

A.I. Nº - 206923.0010/20-0
AUTUADO - ESTELLA MARIS DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTE - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 30/11/2023

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0242-04/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO; **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatado que o levantamento fiscal tomou por base a variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrado no LMC/EFD Registro 1300, cujo excesso, não comprovado, configura omissão de entradas de combustíveis, sobre o qual deve se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Autuado apresentou elementos que comprovam que em decorrência de problemas técnicos quando da reinstalação do software de vendas ocasionou duplicidade de vendas. Após revisão fiscal levada a efeito pelo autuante as acusações subsistiram parcialmente. Não acolhidas as arguições de nulidade. Adequação do percentual da multa aplicada na infração 02. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos da exigência de crédito tributário no montante de R\$ 53.542,73 em decorrência das seguintes imputações:

- **Infração 01 - 04.07.01:** *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”*. Valor lançado R\$ 45.553,50 mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.
- **Infração 02 - 04.07.02:** *“Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”*. Valor lançado R\$ 7.989,23 mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de seu Representante Legal, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 07 a 24, tendo, inicialmente, requerido que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Destacou, em seguida, no que concerne às infrações 01 e 02, que estão interligadas, tentará abordar o lançamento a partir dos “dispositivos considerados infringidos” (ou seja, da fundamentação legal da autuação), constantes no corpo do A.I, citando que, dentro dessa ótica, se pode deduzir que o lançamento de ofício procura amparo na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96), especificamente de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, tudo conforme extraído dos dispositivos indicados como infringidos pelo Autuante, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19.

Ressaltou que o dispositivo citado, no que tange à constatação da presunção, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que o autuado, anteriormente aos períodos indicados no A.I., vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, conseqüentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim receita não tributada (omissão de saída/receita).

Aduziu que partindo dessa premissa legal, no caso concreto, o autuante diz que retirou, do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por cada dia e tipo de combustível, tendo questionado se o LMC utilizado se encontra no processo, as informações constantes dos demonstrativos exibidos na autuação não refletem as reais movimentações, contudo o autuante elegeu apenas os supostos “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e efetuou totalizações, como sendo “anuais”, porém usando apenas dados que seriam tais “ganhos diários”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%, cujo resultado foi considerado como “ganho excessivo”, diário, sendo as quantidades, segundo o autuante, copiadas da EFD/LCM, erigidas à condição de “aquisições sem NF”, ou seja, “omissões de entradas”, ocorrência que, a teor da Lei 7.014/96 e das Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Nessa ótica afiançou que de acordo com os demonstrativos apresentados, que estariam respaldados pelo art. 10, § único, da Portaria 445/90, o autuante optou por critério de apuração não previsto em qualquer norma, apresentando, por via conexa, demonstração inteiramente incompatível com o enquadramento citado e, portanto, ilegal, sendo que, em consonância com tais demonstrações, a exigência recaiu sobre “ganhos excessivos”, lançados no LMC/EFD, os quais, assim, foram erigidos à condição de fato gerador do ICMS.

Após as ponderações acima, em preliminar suscitou a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 18, I e IV, “a”, do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, das bases de cálculo) e conseqüente cerceamento do direito de defesa.

Disse não existir nexo de causa e efeito entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada, apesar da acusação de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em parte dos dados encontrados na EFD/LCM, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por sua parte, sendo que, para se chegar à conclusão reportada no AI, só dois caminhos poderiam ser adotados: efetiva auditoria de estoques ou flagrante de recebimento de mercadorias sem NF e sem a retenção do imposto.

Pontuou que apesar da citação à Portaria 445/90, que regula o roteiro de auditoria de estoques, foi usado apenas um dos dados registrados no LMC (ganho), pinçando apenas a parte da escrituração

que entendeu conveniente e, assim, além de atentar contra o conjunto da norma que diz ter seguido, criou quantidades irreais de omissões de entradas, não tendo sido solicitado, de forma antecedente ao lançamento, qualquer esclarecimento sobre o LMC/EFD, levando a efeito autuação inteiramente desprovida da base legal e sem comprovação da inane presunção que deseja lhe impor.

Destacou que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, que seria a base legal da autuação, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS, porque ainda que fossem provadas as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas, observando que, no caso, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que desagua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da “tributação federal”, mas em hipótese alguma repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao “varejista de combustíveis” lançar o imposto sobre suas vendas, ao tempo em que, para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal (com a indicação da origem), como por exemplo através de flagrante de entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor.

Citou que diante do quanto acima assinalado, ou seja, de impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis a incidência do imposto, no máximo, se atendidos outros requisitos legais abandonados, caberia a aplicação do art. 11, da Portaria 445, com a redação atual, transcrevendo a este respeito ementas de julgados realizados por este CONSEF.

Mencionou que o entendimento constante nas ementas citadas encontra respaldo, ainda, na Instrução Normativa 56/2002, que, nos seus itens 1 e 2, expressamente determina:

1 - 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.

2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.

Sustentou que, no caso em lide a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois tais vendas não são mais tributadas. A determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização (contábeis, por exemplo), pois é sabido que o setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos ao regime de substituição tributária. Ainda que assim não o fosse, haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade”, aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF e pela PGE/PROFIS, conforme, decisões que transcreveu.

Aduziu que ainda que se admita que a Portaria 445, superando a LEI, traga a possibilidade de contemplação de operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular, transcrevendo seus arts. 1º e 3º que tratam da forma de realização de levantamento quantitativo de estoque.

Sustentou que a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os

diversos roteiros de fiscalização), sendo que o autuante apropriou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente os estoques e as PERDAS, os quais, vale repetir, não foram levantados e sim copiados, afirmando, assim, que a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado, sendo esse mesmo elemento erigido à condição de “omissão”, tendo acrescentado que, ainda que essa metodologia fosse regular, ao menos as perdas, também registradas, haveriam que ser consideradas, apurando-se, ao final de cada exercício, se resíduos persistiriam, isso porque a Portaria 445/98, mesmo com a redação dada pela Portaria 159/19, não contempla, e nem poderia contemplar, qualquer espécie de “levantamento diário”.

Afirmou que não existe base legal para o meio de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido, citando, ainda, que a multa de 100%, aplicada, também não encontra base legal, notadamente no que concerne à Infração 02, destacando que em julgamentos de autuações semelhantes, no mesmo segmento comercial, o CONSEF já se posicionou pela ilegalidade do meio de apuração “criado pela autoridade fiscal”, conforme ementas que transcreveu, destacando, a este respeito o Acórdão nº 0160-02/19, cujo voto reproduziu, que foi homologado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal mediante Acórdão 0033-12/20.

Sustentou que não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo contribuinte, asseverou que a apuração com base apenas nos “ganhos” registrados no LMC, são irreais e inconsistentes, cujas datas escolhidas são “espeçadas”, pois as “perdas”, que em uma regular auditoria compensariam os ganhos, foram desprezadas (assim como os estoques, entradas e saídas), acrescentando que os volumes são incompatíveis com as reais movimentações e foram transcritos no AI de forma equivocada, sendo necessário haver um “conluio” entre o industrial, o distribuidor e a autuado, visando prejudicar o Estado.

Afirmou adiante que a utilização, isolada, do § único do art. 10, da Portaria 159/19, mencionado no AI como suposto enquadramento legal da ocorrência, cria uma nova hipótese de “presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto”, não contemplada no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, portanto claramente ilegal.

Observou que outro vício na apuração diz respeito a “apurção diária” dos “ganhos”, ou seja, da base de cálculo, e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques, enquanto que a apuração se reporta a exercícios fechados, em relação aos quais foram abandonados os estoques e demais dados.

Registrou que a Portaria 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o contribuinte, sendo impossível, nesse contexto, a utilização, até mesmo, do art. 144 do CTN, pois claramente a nova portaria não foi editada tão somente para criar novos critérios de apuração e nem para ampliação de poderes de investigação, pois claramente cria hipótese de ocorrência de fato gerador, não contemplado em lei.

Lembrou que mais um ponto que deve ser analisado se reporta aos registros LMC/1300 EFD, utilizados na irregular e ilegal forma de apuração, posto que, as quantidades pinçadas da EFD não refletem a realidade das movimentações diárias e que, diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura do autuante, isenta e responsável, seria conceder o prazo legal para a retificação, sendo certo que erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção, e que caberia ao autuante, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar-lhe para que fizesse as devidas correções.

De mais a mais, asseverou que ficou fartamente comprovado que a autuação recaiu,

simplesmente, sobre os volumes que, inclusive, divergem dos dados da EFD, a título de “ganhos”, não tendo sido realizada uma auditoria de estoques, portanto, não existe nexo entre a acusação (operações não escrituradas) e a realidade dos fatos (apenas os ganhos diários registrados na EFD/LMC), portanto, considera não apenas nulo o lançamento, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa (aplicável, dentro do ilegal meio usado, seria o art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96).

Pela ótica da multa aplicável, disse ter mais uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração, posto que a Portaria 159/19, alterando o art. 10 da Portaria 445/98, preconiza, no item 1 do inciso I “a”, 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 7.014/96, art. 42, inciso III, “g”, afirmando ainda que considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta, e não comprovada, infração, transcrevendo decisões deste CONSEF em relação a este tema.

Disse que outra “excrecência jurídica” foi cometida ao se tentar adotar como lastro o art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, que se refere a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto, que, ao seu entender, não possui qualquer relação com o caso em lide, sendo aplicável apenas para os casos de identificação da posse de mercadorias, para comercialização, sem documentação fiscal, ou com documentação inidônea, sendo aplicável, ao seu entendimento, nas situações de fiscalização de mercadorias em trânsito, ou mesmo de estabelecimento, quando existe o flagrante da existência de mercadorias, que devem ser inclusive apreendidas, sem documentação fiscal ou com documento inidôneo, ou ainda sua entrega nas mesmas circunstâncias, sem qualquer relação com a “substituição tributária”.

Afirmou ser parte ilegítima para figurar no polo passivo da presente relação processual, pois, a teor do art. 8º, inciso IV, “a”, da Lei 7.014/96, o responsável “pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes”, é o INDUSTRIAL, não existindo na lei qualquer dispositivo que permita a transferência da responsabilidade ao comércio varejista.

Destacou que, ainda em preliminar, suscita a decadência do direito de constituição do crédito, com relação aos supostos fatos geradores ocorridos em 2015, até a data anterior à sua intimação formal, eis que, ainda que suportáveis, tais fatos, que estariam registrados diariamente pela Autuada no seu LMC, teriam ocorrido mais de 5 anos antes da formalização do lançamento, que só acontece com a intimação válida do contribuinte.

Assim, na infração 01, que vincula a infração 02, nota-se que a apuração foi feita “por data de fechamento”, sobre dados/fatos que estariam declarados pela autuada em sua EFD/LMC, incluindo o dia 14/05/05, para “diesel S10. Tal data ensejaria o “fato gerador”, declarado, e restaria fulminado pela “decadência”, pois a autuada, conforme consta no sistema da SEFAZ, somente foi intimada do AI em 04/09/20.

Ao adentrar ao mérito, disse ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e irreais), que teriam sido declarados na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal, ao tempo em que, estando as quantidades declaradas, ainda que fossem verdadeiras e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%.

Ressaltou que as quantidades de “ganhos”, usadas de forma única, em relação a todo o período autuado, demonstram a absoluta ineficácia da autuação, não existindo no PAF qualquer comprovação de aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária não aplicada, e que nenhum “litro de combustível” foi apreendido ou teve a origem ilícita comprovada, ao tempo

em que o início da ação fiscal, diante de tantas e claras evidências, deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD, e, não sendo atendida tal determinação, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então, infracional, conforme Lei 7.014/96.

Apontou que ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o AI representassem ganhos reais, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS, conforme decidido recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, através do julgamento do RECURSO ESPECIAL Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8), cuja ementa transcreveu.

Nesse sentido disse que as quantidades tributadas, assim, sequer foram levantadas (o que se faria via auditoria de estoques), sendo que parte dos dados da EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS, e, qualquer outro elemento necessário à realização da revisão ora pleiteada, fica à disposição do Fisco, bastando ser solicitada ao profissional que subscreve a presente defesa, a qual poderá atender, inclusive, o disposto na IN 56/07, adotando outros roteiros de apuração.

Mencionou que de acordo com o quanto já questionado nas razões prejudiciais, o parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, não pode ser utilizado de forma isolada e não se aplica a fatos pretéritos e, naquilo que se refere à fórmula para aplicação de 1,8387%, os registros diários de “ganhos” são apenas um dos componentes da auditoria de estoques e, mesmo, assim, não podem ser considerados, para fins da auditoria regulada pela IN, diariamente e exclusivamente.

Afirmou que a apuração, por exercício fechado ou aberto, como normatizado pela Portaria 445, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições), sendo que todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria, as perdas se juntam ao bloco das saídas, as passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas, e computadas as perdas e ganhos, a conclusão é de que as perdas sempre são muito maiores que os ganhos, o que implicaria em “despejar no meio ambiente”, anualmente, milhares de litros de combustíveis, aduzindo que admitir a aplicação isolada do § único do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, o que igualmente conduz à improcedência do lançamento.

Citou que em relação aos itens abordados, os demonstrativos de apuração dos preços médios demonstram que só adquire os produtos que comercializa junto à PETROBRÁS DISTRIBUIDORA, sendo impossível a compra de qualquer mercadoria sem NF e, consequentemente, sem a retenção do ICMS, não podendo a ser responsabilizada por qualquer recolhimento, ante a ausência de efetiva comprovação de aquisição de combustíveis sem NF ou sem origem determinada, por absoluta ausência de previsão legal.

Disse que outros pontos, específicos em relação ao estabelecimento autuado, precisam ser considerados, é que, em agosto de 2016 (31/08/16), precisou efetuar a troca do “concentrador das bombas”, em decorrência de problemas técnicos causados pelas constantes quedas de energia no litoral norte, como também dos efeitos do “salitre”, sendo que, em decorrência dessa substituição, a emissão dos cupons fiscais foi paralisada por 4 dias (sendo as vendas suportadas por NFs D1), acrescentando que a referida substituição, foi com referência do “concentrador de bombas”, sendo substituído o que estava em uso, da marca “EZtech” por um da marca “Companytech”, cuja empresa responsável pelo sistema, a “Seller/Linx” solicitou que fosse realizada a configuração do novo concentrador (o Companytech), o que foi levado a efeito. Feitos os ajustes técnicos referidos, já nos dias 12 e 13 de setembro de 2016, em pouco mais de 5 minutos, das 12:00:41 até as 12:05:24, o sistema emitiu automaticamente 2.987 cupons fiscais, de vendas não realizadas. Em questão de instantes, foram emitidos cupons correspondentes a milhares de litros de gasolina comum, gasolina aditivada e diesel S10, cujas vendas não existiram e foram fruto de multiplicações decorrentes de problemas técnicos.

Acrescentou que a situação alcançou também o dia 14/09/16, conforme consta do anexo

“relatório”, indicando a emissão, não correspondentes a efetivas vendas, em frações de segundos, de inúmeros cupons, totalizando, como já dito, 2.987, cuja situação somente foi totalmente regularizada em 13/10/2016, com a conclusão, seguindo orientação da Seller (orientação anexa – Chamado 15227575), da emissão de 127 notas fiscais de devolução, correspondentes aos 2.987 cupons. Como seria impossível, em uma única NF-e, dar suporte a 2987 cupons eletrônicos, emitidos indevidamente, foram lançadas no LMC as quantidades de litros para regularização dos estoques de combustíveis, com posterior regularização no LMC.

Pontuou que todos esses fatos foram também registrados no Livro de Ocorrências, conforme cópias anexas, dando conta, inclusive, de que foram emitidos indevidamente documentos de saídas de 18.252,085 litros de gasolina comum, 10.814,013 litros de gasolina aditivada, 356,599 litros de etanol e 5.414,574 litros de diesel S10. Os ganhos apontados, portanto, não existiram e decorreram das situações acima citadas, refletidas também no LMC (resumos mensais), sendo que somente no dia 15/09/16 a situação passou a ser normalizada, no que concerne às movimentações diárias.

Com relação ao exercício de 2018, disse que os ganhos indicados no AI também não existiram, observando que a apuração se encontra concentrada no dia 08/07/2018, para todos os produtos, indicando as seguintes quantidades de “ganhos”: gasolina comum 7.315,00 litros; gasolina aditivada 3.297,00 litros; etanol 3.354,00 litros; diesel S10 4.103,00 litros. Conforme contrato anexo e informação prestada por e-mail, a Autuada, dia 09/07/2018, mudou seu sistema, passando a utilizar a licença da META TECNOLOGIA EM SOFTWARE LTDA (sistema designado METAPOSTO).

Já no LMC, do sistema anterior (Link-Seller), dia 08/07/18, constavam as informações dos produtos, com os seguintes estoques de fechamentos: gasolina comum 7.401,992 litros; gasolina aditivada 3.983,858 litros; etanol comum 4.481,608 litros; diesel S10 4.679,793 litros (LMC anexo). Tais quantidades haveriam que constar no novo sistema (METAPOSTO), na condição de estoques de abertura. Ocorre que, no mesmo “novo sistema”, no dia 08/07, foram transportadas as quantidades tidas na autuação diretamente como ganhos, as quais não deveriam existir. Tais mesmas quantidades constaram no sistema “METAPOSTO”, dia 09/07/18, como “estoques de abertura”. As informações usadas na autuação, portanto, são inválidas, eis que dia 08/07/18 valem as quantidades registradas no sistema “Seller”, que assim dão conta: gasolina comum, perda de 59,854 litros; gasolina aditivada, ganho de 3,181 litros; etanol comum, ganho de 1,362 litros; Diesel S10, ganho de 1,239 litros, estando em anexo, cópias dos LMCs, sistema Seller, dos dias 07 e 08/07/18; e sistema METAPOSTO dos dias 08 e 09/07/18.

Portanto, afirmou que as quantidades apresentadas como “ganhos”, dia 08/07/18, como visto, não existem, sendo, nesta data, válidas as informações ainda prestadas pelo sistema “Seller”, enquanto que os demais dados, dia 08/07/18, do sistema “METAPOSTO”, também se encontram incompatíveis, inclusive indicação dos tanques, volumes vendidos, entradas etc., constou apenas, de forma repetida e com pequenas diferenças, no mesmo dia 08/07, no novo sistema (quando ainda prevalecia o antigo), a informação do “estoque do fechamento”, que assumiu o condão de “ganho”. Se torna evidente a inexistência das quantidades de ganhos apontadas no Auto de Infração.

Em conclusão, protestou pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, e revisão para que seja alcançada a verdade material, determinando a regularidade, ou não, da movimentação de estoques e seus respectivos registros no LMC, pedindo pela NULIDADE ou IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O autuante apresentou Informação Fiscal, de acordo com os docs. de fls. 34 a 58, onde, inicialmente, elaborou um sumário dos fatos, e, em seguida, a título de introdução, se pronunciou em relação aos argumentos suscitados pela defesa a título de nulidade do Auto de Infração.

Neste sentido discorreu acerca da obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa no procedimento de fiscalização, expondo que o procedimento de lançamento pode ser dividido em

duas fases: a oficiosa, que se encerra com a notificação e a contenciosa que pode ser instaurada com a impugnação por parte do sujeito passivo.

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

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

Passou a discorrer acerca da fundamentação legal da autuação e sobre os princípios da legalidade e da verdade material, para destacar que o autuado se queixou de que:

- Está sendo cobrado para pagar tributo sobre presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem perquirição da busca da verdade real;
- Não pode o agente fazendário presumir o cometimento das infrações baseado tão-somente em informações constantes no arquivo magnético em detrimento da sua escrita fiscal;

Há ausência de provas do cometimento das infrações imputadas pela fiscalização, flagrante a improcedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração;

- Inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do auto de infração, que não correspondem aos registros do LMC físico.

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

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

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

Pontuou que ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física, onde: i) Premissa maior associada a resultados conhecidos: Todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor; ii) Premissa menor: Existe uma variação máxima de

temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico e, iii) Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

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

Sobre o tópico “a correção técnica do levantamento quantitativo de estoque feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício”, discorreu sobre o controle de estoque nas Ciências Contábeis, o inventário de estoques, frequência de realização de inventários, o controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores – controle fiscal – Livro LMC e EFD, mencionando, ainda, que nos casos dos postos revendedores de combustíveis todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, explicando como esses controles são relacionados na EFD.

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

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

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

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

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

Discorreu a respeito da alteração procedimental na auditoria de estoques de combustíveis nos

postos revendedores introduzidos pela Port. 159/19, que alterou a Port. 445/98, explicando como os trabalhos de fiscalização ocorriam anteriormente a citada Portaria, citou e explicou a fixação do fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecidos pela Sefaz para os ganhos registrados na EFD, explicando que este percentual foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo – ANP, de forma conservadora, sendo mais de três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92, criando-se, com isso, uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do *“fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura”*, o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag. nº 2007509-66.2014.815000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

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

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

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

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

Discorreu sua a concessão de prazo para regularização da EFD, citando que no caso da presente fiscalização, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos, ao contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Acrescentou que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis sem que tenha sido encontrada qualquer inconsistência.

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

Quanto aos alegados erros nos registros 1300 da EFD, onde o autuado alega que as informações

nelas contidas estão erradas, mas que seu LMC continha as informações corretas, porém, tal argumento não é válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

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

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

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

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

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

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

Concluiu pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

Em 29 de outubro de 2021, o presente PAF foi encaminhado em diligência à SAT/COPEC nos seguintes termos:

“O Auto de Infração em referência foi expedido em 23/06/2020 para reclamar crédito tributário no total de R\$ 53.542,73, mais multa de 100% - Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em face de duas acusações, sendo a primeira a seguinte: “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.

Quando da Informação Fiscal prestada pelo autuante foram anexados aos autos as planilhas de fls. 63 a 188, além de cópia da mídia digital de fl. 189, cuja informação fiscal foi encaminhada ao autuado de acordo com a intimação via DTE emitida em 08/06/2021, 191, considerada como “ciência tácita” pelo autuado em 14/06/2021, tendo sido concedido nessa oportunidade o prazo de 10 (dez) dias para que o autuado se manifestasse acerca da informação fiscal prestada pelo autuante.

Em vista disto, deliberou esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, pela conversão do presente PAF em diligência a SAT / D AT / COPEC no sentido de que, 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, com a entrega ao mesmo da mídia digital contendo a totalidade das novas planilhas elaboradas pelo autuante, **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.***

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

Tal solicitação foi atendida parcialmente, conforme fls. 199 e 200, o que motivou novo pedido de diligência formulado em 31 de março de 2022 onde consta:

(...)

*“O presente PAF retornou ao CONSEF sem que fossem atendidas as seguintes solicitações: a) 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, com a entrega ao mesmo da mídia digital contendo a totalidade das novas planilhas elaboradas pelo autuante, **devendo a manifestação a ser apresentada pelo autuado, além de impressa, ser acompanhada de mídia digital em formato word,** b) **Ocorrendo manifestação pelo autuado,** deverá o autuante prestar nova Informação Fiscal, anexando, também, mídia digital **em formato word.***

*Em vista disto decidiu esta 4ª JJF, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, por nova conversão do PAF em diligência para que sejam atendidas as solicitações indicadas nos itens “a” e “b” acima, devendo, ainda, nesta oportunidade, o autuante **INTIMAR** o autuado para que, no mesmo prazo acima a ser concedido, justifique as razões das **perdas e ganhos** apurados pela Fiscalização através dos demonstrativos de fls. 87 a 188, intitulado “**Anexo 7.06**”, tendo em vista a argumentação da defesa que o autuante considerou apenas os ganhos e desconsiderou as perdas em seu levantamento”.*

Devidamente cientificado, o autuado se pronunciou conforme fls. 211 a 217, destacando que a diligência foi no sentido de que lhe fosse entregue “**mídia digital contendo a totalidade das novas planilhas elaboradas pelo autuante**” com reabertura do prazo de defesa, entretanto a mídia que lhe foi encaminhada se refere a dados de outra empresa, citando que os elementos ofertados para o regular exercício do direito de defesa, já na segunda diligência determinada pela junta, não se reportam a seus dados, razão pela qual pede a nulidade do Auto de Infração.

Em seguida se referiu ao que intitulou como “*flagrante ilegalidade do lançamento, reconhecida pelo CONSEF e pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia*”, observando que o lançamento de ofício baseado, exclusivamente na EFD não possui cunho legal, transcrevendo julgados deste CONSEF para justificar seu argumento, bem como decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001 homologada pela Segunda Câmara Cível.

Em nova manifestação à fl. 226, o autuado intimou o autuado para justificar as razões das perdas e ganhos que foram apuradas na auditoria fiscal realizada, tendo o autuado conforme fls. 230 a 243, onde observou que a intimação anterior foi renovada, desta feita com a entrega do demonstrativo intitulado Anexo 7.06, voltando a se referir aos argumentos supra postados na manifestação anterior, além de repetir argumento já constantes na defesa inicial, com destaque as provas apresentadas cujos fatos ocorreram antes da ação fiscal, reiterando o pedido de nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

O autuante se manifestou à fl. 257 mantendo integralmente a autuação.

Em 30/03/2023, mais uma vez o PAF foi encaminhado em diligência, nos seguintes termos:

“O autuado, quando da defesa inicial, dentre outros, apresentou os questionamentos abaixo:

“Outros pontos, específicos em relação ao estabelecimento autuado, precisam ser considerados, é que, em agosto de 2016 (31/08/16), precisou efetuar a troca do “concentrador das bombas”, em decorrência de problemas técnicos causados pelas constantes quedas de energia no litoral norte, como também dos efeitos do “salitre”, sendo que, em decorrência dessa substituição, a emissão dos cupons fiscais foi paralisada por 4 dias (sendo as vendas suportadas por NFs D1), acrescentando que a referida substituição, foi com referência do “concentrador de bombas”, sendo substituído o que estava em uso, da marca “EZtech” por um da marca “Companytech”, cuja empresa responsável pelo sistema, a “Seller/Linx” solicitou que fosse realizada a configuração do novo concentrador (o Companytech), o que foi levado a efeito. Feitos os ajustes

técnicos referidos, já nos dias 12 e 13 de setembro de 2016, em pouco mais de 5 minutos, das 12:00:41 até as 12:05:24, o sistema emitiu automaticamente 2.987 cupons fiscais, de vendas não realizadas. Em questão de instantes, foram emitidos cupons correspondentes a milhares de litros de gasolina comum, gasolina aditivada e diesel S10, cujas vendas não existiram e foram fruto de multiplicações decorrentes de problemas técnicos.

Acrescentou que a situação alcançou também o dia 14/09/16, conforme consta do anexo “relatório”, indicando a emissão, não correspondentes a efetivas vendas, em frações de segundos, de inúmeros cupons, totalizando, como já dito, 2.987, cuja situação somente foi totalmente regularizada em 13/10/2016, com a conclusão, seguindo orientação da Seller (orientação anexa – Chamado 15227575), da emissão de 127 notas fiscais de devolução, correspondentes aos 2.987 cupons. Como seria impossível, em uma única NF-e, dar suporte a 2.987 cupons eletrônicos, emitidos indevidamente, foram lançadas no LMC as quantidades de litros para regularização dos estoques de combustíveis, com posterior regularização no LMC.

Pontuou que todos esses fatos foram também registrados no Livro de Ocorrências, conforme cópias anexas, dando conta, inclusive, de que foram emitidos indevidamente documentos de saídas de 18.252,085 litros de gasolina comum, 10.814,013 litros de gasolina aditivada, 356,599 litros de etanol e 5.414,574 litros de diesel S10. Os ganhos apontados, portanto, não existiram e decorreram das situações acima citadas, refletidas também no LMC (resumos mensais), sendo que somente no dia 15/09/16 a situação passou a ser normalizada, no que concerne às movimentações diárias.

Com relação ao exercício de 2018, disse que os ganhos indicados no AI também não existiram, observando que a apuração se encontra concentrada no dia 08/07/2018, para todos os produtos, indicando as seguintes quantidades de “ganhos”: gasolina comum 7.315,00 litros; gasolina aditivada 3.297,00 litros; etanol 3.354,00 litros; diesel S10 4.103,00 litros. Conforme contrato anexo e informação prestada por e-mail, a Autuada, dia 09/07/2018, mudou seu sistema, passando a utilizar a licença da META TECNOLOGIA EM SOFTWARE LTDA (sistema designado METAPOSTO).

Já no LMC, do sistema anterior (Link-Seller), dia 08/07/18, constavam as informações dos produtos, com os seguintes estoques de fechamentos: gasolina comum 7.401,992 litros; gasolina aditivada 3.983,858 litros; etanol comum 4.481,608 litros; diesel S10 4.679,793 litros (LMC anexo). Tais quantidades haveriam que constar no novo sistema (METAPOSTO), na condição de estoques de abertura. Ocorre que, no mesmo “novo sistema”, no dia 08/07, foram transportadas as quantidades tidas na autuação diretamente como ganhos, as quais não deveriam existir. Tais mesmas quantidades constaram no sistema “METAPOSTO”, dia 09/07/18, como “estoques de abertura”. As informações usadas na autuação, portanto, são inválidas, eis que dia 08/07/18 valem as quantidades registradas no sistema “Seller”, que assim dão conta: gasolina comum, perda de 59,854 litros; gasolina aditivada, ganho de 3,181 litros; etanol comum, ganho de 1,362 litros; Diesel S10, ganho de 1,239 litros, estando em anexo, cópias dos LMCs, sistema Seller, dos dias 07 e 08/07/18; e sistema METAPOSTO dos dias 08 e 09/07/18.

Portanto, as quantidades apresentadas como “ganhos”, dia 08/07/18, como visto, não existem, sendo, nesta data, válidas as informações ainda prestadas pelo sistema “Seller”, enquanto que os demais dados, dia 08/07/18, do sistema “METAPOSTO”, também se encontram incompatíveis, inclusive indicação dos tanques, volumes vendidos, entradas etc, constou apenas, de forma repetida e com pequenas diferenças, no mesmo dia 08/07, no novo sistema (quando ainda prevalecia o antigo), a informação do “estoque do fechamento”, que assumiu o condão de “ganho”. Se torna evidente a inexistência das quantidades de ganhos apontadas no Auto de Infração”.

Considerando que, no momento da Informação Fiscal, tais questionamentos não foram enfrentados pelo atuante, decidiu esta 4ª JJF pela conversão do presente PAF em nova diligência no sentido de **que o atuante se posicione em relação aos argumentos acima trazidos pelo autuado e, se tiverem repercussão nos levantamentos que foram efetuados, que sejam elaborados novos demonstrativos do débito.**

Acaso sejam procedidas alterações no levantamento inicial com elaboração de novos demonstrativos, o autuado deverá ser cientificado com a entrega dos mesmos, juntamente com cópia desta solicitação de diligência, com a concessão do prazo de 20(vinte) dias para manifestação, **exclusivamente sobre o novo resultado, se houver.**

Ocorrendo manifestação pelo autuado, o atuante também deverá se pronunciar.

Após o atendimento o PAF deverá retornar ao CONSEF para conclusão da instrução e julgamento”.

Em atendimento o atuante se pronunciou conforme fls. 265 a 270, pontuando que o autuado apresentou relatórios que comprovam que em decorrência de problemas técnicos, quando o software de vendas Seller/Lenis foi reinstalada por acesso remoto em 13/09/2016, o sistema duplicou as vendas dos combustíveis, dando saída indevida de NFce que indicou, e devido a necessidade de regularizar os estoques foram feitos diversos estornos dos cupons fiscais emitidos

indevidamente, cuja regularização do estoque ocorreu em outubro de 2016.

Em relação ao exercício de 2018 asseverou que os ganhos indicados também não existiram, apresentando as devidas justificativas, e concluiu explicando que devido a estes ajustes efetuou novos levantamentos com elaboração de novo demonstrativo de débito conforme quadros inseridos à fl. 267, apontado como débito remanescente para a infração 01 o valor de R\$ 1.212,52 e para a infração 02 R\$ 227,61.

Por fim o autuado se pronunciou conforme fl. 287 destacando que o autuante constatou a veracidade de suas alegações defensivas apresentando novos valores devidos para ambas as infrações, com os quais concorda, apesar das “ilegalidades na autuação” em decorrência do método sustentado pela Portaria nº 159/19, ratificando, assim, as alegações apresentadas, no que diz respeito aos aspectos legais da autuação, destacando, ainda, o ajuste da multa para 60% referente a infração 02.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA nº 11.026, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

O Auto de Infração sob análise foi expedido para exigir crédito tributário no total de R\$ 53.542,73, mais multas, abarcando duas imputações, a saber:

- **Infração 01 – 04.07.01:** “*Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”. Valor lançado R\$ 45.553,50. Multa aplicada no percentual de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal se deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23-A, inciso II, todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

- **Infração 02 – 04.07.02:** “*Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”. Valor lançado R\$ 7.989,23, com multa de 100%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal se deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, II, alínea “b”, todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

Foram apresentados pelo autuado diversos argumentos suscitando a nulidade do Auto de Infração, os quais passo a enfrentar.

O primeiro argumento apresentado se refere a cerceamento ao direito de defesa por ausência da demonstração analítica da apuração, ou seja, do levantamento quantitativo de estoque, tendo recebido apenas a demonstração sintética da omissão de combustíveis e a apuração do custo médio unitário.

Esta questão foi superada na medida em que o processo foi convertido em diligência com o objetivo de suprir esta falha, o que ocorreu, visto que o autuante elaborou uma mídia digital, CD, contendo planilhas com a memória de cálculo das infrações integrantes da autuação, fl. 72, além das informações do Sped Fiscal utilizadas na fiscalização, com concessão do prazo de 60 (sessenta dias) – reabertura do prazo para defesa, o que ocorreu.

Apesar do autuado ter dito que não recebeu as planilhas contendo as notas fiscais de saídas e as

medições, é irrelevante tais argumentos na medida em que o levantamento fiscal tomou por base lançamentos específicos e pontuais efetuados pelo autuado em sua EFD, portanto tais notas não interferiram no lançamento. Por igual, as medições, são as que se encontram também registradas pelo autuado no LMC/EFD, portanto, ambos de seu pleno conhecimento e posse.

Quanto a alegação de que houve descumprimento pelo autuante de não atendimento da entrega em forma impressa, isto não se aplica ao presente caso, pois o que se pediu foi apenas que a informação fiscal fosse impressa em formato word, e isto ocorreu.

Afasto, portanto, este pedido de nulidade.

O segundo pedido de nulidade, ilegitimidade passiva, tendo em vista que de acordo com o art. 8º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição tributária é do industrial ou o extrator de combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, é outro argumento que também não se sustenta.

Isto porque, de acordo com a Portaria 445/98, art.10, inciso I, “a”, quando se trata de mercadoria sujeita a substituição tributária deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, e, também, do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (inciso I, “b” do mesmo artigo acima).

Com isso fica claro que no caso presente, o imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais, mas, a responsabilidade tributária feita pela Lei nº 7.014/96 através do seu art. 6º, inciso IV, devidamente indicado no enquadramento legal de ambas as imputações.

Outro argumento trazido pelo autuado decorre da impossibilidade de apuração de fato gerador presumido, em se tratando de contribuinte que comercialize exclusivamente mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo também arguido que o presente lançamento busca amparo na presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto, art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, especificamente de “*omissão de entradas*”, que presume anterior “*omissão de receita*”, conforme dispositivos indicados como infringidos, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, com a redação dada pela Portaria nº 159/19.

A este respeito vejo que em relação a Portaria nº 159/19, que alterou a Port. 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, a própria PGE/PROFIS, através do Parecer nº 20210697714-0, emitido no bojo de outro processo já tramitado neste CONSEF, a quem o autuado em seus pedidos finais sugeriu que fosse ouvida diante das questões jurídicas envolvidas no lançamento, já se posicionou em outras oportunidades a respeito desta questão na forma do excerto extraído, que fica aqui inserido, ante a concordância de minha parte com o mesmo:

“Tendo sido o lançamento realizado com base nas informações colhidas no LMC do contribuinte, informações estas devidamente espelhadas no Registro 1300 do EFD, não há nenhuma inovação nas normas que alteram a Portaria 445/98, mas, tão-somente, uma adequação do procedimento de verificação das informações prestadas diariamente pelo contribuinte”.

Também concordo com o autuante quando este cita que “*não há que se falar ainda em violação ao procedimento regular pela fiscalização, haja vista, ter sido esse procedimento alterado e o procedimento de fiscalização ter sido feito em conformidade com essa alteração, tampouco, foram criados “novos parâmetros para a base de cálculo do ICMS ST”, como acredita o autuado, apenas modificou-se o procedimento de fiscalização*”, não se podendo perder de vista ainda, que pelo texto literal do art. 141 do CTN, permite sua aplicabilidade imediata, retroagindo à data da ocorrência do fato gerador, à luz do constante no art. 144, § 1º do CTN”.

Quanto à questão da aplicabilidade da Port. 445/98, ante a alteração promovida pela Port. 145/19, concordo com o autuante quando assim se expressou: *“(...) a modificação da Port. 445/98 através da Port. 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como seus prepostos devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD, estabelecendo novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141 do CTN, permite sua aplicabilidade imediata, retroagindo à data da ocorrência do fato gerador, à luz do constante no art. 144, § 1º do CTN”*.

Destaco, também, que, ao contrário do quanto argumento pela defesa, a autuação está pautada na atribuição ao autuado de responsabilidade solidária, a qual decorre de lei, sendo que, no caso do imposto devido nessa condição não é a *“presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”*, mas a transferência da responsabilidade tributária instituída pela Lei 7.014/96:

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

(...)

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

Com isso entendo que, com base nos elementos que instruem os presentes autos, o lançamento não ocorreu com base em mera presunção, mas, levando em conta o percentual de 1,8387% constante no Parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, cujos ganhos registrados/declarados pelo autuado em sua EFD. Registro 1300, superaram esse percentual, e sobre o que excedeu incidiu a exigência tributária.

A arguição de ausência de nexo causal entre a acusação e a demonstração realizada pelo autuante, também não se confirma na medida em que os dados obtidos pela fiscalização se revestem naqueles declarados pelo próprio autuado em sua EFD, portanto, irrefutáveis, não sendo criado quantidades irreais pelo autuante, conforme dito pela defesa.

A dita ausência de base legal para o procedimento de apuração adotado também não se confirma, pois além de encontrar respaldo na Portaria nº 445/98 e no Art. 6º, inciso IV e 23, § 6º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, a apuração tem suporte nos lançamentos constantes da EFD do autuado, não se sustentando também o argumento de que os ganhos indicados na EFD são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes também anotados no registro 1300 da EFD, pois, conforme bem assinalado pelo autuante o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, e isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

Sobre os alegados equívocos de lançamentos na EFD, não estão acompanhados de comprovação, portanto, injustificáveis, além de que não pode o autuado apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Naquilo que concerne a alegação de que, acaso tenha cometido alguma infração, esta se limitou a descumprimento de obrigação acessória, ante a inconsistências na EFD, se trata de outro argumento que não se sustenta, na medida em que a auditoria englobou quatro exercícios e, não é justificável que, com o decurso de tão longo tempo, o autuado não tenha detectado ou percebido essas ditas inconsistências, não comprovadas, até porque, os lançamentos da EFD foram checados pelo autuante e não encontrou ou detectou essas alegadas inconsistências.

No que tange ao pedido de prazo para a regularização da EFD, não pode ser atendido, pois além de se referir a período já fiscalizado, o art. 247, § 4º, do RICMS/12, que a depender da situação, poderia ser aplicado, se encontra revogado, cuja vigência ocorreu, no período de 27/11/15 a

31/10/19, que ditava que o contribuinte teria *“o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”*, o que não é o caso.

Em relação a alegação de que a Port. 445/98 se encontra limitada pela Lei nº 7.014/96 e, por isso, não pode ser interpretada de forma apartada e de forma isolada do art. 10, parágrafo único, sendo claramente ilegal, não encontra sustentação tal argumento, na medida em que a autuação não foi efetuada apenas com sustentação na citada Portaria, consoante já dito acima, ela decorreu da atribuição de responsabilidade solidária ao autuado por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, cuja transferência de responsabilidade está prevista pelo art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, situação em que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96.

No que diz respeito a alegação defensiva de que a apuração do imposto devido, onde o autuado afirma que *“o ICMS é tributo de apuração mensal, devendo ser aplicada alíquota vigente na época dos fatos”*, não pode ser ignorado que no caso dos procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques, de acordo com a Port. 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício, e, sendo assim, os volumes de ganhos tidos como omissões de entradas com base no parágrafo único do artigo 10 da Port. 445/98 devem ser totalizados ao final do exercício, e, por conseguinte, também a apuração do ICMS se dará ao final do exercício, consoante elaborado pelo autuante.

Quanto ao argumento de que a omissão de entrada tomou por base um dia, desprezando o resto, glosando somente aqueles em que houve sobra/ganhos, não se pode perder de vista que, conforme bem assinalado pelo autuante, *“como o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores, não sendo correto afirmar que quando há um ganho gerado por suposto erro, deveria também haver uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, como pode parecer à primeira vista”*.

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

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

Assim é que, analisando os argumentos apresentados pelo autuado, relacionados ao mérito da autuação, sintetizados no relatório que antecede este voto, verifiquei que, em tese, consignam argumentos já apreciados em outros julgamentos já ocorridos neste CONSEF, dos quais julgamento participei.

Portanto sob o ponto de vista dos aspectos legais que envolve a presente lide, mais uma vez, tomo como exemplo, o **PAF nº 206958.0002/20-7**, que foi apreciado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que, por intermédio do **Acórdão nº 0193-03/10-VD**, cuja relatora foi a I. Julgadora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, manteve o lançamento, com exclusão apenas de parcela que já havia sido incluída em Auto de Infração anterior, abarcando a mesma exigência, nos mesmos períodos contidos naquele Auto de Infração, situação esta que, se mantida, configuraria *bis in idem*, sendo mantido, entretanto, incólume a exigência relacionada aos demais períodos, que é a mesma indicada no presente Auto de Infração, qual seja: *“O Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$ 6.435.310,16, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10) de terceiro*

desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2019.

Desta maneira, à luz da análise dos argumentos trazidos pelo autuado na presente peça de defesa, e por comungar e concordar totalmente com a fundamentação constante do aludido Voto proferido na 3ª JJF, peço a devida vênica para incorporar e integrar ao presente voto excerto extraído do mesmo, ante à similaridade da acusação:

“(…)

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

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

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

O defendente apresentou o entendimento, de que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o conseqüente cerceamento do seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal, e conseqüentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f” da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

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

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, observo que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que pela

descrição dos fatos, ficou evidente a irregularidade apurada na ação fiscal.

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

Dessa forma, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

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

Quanto ao mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado a responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, (combustíveis: óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. (Infração 04.07.01).

A defesa sustenta respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Não obstante, não traz à luz deste processo, elementos robustos, com o condão de elidir integralmente a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

Observe que o contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei, no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 6º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Neste caso, saliento que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas das mercadorias objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

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

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

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

O defendente também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais, e muitas vezes superiores às quantidades disponíveis; e superam a

capacidade dos tanques. Afirmou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas, equivocadamente lançadas nos LMCs. Disse que o Autuante registrou “ganhos” como lançamentos a título de omissão e não teria registrado as “perdas”, que foram desprezadas. Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, saliento que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas

ganhos registrados no LMC, acima do percentual permitido pela legislação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Entretanto, no caso em particular, sob o ponto de vista fático, o autuado logrou êxito parcial em seus argumentos defensivos na medida em que apresentou justificativas e provas de que parcela substancial da exigência fiscal não se justifica, o que motivou a realização de revisão fiscal por parte do autuante que, acolhendo tais justificativas, refez os levantamentos fiscais e reduziu o débito relacionado à infração 01 para o valor de R\$ 1.212,52 e para a infração 02 para R\$ 227,61, na forma indicada à fl. 267, com o que concordo e acolho.

Em relação aos julgados realizados pelo Poder Judiciário e trazidos pelo autuado para consubstanciar seus argumentos defensivos vejo que estes não possuem efeito vinculante, pois se trata de julgamentos envolvendo terceiro e não são definitivos, por isso não possuem repercussão neste julgamento.

Vejo, por fim, que a penalidade aplicada no percentual de 100% para a infração 02 não é a cabível para este caso, razão pela qual faço sua adequação para o percentual correto de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 1.440,13, com adequação da penalidade aplicada do percentual de 100% para o efetivo de 60% em relação a infração 02, conforme acima posto.

Por fim, quanto ao pedido formulado de que as intimações e notificações sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, informo que estas seguem ao previsto pelo Art. 108 do RPAF/BA, entretanto nada obsta que tal pedido também possa ser atendido, que, acaso não isto não ocorra não é causa para nulidade do ato processual.

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 **206923.0010/20-0** lavrado contra **ESTELLA MARIS DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.440,13**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 1.212,52 e de 60% sobre R\$ 227,61, com previsão no Art. 42, incisos III, “d” e II, “d”, da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR