feito, para revisão das quantidades apuradas que culminaram nas supostas omissões de entradas; **c)** seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada a fim de que seja reduzida ou declarada nula e **d)** que o auto de infração seja julgado improcedente.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 54 a 78 e planilhas de fls. 79 a 222v, ressaltando, inicialmente, a título de introdução, que a experiência do autuado em gestão de estoque de combustível, tendo investido em um sistema de medição e monitoramento, que ele chama de “*Veeder Root*”, e em um sistema gerencial automatizado, que ele chama de “*Autosystem*”, sendo que, com base nesses sistemas, pretende demonstrar que sua escrituração fiscal digital (EFD) não corresponde aos fatos, apresentando dados do “*Veeder Root*” e do “*Autosystem*” em planilhas anexas à sua defesa sem que, contudo, essas informações tenham sido produzidas ou validadas por um técnico credenciado junto às empresas fornecedoras desses equipamentos e sistemas, não havendo, portanto, qualquer garantia da sua correção e da sua autenticidade.

Observou que o autuado traz valores de estoque inicial e final obtidos com o sistema de medição, mas que, na verdade, são apenas a leitura do estoque final, sendo esse valor tido como estoque inicial do dia seguinte, não havendo nova medição, o que não está correto, explicando que, da diferença entre os dois valores, somada às compras anotadas no “*Autosystem*”, obtém um valor que atribui às vendas efetuadas, subtraindo as vendas registradas no “*Autosystem*” daquele valor, destacando que, em regra, esses valores são negativos, o autuado conclui que houve perdas e não ganhos volumétricos - o que está errado, dizendo que isto será demonstrado mais à frente, ao tempo em que, na verdade, demonstra a existência de omissões entradas que ratificam a autuação.

Destacou que nas planilhas há as notas fiscais de entradas dos combustíveis com as datas de emissão e entrada nos estoques da empresa, datas essas que nem sempre coincidem com as datas indicadas no “*Autosystem*”. Também, os registros dos estoques apresentados como leituras do “*Veeder Root*” coincidem com os valores anotados na EFD, já as vendas do “*Autosystem*” coincidem com as saídas dos bicos anotadas na EFD, oportunidade em que anexou os registros 1300, 1310 e 1320 da EFD para demonstrar esse fato.

Aduziu que o autuado ainda apresenta a diferença entre as entradas e as saídas dos combustíveis ano a ano para tentar demonstrar que não houve omissões de entradas, análise esta que considera estar errada, pois, não leva em consideração os estoques iniciais e finais a cada ano, ademais, quanto maior o período de análise, menos provável será constatar eventuais omissões, mormente quando o ciclo de rotação dos estoques é curto, como ocorre nos postos revendedores de combustíveis, citando que anexou ao processo os levantamentos anuais corretamente efetuados com base no registro 1300 da EFD.

Destacou, por fim, que fica patente que os dados apresentados pelo autuado não são suficientes para excluir os dados da EFD, pois, como pode ser visto, as saídas de combustíveis são levantadas bico por bico, registrador por registrador, no registro 1320 e os estoques iniciais e finais medidos, as entradas, os ganhos e as perdas são anotadas no registro 1310, tanque por tanque, portanto, como se pode ver, os valores são consistentes e não há evidência de que haja uma medição equivocada nos tanques ou nos bicos.

Neste sentido considera que a escrituração fiscal robusta, pois, é possível identificar a fonte do erro no tanque ou na bomba para cada combustível, afirmando que não há sequer inconsistências.

Isto posto, passou a analisar e a contestar os argumentos apresentados na peça defensiva.

No que diz respeito as preliminares de nulidade, no que diz respeito ao argumento de falta de sua assinatura nos atos praticados, disse que essa alegação pode ser facilmente descartada, basta folhear o processo para perceber que o auto de infração e seus demonstrativos estão devidamente assinados.

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

Quanto a alegação de não recebimento dos demonstrativos anexos ao auto de infração, asseverou não proceder tal argumento, posto que, consoante pode ser consultado através do Domicílio Tributário Eletrônico do autuado este recebeu, por este canal, todas as cópias dos demonstrativos anexados ao auto de infração.

No que diz respeito aos argumentos relacionados aos princípios da legalidade e da verdade material, após tecer algumas considerações de ordem jurídica e doutrinária, sustentou que não têm fundamento a censura do autuado pois, a EFD faz prova contra a impugnante (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Asseverou que é claro 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-lhe demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” (Normas Brasileiras de Contabilidade T-2.1) a incorreção dos lançamentos feitos na EFD (art. 373, II, do CPC); isto é, compete à impugnante o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Desta maneira concluiu que:

- Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos.
- A prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital.
- O ônus da demonstração que a sua EFD está errada é da impugnante.
- Pela indivisibilidade da escrituração contábil, o LMC não faz prova contra a EFD.
- A prova dos alegados erros na EFD, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base na documentação existente (notas fiscais, recibos, cópias de cheques etc.), o que jamais ocorreu.

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

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

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

aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário (LRI), entretanto, com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha.

Observou que o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN) dita que:

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

Com base nestas explicações asseverou que tratando a Port. 445/98 do processo de levantamento quantitativo de estoques a ser realizado pela fiscalização e trazendo a Port. 159/19 tão somente novos procedimentos para a fiscalização, concluiu que deve ser aplicada a norma do art. 144, § 1º, do CTN para garantir o emprego do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 aos fatos geradores já ocorridos.

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

Sendo assim, afiançou que ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física, sendo:

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

Isso posto, afiançou que admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível, para concluir que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, seguindo as leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante ser certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

No que pertine ao argumento alusivo ao princípio da proibição do confisco como limitação ao poder de tributar, ponderou que como as multas aplicadas não foram superiores a 100%, e como,

na Bahia, o art. 45 da Lei 7.014/96 estabelece reduções de 70%, 35% e 25% para a multa, fica afastada qualquer possibilidade de se considerar confiscatórias as penalidades impostas.

No tópico intitulado “*Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício*”, teceu explicações acerca do controle dos estoques nas Ciências Contábeis, fazendo uma explanação neste sentido, para em seguida passar a discorrer sobre o controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores, reportando-se, especificamente ao controle fiscal através do Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital.

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

Citou que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas, sendo que, além disso, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da I.N. anexa à Port. DNC 26/92).

Destacou que, em suma, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%.

Já na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300 (movimentação diária de combustíveis), 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume das vendas no dia), descrevendo os dados que devem conter em cada um dos registros aqui citados e explicou que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300, enquanto que as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

Em seguida passou a se reportar a respeito da alteração procedimental na auditoria de estoques de combustíveis nos postos revendedores introduzida pela Port. 159/19 que alterou a Port. 445/98 e ao seu parágrafo único acrescentado ao art. 10 pela Portaria nº 159/19 à Port. 445/98.

Neste sentido pontuou que até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, *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).”

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

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

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

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

Em seguida se reportou ao fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD, dizendo que os combustíveis estão sujeitos ao “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima) por serem “uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag N.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira), enquanto que o STJ (AREsp 1688666), esclarece com clareza o assunto:

A massa de combustível, que é o que importa na combustão, é a mesma, independentemente do respectivo volume, assim como o correspondente potencial energético (...) não existe circulação de mercadoria nova, pelo só fato da “expansão” do volume, porque a massa é a mesma.

Citou que essa expansão necessariamente tem que se dar dentro dos limites físico-químicos dos combustíveis e esses são precisamente determinados: ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970. Dessa forma, é possível saber que se a densidade medida a uma temperatura de 4,5°C for de 0,700 (vide tabela abaixo retirada da Resolução CNP 6/70), a densidade desse combustível a 20°C seria de 0,6865. Portanto, com o aumento da temperatura de 4,5°C para 20°C um volume de 1000 litros passaria a ser de 1019,665 litros – uma variação de 19 litros para uma variação de 15,5°C na temperatura do combustível.

Ressaltou que, como indicado acima na decisão do STJ, a massa permanece constante: $\text{Massa} = \text{Densidade} \times \text{Volume}$, e, sendo assim, utilizando os valores constantes na tabela de fl. 65v ($1000 \times 0,700 = V \times 0,6865 \Rightarrow V = 1019,665$), tem-se que não seria possível uma variação volumétrica de 100 litros, por exemplo, pois existe um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos revendedores de combustíveis.

Ponderou que se fosse registrado esse ganho pelo posto poderia afirmar categoricamente que houve omissão de entradas, pois, os 1000 litros iniciais não poderiam dilatar além do limite de 19,665 litros, dessa forma, “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor

sofrerá a carga tributária”, sendo “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”, e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa” (STJ, REsp Nº 1.833.748). Então, é sobre essa entrada de combustíveis sem a tributação correspondente que trata o percentual de 1,8387% trazido na Port. 445/98.

Mencionou que o percentual de 1,8387% trazido no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido através da aplicação dessas tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis, o qual é deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92. Com isso, há uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar de uma dilatação volumétrica típica, ficando patente, então, que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor (premissa maior associada a resultados conhecidos), dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico (premissa menor), então, pode-se determinar com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução), e, estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite infalivelmente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução), desta forma, afirmou que o excesso desse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

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

Neste contexto sustentou que é apropriado que o parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, cuida especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamentos quantitativos de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo.

No que tange aos ditos erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD/a checagem de possíveis erros no controle de estoques registrados na EFD, citou que a cada dia, DT_FECH no registro 1300, o empresário deve registrar:

(i) $ESTQ_ABERT + VOL_ENTR = VOL_DISP$.

(ii) $VOL_DISP - VOL_SAIDAS = ESTQ_ESCR$.

(iii) $ESTQ_ESCR - FECH_FISICO = VAL_AJ_PERDA$, quando o $ESTQ_ESCR$ for maior que o $FECH_FISICO$.

(iv) $FECH_FISICO - ESTQ_ESCR = VAL_AJ_GANHO$, quando o $FECH_FISICO$ for maior que o $ESTQ_ESCR$.

Disse que logicamente, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível, os quais tendem a ocorrer nas maneiras que demonstrou às fls. 67v e 68.

Mencionou que a Port. DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros, enquanto que, para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar vagamente que houve um erro para afastar a utilização pelo fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa

margem de 0,6% (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92), ressaltando que o percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite, observando que, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Citou que além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido, porém, a prova desse tipo de erro deve ser feita *“com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”* - item 2.1.2 da norma NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 2.1.

Ressaltou, também, que a lógica dos argumentos apresentados pelo autuado para justificar os erros que alega, não podem ser contraditórios em si mesmo, antes, deve proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros aconteçam, já que, se assim não o for, o argumento estará obviamente errado, não podendo prevalecer (prova por contradição ou redução ao absurdo), descrevendo, ao final, como foi realizado o seu trabalho.

No tópico seguinte *“O cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas”*, ponderou que o autuado alega que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD, sustentando que essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores, citando que, por isso, é errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”, como pode parecer à primeira vista.

Apresentou uma tabela exemplificativa, fl. 69, dizendo que houve um erro no registro do FECH_FISICO do dia “d” com o acréscimo indevido de 50 litros, erro esse que sendo maior que o limite imposto pela ANP de 0,6% do VOL_DISP, deveria chamar a atenção do posto que, na necessária justificativa, certamente o posto revendedor faria novamente a medição e encontraria o erro, contudo, se ele não procurasse investigar esse valor de ganho, como é obrigado a fazer, seguindo o procedimento correto e medindo o ESTQ_ABERT na abertura do dia seguinte (“d+1”), seria registrado o valor correto de 800 litros, e, no final do dia “d+1”, com a leitura correta de 700 litros, não haveria perda ou ganho. Portanto, não há a propagação de erros de um dia para o outro.

Passou a se reportar aos chamados *“erros de medição”*. Neste ponto disse que existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que sendo mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Dessa forma, na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6% do VOL_DISP imposto pela ANP.

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

Quanto aos *“erros na digitação do FECH_FISICO”*, sustentou que há limites para estes, os quais não ocorrem aleatoriamente. Pontuou que esse erro de digitação no FECH_FISICO deve gerar um valor que seja resultado da mudança da ordem dos algarismos do valor correto e que será a diferença entre o FECH_FISICO digitado com erro e o correto. No caso acima, o erro gerou um “ganho” de $1307 - 1037 = 270$ ou $1037 = 1307 - 270$, isto é, o valor correto é o valor digitado errado menos o “ganho”, ressaltando que outros fatores podem ocasionar ganhos ou perdas que se somarão aos gerados pelos erros de digitação. Sendo assim, o erro de digitação pode ser no máximo o VAL_AJ_GANHOS e no mínimo $VAL_AJ_GANHOS - 0,6\% \times VOL_DISP$, enquanto que a

prova desse erro pode ser feita facilmente com a apresentação do documento digitado.

Em seguida se reportou aos *“erros nas anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor”*. Aqui mencionou que um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques do posto de sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Assim, como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva, ao tempo em que, no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda, porém, em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária, conforme figura ilustrativa inserida à fl. 70, observando que a prova da ocorrência desse erro deve ser feita *“com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”* - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1, por exemplo, pode-se solicitar ao fornecedor uma cópia do recibo de entrega do combustível.

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

Quanto a alegação de *“movimentações entre postos feitas sem documentação fiscal”*, ressaltou que não é incomum a movimentação de combustíveis entre postos, apesar de ser proibida pela ANP, a qual é normalmente feita entre postos da mesma empresa, mas nada impede que ocorra entre empresas distintas.

Observou que isto deveria ser feito através de nota fiscal, mas pode ocorrer que ela não tenha sido emitida fazendo com que o volume de entrada pareça um ganho volumétrico, enquanto que na devolução, da mercadoria recebida sem nota, sendo feita também sem nota, aparecerá uma perda. Nesse caso, não haveria imposto a pagar, apenas infração de obrigação acessória, mas isso deve ser devidamente demonstrado pela defesa.

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

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

No tópico seguinte *“Posto operando como TRR”*, mencionou que outro fato irregular mas comumente presente nas operações dos postos é o fato de alguns operarem como verdadeiras TRRs vendendo combustível diretamente à transportadoras, produtores rurais etc., sem que esses combustíveis passem pelos seus tanques e saiam pelos seus bicos de abastecimento, citando que, nesses casos, a análise do registro 1300 não é suficiente para detectar irregularidades fiscais, pois, operando de forma irregular, o posto não anota todas as suas entradas e saídas nesse registro.

No item intitulado *“As movimentações entre o FECH_FISICO e o ESTQ_ABERT do dia seguinte”*, citou que ocorrendo vendas nos bicos após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH_FISICO será maior que o ESTQ_ABERT, e que anotando-se o valor da leitura dos contadores dos bicos no início do dia, somente as saídas do dia serão levadas em consideração nesse dia, enquanto que, ocorrendo entradas nos tanques após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH_FISICO será menor do que o ESTQ_ABERT, logo não haverá repercussão do erro do dia anterior nesse controle de estoques.

Ponderou que essas situações devem ser analisadas caso a caso e normalmente, na prática da fiscalização, indicam a ausência da informação da movimentação de combustíveis de um dia ou mais no registro 1300, contudo, em ambos os casos, as entradas ou saídas feitas entre o fechamento de um dia e a abertura de outro não repercutem no cálculo das perdas ou ganhos.

Ao adentrar no tópico “A equivocada análise dos dados apresentados pela impugnante como suposta prova de erros nas EFD”, aduziu que o autuado nos itens 3.2.1, 3.2.2, 3.2.3, 3.2.4 e 3.2.5 tenta demonstrar que a autuação estava equivocada utilizando as informações do sistema de medição “Veeder Root” e o do sistema gerencial “Autosystem”. Observou que essas informações não foram produzidas ou validadas por um técnico credenciado junto às empresas fornecedoras desses equipamentos e sistemas, assim não há qualquer garantia da sua correção e da sua autenticidade, efetuando, ainda, uma análise nos argumentos defensivos justificando o seu não acolhimento.

Reportou-se as diferenças entre os sistemas de medição “Veeder Root” e o gerencial “Autosystem”, onde o autuado afirmou que “pela análise comparativa com os dados do Veeder Root, a partir da data 04 janeiro de 2020 demonstra-se que nos dias autuados houve perdas e não sobras, exceto no dia 20 julho de 2020”, sustentando que essa análise está absolutamente errada, como demonstrou analiticamente e matematicamente às fls. 72 e 72v, para concluir que os valores negativos apresentados nas planilhas do autuado como sendo perdas, são todos ganhos e ratificam todo o trabalho realizado.

Quanto ao argumento da realização do levantamento quantitativo de estoques feito anualmente, citou que o autuado apresenta uma análise das vendas e compras ao longo do ano para demonstrar que não teria havido discrepâncias, entretanto, considera que essa análise está equivocada, pois, conforme citado na defesa, ao longo do ano os ganhos se cancelam com as perdas, significando dizer que, havendo entradas sem notas fiscais travestidas de ganhos, basta promover saídas disfarçadas de perdas que as segundas cancelam as primeiras, isto é, para que as omissões de entradas não sejam percebidas basta que saiam sem notas entre os levantamentos de estoques inicial e final.

Após tecer outras considerações a este respeito, concluiu este tópico citando que esta anexando à presente informação fiscal, os levantamentos de estoques feitos a cada ano para cada combustível com base nos dados do registro 1300, lembrando, por fim, que a simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD, estes erros devem ser devidamente provados.

Nos tópicos seguintes discorreu contra argumentando os argumentos defensivos relacionados a:

(i) Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor. Os livros como meio de prova contra o empresário. (ii) A utilização na fiscalização da escrituração fiscal digital (EFD). A validade jurídica da EFD. (iii) A concessão de prazo para a regularização da EFD. A não aplicação do art. 247, § 4º, do RICMS/12. (iv) A inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 55/14. (v) Os alegados erros nos registros 1300 da EFD. (vi) O uso do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova de erros na EFD, para destacar que, em relação aos itens acima selecionados:

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

- Não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo empresário. Daí, não ter sido necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas correções e não há

que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD.

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

- Pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Então, não adianta apenas alegar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC”. Cabe a impugnante demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II, do CPC.

Sobre o cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis e a legislação aplicável no cálculo do ICMS devido, citou que a Port. 445/98 também tem o propósito de esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma.

Ressaltou que é admitida prova em contrário, isto é, o contribuinte pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada, enquanto que o art. 7º, II, da Port. 445/98, esclarece o dispositivo acima:

“A exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto.

Observou, ainda que, a I. N. nº 56/2007 dita, no seu primeiro item, que:

Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Discorreu a respeito do ICMS devido como responsável solidário e do ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo para, em seguida, apresentar a seguinte conclusão no sentido de que ficou demonstrado:

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

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

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

- Também, é errado pretender aplicar a “proporcionalidade” da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem

documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

Por fim, após afirmar ter rebatido todos os pontos da impugnação, sustentou a total procedência do lançamento.

Às fls. 229/230 consta Manifestação apresentada pelo autuado acerca da Informação Fiscal prestada pelo autuante, onde requereu pedido de prorrogação de prazo para tal mister tendo em vista que lhe fora concedido apenas o prazo de 10 (dez) dias para se manifestar acerca dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante.

O autuante se pronunciou à fl. 244, contrário à solicitação do autuado sob o argumento de que as planilhas anexadas são tão somente um espelho da EFD do autuado, portanto, não vê necessidade da concessão de mais prazo para o autuado analisar os dados que sempre teve em mãos.

Em 29 de outubro de 2021 o presente PAF foi convertido em diligência à Infaz de origem nos seguintes termos: “... Em vista disto, e apesar do posicionamento em contrário atestado pelo autuante, fl. 244, deliberou esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, pela conversão do presente PAF em diligência a SAT / D AT / COPEC no sentido de que, objetivando afastar futura alegação de cerceamento ao direito de defesa, seja concedido ao autuado o prazo de 60 (sessenta) dias (reabertura do prazo de defesa), para que o mesmo se manifeste acerca da informação fiscal e dos seus anexos, os quais já lhe foram entregues, **devendo a manifestação a ser apresentada pelo autuado, além de impressa, ser acompanhada de mídia digital em formato word.**”

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

O autuado se manifestou às fls. 254 a 304, onde, em relação ao mérito da autuação, teceu considerações iniciais, reportando-se a presunção relativa do Ato Administrativo que pode ser elidida por prova em contrário.

In casu, observou que as alegações do fisco estadual são no sentido de que omitiu entradas de combustíveis (gasolina comum, gasolina aditivada, etanol hidratado comum, óleo diesel B S500, óleo diesel B S10) nos exercícios compreendidos entre 2016 e 2020, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais, apurada mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, sustentando que o que ocorreu foram erros manuais de escrituração no sistema das entradas das notas fiscais em horário ou turno divergente da entrada do produto no tanque ou equívocos quanto ao lançamento das medidas de volume dos tanques, por conseguinte, gerou sobras ou perdas intimamente conexas.

Explicou que mantém contrato de exclusividade de compras com a Petrobrás Distribuidora desde o início de sua operação em 15.09.2006 até a presente data, enquanto seu sistema gerencial operacional, contábil e fiscal, Autosystem, homologado pela Sefaz/BA, foi instalado quando da sua aquisição em 2006 sofrendo apenas atualizações de software realizadas pelo próprio fornecedor, Linx.

Disse que as bombas de abastecimento são lacradas pelo Inmetro, sendo realizados procedimentos operacionais de rotina para as aferições enquanto que o controle de estoque é realizado por sistema automático de medição de volume dos tanques, Veeder Root, que possui memória para dois anos de registros de entrada e de inventário diário, enquanto o sistema gerencial (Autosystem) correlaciona todas as etapas do processo desde a entrada do produto no tanque, controle do estoque, até a saída do produto através do abastecimento dos veículos. Contudo, repisou acerca da possibilidade de ocorrer erros de escrituração, em virtude de lançamentos manuais no sistema das entradas das notas fiscais em horário ou turno divergentes em que o combustível foi descarregado no tanque, ou erro no lançamento das medidas de volume dos tanques causando, por conseguinte, uma divergência no fechamento diário podendo gerar uma sobra ou perda de produto não condizente com a realidade do estoque físico diário.

Salientou que todo produto recebido e descarregado no tanque tem sua entrada lançada através das notas fiscais e sua saída pelas bombas de abastecimento através dos cupons fiscais das

vendas, sobressaindo que o lançamento das notas fiscais de entrada de compra do combustível, bem como os lançamentos das medidas de estoque dos tanques são alimentadas manualmente, motivo pelo qual estão sujeitos a erros de escrituração, explicando que o procedimento operacional padrão de lançamento da nota fiscal no sistema era realizado pelo escritório central no dia posterior ou primeiro dia útil, para isto era necessário que o funcionário que recebeu o produto informasse a hora e o turno de trabalho em que o combustível foi descarregado no tanque a fim de evitar divergência nos dados de medidas de estoque lançadas manualmente. Desta forma, os equívocos nos lançamentos das medidas podem ocorrer no período de fechamento de cada turno de trabalho quando, o sistema apresenta uma tela solicitando as medidas de volume de cada combustível e o funcionário informa manualmente, podendo ocorrer erro quando da entrada dos dados.

Em seguida passou a apresentar demonstrativos de erros operacionais no momento do registro da data de entrada da nota fiscal de combustível e o consequente impacto no lançamento manual da medida do inventário.

No que denominou como sendo “Cenário 01”, COM VALIDAÇÃO DA MEDIÇÃO DE INVENTÁRIO PELO VEEDER ROOT), pontuou que o levantamento das “omissões” identificadas na planilha (50634620_16496705000777) elaborada pelo agente fiscal anexa ao auto de infração, as quais se enquadram nesse tipo de erro operacional, utilizando os inventários e o volume das entregas constantes no relatório do Veeder Root para validar o volume entregue e o estoque físico real no tanque no fechamento do dia autuado. (Doc.02)

Salientou que o sistema Veeder Root foi instalado para medição de inventário e histórico de entrega, possuindo uma memória de armazenamento de dados de no máximo os últimos 24 meses, assim, os dados disponíveis para sua consulta no período auditado abarcam abril de 2019 a dezembro de 2020.

A título de exemplo, disse que selecionou apenas um dos erros identificados no auto de infração como “entrada de combustível” sem nota, usando os próprios dados da planilha do autuante para demonstrar que tudo aconteceu por uma imputação errada na data de entrada da nota de combustível, que acabou impactando na medida de inventário.

Isto posto, citou que no dia 25/06/2020, referente ao produto Óleo Diesel S10, o autuante concluiu que a sobra apresentada na EFD de 9.885,236 litros se refere à entrada de combustível sem nota. Objetivando refutar esse dado, elaborou uma série de demonstrativos e planilhas para afirmar que não houve entrada de combustível sem nota ou omissão do produto, sendo o que é perceptível que as quantidades apuradas de perdas do dia 24/06/2020 (9.934,693 litros) é muito próxima da quantidade a título de sobras do dia posterior (9.885,236 litros, resultando em 49,457 litros de perda.

Com isso, sustentou que todos os eventos que demonstrou no Cenário 01, identificados na planilha do autuante, se referem a imputações de notas de entradas de combustível na data errada do sistema, ressaltando que o Veeder Root apenas possui memória de armazenamento limitada aos últimos 24 meses, razão pela qual nos casos que expos foi possível à validação do volume da entrega e medição de inventário através dos relatórios do sistema.

A título de CASO 02, citou “EVENTOS OCORRIDOS NO PERÍODO DA NÃO DISPONIBILIDADE DO RELATÓRIO ATRAVÉS DO SISTEMA VEEDER ROOT) – Levantamento das “omissões” identificadas na planilha do auto de infração, as quais se enquadram neste tipo de erro operacional, porém sem utilizar os inventários físicos e o histórico de entregas constantes do relatório do Veeder Root por não estarem disponíveis neste período. (Doc. 03)”, citando que levando-se em consideração os princípios da inferência e raciocínio dedutivo, pode-se assumir a mesma argumentação utilizada para os períodos expostos no Caso 01, onde ficou demonstrado, de forma documental, que não houve omissão de notas de combustível.

Neste caso, selecionou como exemplo o dia 24/05/2016 referente ao produto GASOLINA COMUM, onde o autuante chegou à conclusão de que a sobra apresentada na EFD de 9.948,942 litros é uma

entrada de combustível sem nota, todavia, para provar que não passa de um erro operacional de lançamento da nota fiscal e validação da medida, disse que faz-se necessário analisar o dia anterior, 23/05/2016, o que o fez, apresentando para o período analisado demonstrativos e documentos fiscais, para concluir que foram aqui expostos (Casos 01 e 02) todos os eventos constantes da planilha do auto de infração onde foram identificadas “omissões” decorrentes do lançamento da nota de combustível no sistema gerencial (Autosystem) em data divergente em que ocorreu o descarregamento do produto, ficando assim demonstrado que não houve a suposta omissão de entrada de produto no tanque mas sim, um erro escritural ocorrido quando do lançamento da nota fiscal no sistema gerencial causando divergência entre o estoque sugerido pelo sistema e o estoque físico real proveniente da leitura de volume do tanque o que foi demonstrado de forma documental para o período onde foi possível validar os dados com as informações constantes dos relatórios de inventário e histórico de entregas do Veeder Root.

Em seguida referiu-se ao CENÁRIO 02, onde foram identificadas as “omissões” constantes da planilha em consequência de erros no lançamento das medidas de estoque, sendo que tais erros incidiram em virtude do lançamento ser feito de forma manual, possibilitando, assim, erros humanos, sendo que, em suma, o sistema indica o estoque sugerido com base nos dados disponíveis naquele instante no Autosystem e o frentista confere com o estoque físico, o qual deve prevalecer sobre o estoque sugerido, indicando, em seguida, a descrição dos passos no programa Autosystem para lançamentos de medidas que demonstram a possibilidade de erros de digitação por serem imputados manualmente.

No tocante ao argumento do autuante sustentou que restou vastamente demonstrado que existe sim vínculo entre os dias apurados, pois o estoque final de um dia deve refletir o estoque do dia seguinte havendo porém sempre uma conferência da medição física, sendo que, conforme dito na própria informação fiscal pelo auditor, no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do imposto. Seção 2.4.2 - *“Ora, estabelecida esta variação limite fisicamente possível (premissa menor) todo valor além deste limite infalivelmente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isto posto, o que exceder este limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível...”* Sendo assim, a única explicação com base nas provas levantadas é que houve adição de volume sem documentação aos estoques do posto revendedor tratando-se de uma entrada não documentada de combustível”. Aqui, disse, foram analisados e justificados todos os eventos envolvendo as entradas de notas de combustíveis e verificou que se analisados todos os dados da planilha é possível constatar que se referem a erros de escrituração e não de omissão de notas fiscais.

Após discorrer acerca do princípio da verdade material, voltou a contestar a multa aplicada no percentual de 100%, que considera possuir caráter confiscatório, pugnando por sua anulação ou redução.

Em conclusão requereu:

- a) Que seja convertido o presente PAF em diligência ou perícia, por fiscal estranho ao feito, para revisão das quantidades apuradas que culminaram nas supostas omissões de entrada;
- b) Seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada a fim de que seja reduzida ou declarada nula;
- c) Que o Auto de infração seja julgado improcedente.

O autuante voltou a se pronunciar às fls. 330 a 331 onde citou que de pronto, é importante destacar que o controle de movimentação de combustíveis feito pelos postos revendedores é diário e devem ser feitas medições físicas dos estoques de abertura e de encerramento do dia, e, a cada dia devem ser calculados os ganhos ou as perdas ocorridas e quando esse forem superiores a 0,6% do volume disponível para comercialização no dia, deve ser feita uma análise e anotação de uma

justificativa do ocorrido, conforme a Port. DNC 26/92.

Disse que nada disso ocorreu em momento algum ao longo de todo o período fiscalizado, sendo que, é nesse contexto que se deve analisar as informações registradas pelo próprio contribuinte.

Aduziu que, de fato, erros podem acontecer na escrita fiscal, contudo, para que se afaste a EFD como equivocada, é necessário que se apresentem provas dos erros.

Para isso, o autuado apresenta os registros que alega existirem gravados no seu sistema gerencial operacional, contábil e fiscal, Autosystem, homologado pela SEFAZ/BA, gera as informações apresentadas na EFD, e para impugnar os lançamentos na EFD feitos pelo seu sistema, ela apresenta “leituras do Veeder Root”, que é o sistema de medição, coisa bem diferente do sistema homologado pela Sefaz Bahia.

Considera importante ter isso em mente para avaliar o peso que deve ter os extratos anexados pela impugnante com as leituras do Veeder Root que utiliza para demonstrar os seus argumentos, chamando a atenção no sentido de que não há qualquer garantia de autenticidade dessas informações atestado por agente competente para tanto, indagando como saber, então, se esses relatórios realmente saíram do medidor? Como saber se as informações registradas no medidor não podem ser alteradas pela impugnante ao seu bel prazer? Destacando que essa garantia não foi trazida ao processo, por exemplo, através de um parecer técnico emitido pela empresa fabricante do sistema de leitura.

Considera que, de fato, pode haver erro na escrituração de uma nota fiscal de entrada, havendo a descarga do combustível em dia diverso da sua entrada escritural, o que realmente pode gerar um ganho no dia da entrada física e uma perda no dia do registro da nota fiscal, sendo um erro possível. Mas também é possível que a mercadoria com nota fiscal tenha sido descarregada em outro lugar e a efetiva entrada tenha ocorrido sem documentação em dia diverso.

Assim, aduziu que desse modo a simples alegação de que esse erro tenha ocorrido não deve servir para afastar os valores cobrados.

Disse que admitir que em todos os casos em que houvesse esse indicativo de erro de anotação da entrada, estaríamos abrindo uma brecha para fraudes futuras.

Em conclusão, repisou que não estaríamos nessa discussão se o autuado tivesse cumprido as suas obrigações e averiguado o que estaria acontecendo quando seus ganhos foram superiores a 0,6% do volume disponível para comercialização a cada dia, ficando evidente que a defesa não ilide a autuação.

Em 15 de junho de 2022 o PAF foi considerado apto para julgamento, fl. 334, o qual foi pautado para o dia 26/07/2022, sendo decidido pela conversão do PAF em diligência nos seguintes termos:

(...)

Na sessão de julgamento realizada nesta data, com a presença do Representante do autuado, Dr. Coriolano Almeida Cerqueira, este argumentou que o motivo da autuação se deu em função de que as perdas e os ganhos de combustíveis apurados pela fiscalização foram ocasionados pelo fato de que, em diversas operações que mencionou, apesar da nota fiscal emitida pelo distribuir de combustível, recebida em seu estabelecimento, ter sido considerada no LMC com a data da emissão do documento fiscal, o descarrego do combustível do tanque só aconteceu no dia seguinte ao do recebimento, em decorrência de diversos motivos que deram causa a este tipo de ocorrência, situação esta que, quando da medição do tanque de combustível, gerava perda em um dia e ganho no dia seguinte, em quantidades iguais ou praticamente iguais, citando um levantamento que realizou, o qual, em seu entendimento, esclareceria os fatos motivadores da autuação.

*Após as discussões levadas a efeito, e à vista dos argumentos que foram suscitados, objetivando esclarecer de forma definitiva as ocorrências motivadoras da autuação, deliberou esta 4ª JJF, inclusive com a presença do autuante, Sr. Jefferson Martins Carvalho, que o PAF fosse convertido em diligência à Infaz de origem no sentido de que o autuado fosse intimado a justificar, de forma documental, no prazo de 20 (vinte) dias, as razões das **perdas e ganhos** informados na sua Escrituração Fiscal Digital, para efeito de comprovação da não ocorrência de omissão de entradas de combustíveis, decorrentes de ganhos referentes a variação volumétrica em índice acima do admitido pela SEFAZ.*

Após o atendimento pelo autuado, o autuante deverá se pronunciar acerca dos demonstrativos e documentação apresentada, elaborando, se pertinente, novos demonstrativos de débito, os quais deverão ser cientificados ao autuado, com a concessão de novo prazo de 20 (vinte) dias para manifestação se assim o desejar.

Deverá ainda o autuante se pronunciar a respeito da manifestação do autuado, se ocorrer.

Em seguida o PAF deverá retornar ao CONSEF para prosseguimento da instrução e posterior julgamento”.

De acordo com as Mensagens DT-e de fls. 347 e 349 o autuado foi intimado nos termos acima solicitados, tendo se manifestado conforme fls. 352 a 399, onde, na prática, repetiu os mesmos termos e fundamentos já apresentados na manifestação anterior (Processo SIPRO 024503/2022-0 de 20/04/2022, fls. 253 a 304), frisando, entretanto, que o próprio CONSEF, em sessão que tratou da mesma matéria da presente autuação, acatou os argumentos e documentos oferecidos pelo contribuinte autuado, inclusive, o próprio autuante se manifestou favorável a narrativa do autuado, sendo o Auto de Infração julgado Procedente em Parte, conforme Acórdãos JF nº 0188-02/21 e CJF nº 0125-12/22, que ora anexou aos autos.

Desta maneira, por uma questão de coerência e equidade, requereu a análise da mesma matéria as narrativas e documentos expostos no presente processo, e concluiu apresentando os mesmos pedidos constantes na manifestação anterior.

O autuante se pronunciou, fls. 452 e 452v, com a juntada dos demonstrativos de fls. 453 a 464, destacando que o autuado anexou ao processo extratos de seu sistema de controle de movimentação de combustíveis que demonstram que as anotações na EFD das datas das entradas de diversas notas fiscais de entradas ocorreram, com erros, por isso faz-se necessária a correção da EFD e, por conseguinte, dos valores cobrados.

Em vista disto citou que anexou ao processo uma pasta do Excel com o registro 1300 originalmente apresentado a SEFAZ e outra com esse registro corrigido conforme a documentação apresentada pelo autuado, sendo que, para facilitar a visualização do ocorrido, incluiu no registro 1300 uma coluna com os números das notas fiscais e o volume de combustível nelas indicado, onde na planilha “1300 original” os valores de ganhos e perdas nos dias em que houve registro das NF-e estão indicados na cor cinza, já a planilha “1300 corrigido” contém as alterações nas entradas das notas nas datas que o autuado indica em sua defesa, tendo sido, em consequência, elaborado novo demonstrativo de débito, fls. 453 a 464.

O autuado foi intimado para se manifestar acerca da manifestação supra do autuante, fl. 467, tendo ingressado com solicitação de prorrogação de prazo para se pronunciar sobre a mesma, fls. 469 a 472, tendo ingressado em 21/12/2022 através do Processo SIPRO 391101/2022-0, com **manifestação**, fls. 500 a 534, apresentando argumentos visando a nulidade do Auto de Infração, inicialmente ao argumento que a autuação foi levada a efeito mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrado no LMC/Registro 1300 da EFD, indagando que índice é este que não está na legislação do ICMS, destacado, ainda, que ocorrida a substituição tributária está encerrada a fase de tributação, e essa ocorreu na Refinaria da Petrobrás pelo PMPF vigente, alcançando até o consumidor final.

Para referendar seus argumentos citou e transcreveu julgador oriundos do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que vem entendendo que a diferença para mais entre o volume de combustível que entra no estabelecimento do contribuinte e o que sai nas suas operações de vendas – decorrente da dilatação do produto, provocada pela variação da temperatura não dá não dá à Fazenda Pública o direito de exigir complementação do ICMS, posto que a dilatação volumétrica é fenômeno físico, e não jurídico, não se amoldando à descrição legal que autoriza a incidência do imposto.

Arguiu, também, a nulidade do Auto de Infração, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas omitidas, destacando que o presente lançamento se deu com base na presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto, discorrendo longamente a este respeito, citando a Instrução Normativa 56/2002 para efeito de aplicação da

proporcionalidade nela especificada, e voltou a pontua que o autuante se validou os lançamentos a título de “ganhos” sem validar as “perdas”, onde deveria ocorrer a compensação.

Reportou-se, ainda, ao julgamento da lavra da 1ª JF em relação ao Auto de Infração 206903.0001/16-0 que decidiu pelo não cabimento da exigência fiscal posto que o trabalho fora levado a efeito com base na EFD do contribuinte, acrescentando que, acaso tenha cometido alguma infração, até prova em contrário, se limitou no campo das obrigações acessórias ante inconsistências na EFD, passível de multa.

No mérito, reportou-se a erros declarados na EFD/LMC que resultaram no apontamento da infração, inconsistências estas que demandará muito tempo e trabalho para retificação, motivo pelo qual solicitou que seja reaberto o prazo para defesa, após a informação fiscal.

Mencionou, também, equívoco do percentual aplicado de 0,6% a título de variação volumétrica, aplicado em alguns itens da planilha do autuante, que considera equivocado, tendo em vista que o percentual previsto na Portaria 445/98 é de 1,8387%, razão pela qual requereu a conversão do PAF em diligência para efeito de conversão.

Discorreu a respeito dos Princípios da Legalidade Tributária, da Verdade Material, do Poder-Dever da Autotutela, assim como do caráter confiscatório da multa aplicada, para concluir pugnano pela nulidade do Auto de Infração em função de : Jurisprudência dos Tribunais Superiores, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas e, por via conexa, da base de cálculo, com cerceamento do direito de defesa, por descumprimento de normas legais, especialmente a Lei nº 7.014/96, IN 56/07 e Portaria 445/98.

Requereu, ainda, a conversão do feito em diligência ou perícia por fiscal estranho ao feito para revisão das quantidades apuradas a título de ganho e para retificação do índice admitido pela legislação de 1,8387% como limite de ganho, e que seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada e o Auto de Infração julgado improcedente.

O Autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 559 e 559v, mencionando que o autuado apresentou manifestação, fl. 500, onde apenas repete argumentos já apresentados em sua defesa e que foram rechaçados através da primeira informação fiscal, nada de novo existindo para informar, destacando que o autuado silenciou sobre os novos demonstrativos que foram anexados à fl. 452.

Em 15/02/2023, através do Processo SIPRO 008991/2023-5, ingressou com **manifestação** a respeito da informação fiscal supra apresentada pelo autuante em 07 de fevereiro de 2023, citando que as quantidades de perdas e ganhos levantadas no Auto de Infração praticamente se anulam, ocorrendo que o autuante apenas pinçou os dias registrados como “ganhos”, erigindo tais lançamentos a título de omissão de entradas, desprezando, todavia, os registros concernentes as “perdas”.

Observou que a quantidade total de sobra no período do lançamento fiscal foi de 411.593,08 litros e a quantidade de perda foi de 483.526,39 litros, resultando em uma perda de 71.663,31 litros durante o ciclo autuado, não considerado pelo autuante. Nesse sentido, disse que analisando diariamente o levantamento fiscal por amostragem, apresentou as conclusões as quais chegou.

Em relação aos produtos óleo diesel B S10, óleo diesel B S500, gasolina aditivada e gasolina comum, em relação ao exercício de 2016, indicando as perdas e ganhos apurados no exercício, e etanol hidratado em relação ao exercício de 2017.

Disse que tais exemplos, cujas quantidades chamam mais a atenção, porém a sistemática ocorreu em todos os dias inseridos na apuração, observando que todas as quantidades de “ganhos” foram originadas da EFD/LMC, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada, e, se existiam as demais informações, das compras e vendas, indagou por que validar apenas os registros dos “ganhos” que se amostravam infantilmente equivocados, indagando, ainda, por que não foi adotado outro meio de apuração.

Sustentou que se o autuante validar os lançamentos dos ganhos, há também de validar as perdas.

Efetuando a devida compensação.

Voltou a se referir a equívoco do percentual aplicado de 0,6% a título de variação volumétrica e da multa aplicada que considera confiscatória, concluindo com apresentação dos mesmos pedidos já formulados anteriormente.

Mais uma vez o autuante apresentou informação fiscal, fls. 609 e 609v, observando que já foi esclarecido em informações anteriores que como o controle da movimentação de combustíveis é feito com medições diárias dos estoques iniciais e finais, não há possibilidade de ganhos de um dia terem qualquer conexão com perdas de outro dia e que também, com base em jurisprudência do STF já demonstrou que a multa aplicada não é confiscatória. Destacou que nas planilhas que elaborou, para facilitar a visualização das informações contidas no registro 1300 da EFD, utilizou um código de cores, sendo que o verde escuro serve para indicar ganhos superiores a 1,8387%, enquanto que o verde claro indica ganhos.

Acima de 0,6% que é o índice da ANP, acima do qual o contribuinte deveria apresentar uma justificativa no LMC, contudo, na apuração dos valores devidos, somente foram tomados os ganhos superiores a 1,8387%, conforme pode ser verificado nas planilhas, portanto, diferentemente ao quanto argumentado pelo autuado, não houve qualquer erro na aplicação do índice na cobrança realizada.

Mais uma vez o autuado apresentou manifestação a respeito d última informação fiscal, através do Processo SIPRO 041034/2023-3, datado de 07/07/2023, fl. 615, desta vez suscitando ilegalidade/inconstitucionalidade da variação volumétrica prevista na Portaria 445/98, reproduzindo argumentos já suscitados anteriormente, ressaltando que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, tanto em primeira quanto em segunda instâncias segue, majoritariamente, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, transcrevendo decisão emanada da 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, para respaldar seus argumentos.

Discorreu sobre inaplicabilidade do roteiro de auditoria fiscal/regime de substituição tributária e Instrução Normativa SAT nº 56/07, onde destacou que considerando as decisões reiteradas do CONSEF acerca da aplicabilidade da referida IN, apesar de não tratar de interposição de Recurso Extraordinário, conforme previsão do art. 169, II, alínea “c” do RPAF/BA, considera necessário que a PGE opine sobre a questão exposta, tendo em vista que diz respeito a entendimento manifestado em decisões reiteradas deste CONSEF.

Concluiu requerendo a nulidade do Auto de Infração pelas razões acima expostas.

Por último, foi apresentada nova informação fiscal pelo autuante, fls. 659 a 663, onde voltou a discorrer acerca do fenômeno natural da dilatação dos combustíveis submetidos a variação de temperatura.

Reportou-se, também, a questão relacionada aos combustíveis, os quais estão sujeitos a substituição tributária e, de acordo com a Port. 445/98, em seu Art. 10, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal e do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, sendo que, por conseguinte, no presente caso, o imposto devido na condição de responsável solidário não é a presunção de ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto, mas a transferência da responsabilidade decorrente da Lei nº 7.014/96, em seu Art. 6º IV.

Acrescentou que como se trata de omissão de receitas apurada mediante levantamento quantitativo de estoque e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido, ressaltando que 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 o responsável pelo pagamento do tributo, e, de acordo com o art. 128, I, do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, no caso o posto revendedor., não cabendo a aplicação do cálculo da proporcionalidade disposto na IN 56/07, pois o objeto do lançamento não trata de presunção de omissão de saídas, mas de omissão de entradas de mercadorias tributadas nesse momento.

VOTO

O Auto de Infração em referência foi expedido em 22/02/2021 para reclamar crédito tributário no total de R\$ 305.005,90, mais multa de 100% - Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação: *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”*.

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

O autuado, através da sua **primeira defesa**, fls. 18 a 38v, em preliminar, apresentou pedidos de nulidade do Auto de Infração, em razão de:

I – Inobservância do devido processo legal e vícios procedimentais, com base no Art. 15, II e IX do RPAF/BA sob a alegação de que o autuante não assinou o Auto de Infração, razão pela qual os atos praticados pelo preposto fiscal não foram devidamente personificados com sua assinatura.

Não é o que vejo nos autos pois todos os elementos que compõem e integram o lançamento tributário se encontram regularmente assinados pelo autuante, cujas cópias foram entregues ao autuado através de meios eletrônico, tanto assim que se reportou a tais documentos, enquanto que o Auto de Infração contém as assinaturas apostas a título de saneamento pelas autoridades competentes da SAT/COPEC o que atesta sua regularidade. Observo que deve ser levado em conta que o procedimento de lavratura de Auto de Infração ocorre por meio de sistema próprio, precedido de autenticação eletrônica cujo acesso é precedido de login e senha do autuante a fim de que se possa estabelecer sua identidade digital.

Destaco, ainda, que o lançamento não padece de qualquer vício formal na medida em que atende os requisitos estabelecidos pelo Art. 39 do RPAF/BA.

Não acolho, portanto, este pedido de nulidade.

II - Do direito à ampla defesa e contraditório. Aqui, foi alegado nulidade do Auto de Infração ao argumento de que não lhe fora entregue cópia dos demonstrativos que fundamentaram os cálculos das omissões de combustíveis que foram apuradas.

Apesar do autuante ter contestado este argumento ao afirmar que o autuado recebeu através do seu domicílio tributário todas as cópias dos demonstrativos que foram elaborados, esta 4ª JJF, buscando evitar futuras alegações de cerceamento de defesa, deliberou pela conversão do presente PAF em diligência no sentido de que fosse entregue ao autuado todos os demonstrativos que integram os presentes autos, com reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, o que foi feito, tendo o autuado, tempestivamente, ingressado com nova defesa.

Afasto, também, este pedido de nulidade.

III – Insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas. Neste sentido alegou o autuado que o presente lançamento busca amparo na *“presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto”* (art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96), especificamente omissão de entradas.

Da análise levada a efeito nos presentes autos, não vislumbrei insegurança na determinação da infração e na indicação das quantidades consideradas como omitidas. Isto porque, o levantamento fiscal tomou por base a própria escrituração fiscal digital do autuado (EFD), Registro 1300, que foi encaminhada à Sefaz através do Sped Fiscal. Portanto, são dados consistentes, apresentados durante 05 (cinco) anos consecutivos, sem que tenha sido provado nada em contrário pelo autuado, não podendo, ainda, o LMC se sobrepor a EFD, até porque, a rigor, o referido livro deveria apresentar os mesmos dados da EFD.

Não se pode perder de vista que sendo a EFD 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, se constitui na única escrituração fiscal válida, e assim, contém os registros sobre os quais cabe à fiscalização utilizá-los no desenvolvimento de auditorias, aplicando os roteiros apropriados, o que, ao meu entender, foram corretamente conduzidos pelo autuante.

No que diz respeito a alegação defensiva de que sendo contribuinte varejista de combustíveis, não compete lançar imposto sobre suas vendas submetidas ao regime da substituição tributária, não havendo, portanto, que se falar, neste caso, em aplicação da regra estabelecida pela IN 56/2007, posto que, ali se prevê a aplicação de proporcionalidade existente entre as mercadorias isentas, não tributadas e/ou sujeitas a substituição tributária, não é o caso destes autos, posto que o presente lançamento não se trata de presunção de omissão de saídas, mas de omissão efetivas de entradas de mercadorias, declaradas pelo autuado em sua EFD, cuja tributação ocorre neste momento.

O argumento defensivo de que a única interpretação que se pode concluir do conjunto normativo é que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da “presunção” só se aplica aos contribuintes que comercializem, ao mesmo tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação e que a referida Portaria, superando a Lei, traga a possibilidade de contemplação de operações anteriores, citando ainda que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inconsistente e irregular, ao utilizar método não previsto pela Portaria e nem pela IN 310/90 (roteiro de fiscalização), tendo em vista que o autuante utilizou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas, não podem ser acolhidos.

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

Desta forma, a própria PGE/PROFIS já teve a oportunidade de se pronunciar a respeito desta questão, no sentido de que *“... a retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal e encontra respaldo na legislação por se tratar de norma meramente procedimental e como tal, expressamente interpretativa, se amoldando ao disposto no art. 106, inc. I do CTN corroborado pelo que determina o art. 144, § 1º do mesmo CTN, uma vez que o dispositivo instituiu “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios ...”*.

Destarte, considero correta a exigência de ICMS devido pelos ganhos volumétricos de combustíveis além do limite de 1,8387% estabelecido pela SEFAZ, superior a 0,60%, fixado pela Portaria 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis - DNC, variações superiores essas que, de fato, passam a ser consideradas como omissão de entradas, as quais, realmente, não derivam de uma presunção, mas de um dado concreto, inserido pelo autuado em sua EFD.

Aliás, apesar do autuado citar que foram observados equívocos no percentual aplicado de 0,6% a

título de variação volumétrica, aplicado em alguns itens da planilha do autuante, tendo em vista que o percentual previsto na Portaria 445/98 é de 1,8387%, tal equívoco não se confirma, já que, da análise nas planilhas da lavra do autuante se constata, sem qualquer dúvida, que a exigência tributária recaiu sobre o percentual acima do índice de 1,8387% estabelecido pela referida portaria.

Também não vejo como acolher o argumento defensivo de que *“se o autuante validar os lançamentos de ganhos, há também que validar as perdas, fazendo, na pior das hipóteses, a devida compensação”*, já que não houve desprezo de perdas na medida em que, conforme bem assinalado pelo autuante, o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, o que 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 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, portanto, 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 não acolho o argumento defensivo de que se acaso cometeu alguma infração esta se limitou ao campo das obrigações acessórias em razão de inconsistências na EFD, passível de correção. Isto porque, não foi detectado pela fiscalização qualquer equívoco ou inconsistência na EFD, ao contrário, foi tomado por base dados inseridos pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal, durante 05 (cinco) anos consecutivos, os quais, por incrível que possa parecer, só teriam sido percebidos pelo autuado após a fiscalização, o que não é aceitável.

Ainda em sede de preliminar o autuado questionou a multa aplicada para discordar da forma de apuração eleita pelo autuante. A este respeito citou que o art. 10, inciso I “a” da Portaria nº 445/98 preconiza que:

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

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

Nesse sentido, sustentou que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um de seus componentes foi ilegalmente computado, razão pela qual a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta e não comprovada infração.

Não acolho o presente argumento defensivo visto que não existe qualquer ilegalidade na autuação a qual atende ao quanto previsto pelo Art. 10 da Port. 445/98 que, de forma clara, através da alteração introduzida pela Port. 159/19, possibilitou a execução do levantamento fiscal de forma diária, cujo percentual de multa aplicável às omissões de entrada é de 100% (Lei nº 7.014/1996, art. 42, III, “g”), na forma acima posta.

Desta maneira, não acolho todos os pedidos de nulidade do Auto de Infração formulados pelo autuado, inclusive os apresentados em suas seguidas manifestações, por entender que os argumentos acima alcançam ou atingem todos os pedidos de nulidade que foram formulados.

Ao ingressar ao mérito da autuação, o autuado citou que seu controle de estoque é realizado por sistema automático de medição de volume dos tanques intitulado *“Veeder Root”* que possui

memória de dois anos de registros de entrada e de inventário diário, observando que, apesar disso, existe a possibilidade de ocorrerem erros de escrituração em virtude de lançamentos manuais no sistema de entradas das notas fiscais em horário ou turno divergentes em que o combustível foi descarregado no tanque, ou erro no lançamento das medidas de volume dos tanques, causando, por conseguinte, uma divergência no fechamento diário, podendo gerar uma sobra ou perda de produto não condizente com a realidade do estoque físico diário, ressaltando que analisando os dados do auto de infração, notou que as sobras encontradas estavam associadas aos erros mencionados, não refletindo a realidade do inventário físico.

Neste sentido, passou a desenvolver explicações relacionadas a erros declarados na EFD/LMC, os quais afirmou serem decorrentes de inconsistências que resultaram no apontamento da infração e que não correspondem à verdade material dos fatos, citando que irá providenciar a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, razão pela qual solicitou a concessão do prazo de 60 (sessenta) dias para tal fim, contendo os lançamentos originais.

Esses argumentos de erros trazidos pelo autuado, não podem ser acolhidos na medida em que não é admissível a existência de constantes e seguidas ocorrências de erros durante cinco exercícios consecutivos e não percebidos pelo próprio. Desta forma, correto se encontram os dados colhidos pelo autuante da EFD transmitida pelo autuado, que não acusam ou indicam qualquer erro ou inconsistência, e que serviram de base à autuação. Quanto ao pedido para retificação da EFD também não pode ser acolhido, posto que, não compete a este órgão julgador determinar tal procedimento e, em segundo lugar, não pode ser admitido reconstrução de EFD após encerramento da ação fiscal.

O pedido de que seja determinada completa revisão do lançamento fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material, também não pode ser acolhido, tendo em vista não vislumbrar tal necessidade, na medida em que a auditoria levou em consideração valores objetivos, constantes na escrituração fiscal realizada pelo próprio autuado, não se justificando, portanto, tal revisão.

A questão da aplicação da regra constante no art. 10 da Port. 159/19 já foi aqui enfrentada em sede de preliminar a qual, juntamente com a alteração ao art. 10 da Port. 445/98, possibilita a realização de levantamento quantitativo nos postos revendedores onde são realizados inventários de cada tipo de combustível no início e ao final de cada dia, os quais podem e devem ser levados em consideração.

Após a concessão de reabertura de prazo de defesa, pelo fato de ter sido entregue ao autuado a totalidade dos demonstrativos/planilhas que foram elaboradas pelo autuante para consubstanciar a ação fiscal, o autuado apresentou **uma segunda defesa**, fls. 254 a 304, onde, na prática, repetiu os argumentos já trazidos anteriormente, quais sejam, que o que ocorreu foram erros manuais de escrituração no sistema de entradas das notas fiscais em horário ou turno divergente da entrada do produto no tanque ou equívocos quando ao lançamento das medidas de volume dos tanques, por conseguinte, gerou sobras ou perdas intimamente conexas, argumento este já enfrentado e não acolhido, posto que o controle de movimentação de combustíveis é diário, devendo ser feitas medições físicas nos estoques de abertura e de encerramento do dia.

Na tentativa de justificar os equívocos de lançamentos que alega terem sido cometidos, o autuado, em outra intervenção nos autos, apresentou uma série de exemplos, onde ocorreram medições do inventário pelo sistema Veeder Root, tendo, a este respeito, o autuante que assim se posicionado:

“De fato, erros podem acontecer na escrita fiscal. Contudo, para que se afaste a EFD como equivocada, é necessário que se apresentem provas dos erros. Para isso a impugnante apresenta os registros que ela alega existirem gravados no seu sistema gerencial. Esse “sistema gerencial operacional, contábil e fiscal, Autosystem, homologado pela SEFAZ/BA” gera as informações apresentadas na EFD. E para impugnar os lançamentos na EFD feitos pelo seu sistema, ela apresenta “leituras do Veeder Root”, que é o sistema de medição, coisa bem diferente do sistema homologado pela Sefaz Bahia.

É importante ter isso em mente para avaliar o peso que deve ter os extratos anexados pela impugnante com as leituras do Veeder Root que utiliza para demonstrar os seus argumentos. Note-se que não há qualquer garantia de autenticidade dessas informações atestado por agente competente para tanto. Como saber, então, se esses relatórios realmente saíram do medidor? Como saber se as informações registradas no medidor não podem ser alteradas pela impugnante ao seu bel prazer? Essa garantia não foi trazida ao processo, por exemplo, através de um parecer técnico emitido pela empresa fabricante do sistema de leitura.

De fato, pode haver erro na escrituração de uma nota fiscal de entrada, havendo a descarga do combustível em dia diverso da sua entrada escritural. Isso realmente pode gerar um ganho no dia da entrada física e uma perda no dia do registro da nota fiscal. É um erro possível. Mas também é possível que a mercadoria com nota fiscal tenha sido descarregada em outro lugar e a efetiva entrada tenha ocorrido sem documentação em dia diverso. (...)”

Apesar deste posicionamento do autuante, vejo que, em relação aos exemplos trazidos pelo autuado relacionados a ocorrência de erros manuais de escrituração no sistema das entradas de notas fiscais em horário ou turno divergente do produto ou equívocos quanto ao lançamento das medidas de volume de tanques, ocasionando a ocorrência de sobras ou perdas de produtos, vejo que este em uma de suas derradeiras manifestações, apresentou extratos de seu sistema de controle de movimentação de combustíveis que, segundo o autuante, demonstram que as anotações da EFD em relação as datas de entradas de diversas notas fiscais ocorreram com erro, o que o levou a processar as devidas correções em seus levantamentos, motivando a redução parcial dos valores autuados, consoante está fartamente demonstrado às fls. 453 a 464, cujo resultado acolho, observando que o autuado, quando de sua manifestação, não se insurgiu, objetivamente, em relação aos valores remanescentes.

Naquilo que se relaciona as decisões paradigmas apresentadas pelo autuado, vejo que estas não se apresentam de forma que possibilite seu acolhimento para produzirem ressonância no presente julgamento.

No tocante as ponderações acerca do princípio da verdade material considero que se encontra satisfeito nestes autos na medida em que a autuação se pautou em elementos oferecidos à análise pelo próprio autuado através da sua EFD, não ocorrendo, portanto, qualquer violação nesse sentido.

Da mesma forma, o pedido de aplicação do Poder-Dever da Auto-Tutela, para efeito de revisão e correção exercido pela Administração Pública sobre seus próprios atos, quando ilegais, não se aplica nestes autos visto que não vislumbro quaisquer ilegalidades na legislação aplicada pelo autuante para efeito da exigência tributária levada a efeito.

Quanto a multa aplicada, onde o autuado alegou caráter confiscatório, com afronta as garantias constitucionais, ante ao percentual de 100% que foi aplicado, vejo que apesar de respeitar os relevantes argumentos jurídicos apresentados pelo autuado, considero que o autuante agiu estritamente em consonância com o regramento previsto pela legislação tributária posta, em pleno vigor, da qual, tendo em vista sua atividade vinculada, não poderia ignorar, situação esta a que também se submete o órgão julgador administrativo, consoante se depreende da leitura do art. 167, incisos I e III do RPAF/BA, *verbis*:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I – a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III – a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Diante do quanto acima exposto, entendo que foge da competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta. Também não há como atender ao pleito do defendente, de cancelamento ou redução da penalidade, em face da incompetência legal deste órgão julgador para apreciá-lo.

Em conclusão e considerando que os demais argumentos reiterados pelo autuado através de diversas manifestações apresentadas, entendo que já foram todas aqui enfrentadas, portanto,

acolho os novos valores do débito apurado pelo autuante e voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, no valor de R\$ 198.322,12, conforme demonstrado abaixo:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO			
Dt. Ocorrência	Vlr. Lançado	Vlr. Julgado	Multa %
31.12.2016	92.398,80	74.197,21	100%
31.12.2016	36.055,25	27.751,94	100%
31.12.2016	9.713,86	9.713,86	100%
31.12.2016	17.822,25	15.707,63	100%
31.12.2016	16.415,55	16.414,55	100%
31.12.2017	7.351,97	5.091,48	100%
31.12.2017	1.858,77	1.858,77	100%
31.12.2017	3.141,16	3.141,16	100%
31.12.2017	15.032,95	8.514,66	100%
31.12.2017	24.616,08	16.899,50	100%
31.12.2018	14.841,91	4.417,51	100%
31.12.2018	966,32	966,32	100%
31.12.2018	3.466,13	1.352,21	100%
31.12.2018	99,86	99,86	100%
31.12.2018	837,21	837,21	100%
31.12.2019	3.042,48	42,98	100%
31.12.2019	15,87	15,87	100%
31.12.2019	2.991,53	482,11	100%
31.12.2019	391,66	391,66	100%
31.12.2019	10.937,36	0,00	100%
31.12.2020	19.686,30	3.507,64	100%
31.12.2020	2.681,34	2.681,34	100%
31.12.2020	797,51	797,51	100%
31.12.2020	525,32	525,32	100%
31.12.2020	19.318,46	2.913,82	100%
TOTAL	305.005,90	198.322,12	100%

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0019/21-6**, lavrado contra **COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS MARTINS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 198.322,12**, acrescido da multa de 100%, com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da decisão acima para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR