

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0161/20-9
RECORRENTE	- AUTO POSTO LOPES RIOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3 ^a JJF n° 0087-03/21-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/07/2024

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0194-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 10/11/2020, para exigir o montante de R\$ 228.622,72 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 04.07.01: Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas 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 meses de dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

O autuado apresentou impugnação à fl. 18 do PAF. O autuante presta informação fiscal às fls. 23 a 33 dos autos. A JJF proferiu o seguinte voto:

VOTO

Inicialmente, constato que apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade deste lançamento.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado 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, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

De acordo com os dados cadastrais, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes, a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

O defensor alegou que não procedem os valores reclamados, o que aconteceu foi um lamentável erro de escrituração do SPED, e várias notas de entradas não foram registradas no SPED. Disse que anexa aos autos relação de notas fiscais e planilha do estoque dos meses de julho e agosto de 2016, extraídas do SPED, para comprovar que não houve a aquisição de combustíveis junto a terceiros sem a devida nota de entrada. e que está solicitando, neste momento prazo de 100 (cem) dias para correção do mesmo.

Constato que os elementos apresentados pelo autuado são insuficientes para comprovar o registro das entradas

da mercadoria, objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, não obstante essa falta de comprovação, não caberia 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.

Como já foi dito, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal, se realizada neste sentido.

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 a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo como entendeu a defesa.

O Autuante informou que conferiu toda a escrituração fiscal digital do Autuado, e não existe entrada de combustíveis nos tanques referente à nota fiscal sem escrituração. Disse que a Administração Tributária estabeleceu o entendimento de que, acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, com suas características climáticas próprias, é possível concluir que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido, necessariamente, entradas omitidas.

Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

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 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. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, 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.

O Autuante informou que na realização do trabalho de fiscalização, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD, e se existiram erros de escrituração, esses devem ser comprovados conforme as normas contábeis indicam. Os valores das omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores do ICMS cobrados, estão anexadas ao Auto de Infração, por isso, não há que se falar que houve ausência de demonstração da base de cálculo ou ausência de fato gerador do ICMS.

Observo 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.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, e 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.

A Portaria ANP N° 26, datada de 13/11/1992, mencionada pelo autuante, dispõe no seu art. 5º sobre a

aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Vale ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387% (previsto na Portaria 445/98), que é mais que três vezes 0,6% estabelecido pela ANP.

Nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defensor, 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 documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

O autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96), sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

Vale salientar, que 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 da mencionada Portaria:

Art. 10

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 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).

Entendo 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.

Observo que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o limite previsto na legislação, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido na legislação deste Estado (Portaria 445/98), e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes.

Concluo, que no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea "d" da Lei 7.014/96:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão de piso, o representante apresenta a peça recursal às fls. 55/57, reproduz novamente a infração e passa a trazer o seguinte:

Explica que o volume disponível usado pelo auditor como entrada de combustível sem documentação fiscal, na sua planilha de Omissões de Entradas de Combustíveis, para caracterizar omissão de entradas, trata-se apenas de um erro de escrituração de LMC DA EDF, no qual afirma que irá demonstrar através do Demonstrativo de Entrada e saídas de combustíveis mensalmente, onde prova que o valor da saída de combustível é sempre menor do que entrada, por que o valor disponível encontrado no LMC, trata-se um erro grosseiro de escrituração que até agora não conseguimos identificar como tal erro grosseiro ocorreu.

Chama atenção que, em nenhum momento, vendeu combustíveis sem a devida aquisição do mesmo nas distribuidoras, pois no nosso demonstrativo mensal em anexo ao presente extraído do LMC DA EFD, prova sem sombra de dúvidas que não adquiriu em hipótese alguma, combustíveis sem a devida documentação fiscal.

Pontua que nos Anexos: LCM extraídos do da EFC dos seguintes meses: julho e agosto de 2016 - abril - junho - setembro e novembro de 2017 - fevereiro, abril, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2018 e Janeiro a maio de 2019 - Notas fiscais de entradas referente ao período acima mencionado e os seguintes DEMONSTRATIVOS: Entrada e Saídas de combustíveis - o Resumo dos Demonstrativos Mensais de Entradas e saídas onde esse prova claramente que não houve entrada de combustíveis em nosso estabelecimento sem a devida documentação fiscal.

Em Pauta Suplementar do dia 26/09/2021, a CJF converte os autos em diligência ao autuante de:

-
- A juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF;*
 - Seja trazido ao PAF cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) em mídia enviado pelo contribuinte e utilizado pelo autuante na presente fiscalização;*
 - Que o autuante verifique novamente os demonstrativos juntados pelo contribuinte onde o mesmo alega erro grosseiro de escrituração e afirma que não vendeu combustível sem a devida aquisição do mesmo nas distribuidoras, onde trouxe documentos fiscais (demonstrativos de Entrada e Saídas de combustíveis - o Resumo dos Demonstrativos Mensais de Entradas e saídas) que sustenta provar claramente de que não houve entrada de combustíveis sem a devida documentação Fiscal;*
-

Na conclusão da diligência, fls. 136, o autuante informa que anexou CD (fl. 137) contendo uma planilha com memória de cálculo do levantamento fiscal com as informações do SPED FISCAL utilizada na fiscalização. Solicitou a entrega do referido CD, concedendo o prazo estabelecido pela diligência solicitada. Na fl. 139, consta intimado ao contribuinte, dando o prazo de 60 (sessenta) dias. Na fl. 142, consta AR, confirmação de que o recorrente receptionou os papéis de trabalho feito pelo solicitado, no qual se manteve silente.

Nas fls. 147-48, consta manifestação do contribuinte. Disse que a planilha não traz nada de novo, o auditor simplesmente repete o que está no auto de infração, não demonstra em momento algum, que o valor de ganho inserido no SPED fiscal no LMC, está totalmente errado, e para melhor prova

do que dizemos, juntamos ao presente os livros do LMC extraídos do SPED fiscal, nos quais se prova que não houve entrada de combustível sem a devida nota fiscal.

Afirma que anexou ao presente os LMC dos seguintes produtos: GASOLINA COMUM – GASOLINA ADTIVADA – ETANOL – OLEO DIESEL E DIESEL S10, com a escrituração feita de acordo as normas da ANP e não uma planilha como nos foi apresentada pelo nobre auditor, feita com base na escrituração errada dos SPED'S FISCAIS – ICMS - como informamos no nosso RECURSO VOLUNTARIO e demonstramos através do DEMONSTRATIVO DE ENTRADA DE SAÍDAS DE COMBUSTÍVEIS, não houve em mês algum informado pelo que houve omissão de entradas de combustíveis. Gostaria de solicitar ao nobre auditor que o mesmo refizesse o LMC nos moldes de Livro exigido pela ANP, por que refizemos alguns meses e provamos que não existe esta omissão relatada na planilha dos mesmos, juntamos ao presente os livros do LMC como também o nosso demonstrativo de Entrada e Saídas de combustíveis.

Sustenta que inexiste a omissão de entradas e fica mais do que provado que o nobre auditor se limitou a fazer o que o SPED indicava, de forma errada e não se preocupou em refazer os LMC, os quais provam sem sobra de duvidas a inexistência da omissão de entradas.

Na sessão de julgamento do dia 21/09/2022, novamente este colegiado converte os autos em diligência ao autuante com seguinte teor:

(...)

Este colegiado converteu os autos em diligência no sentido de o autuante anexar todos os registros fiscais nos quais compuseram na elaboração dos demonstrativos da autuação, além de cópia do SPED FISCAL e a análise novamente da autuação devido a alegação erro na escrituração e de que não vendeu combustível sem a devida aquisição do mesmo nas distribuidoras, onde trouxe documentos fiscais que sustenta provar claramente de que não houve entrada de combustíveis sem a devida documentação Fiscal.

O autuante cumpriu parcialmente a diligência, anexando CD (fl. 133) contendo uma planilha com memória de cálculo do levantamento fiscal com as informações do SPED FISCAL utilizada na fiscalização.

Considerando que o autuante anexou tão somente as informações dos papéis de trabalho da autuação, não fazendo nenhuma referência aos documentos anexados na parte do recurso de fls. 59 a 125 e CD-mídia de fl. 126, no qual a 1º diligência solicitou análise da alegação e dos documentos anexados.

Considerando que o contribuinte anexou farta documentação (fls. 149 a 219 e CD-mídia de fl. 220) e manifestação onde afirma comprovar as alegações postas nesta autuação.

Considerando também que o contribuinte somente apresentou tais documentos só nesta fase recursal, esta CJF converte os autos em diligência no sentido de o autuante proceder o seguinte:

- *Analizar toda documentação apresentada (no Recurso Voluntário e na manifestação), sendo que o mesmo alega erro na escrituração e afirma que não vendeu combustível sem a devida aquisição das distribuidoras, onde trouxe documentos fiscais que sustenta provar claramente de que não houve entrada de combustíveis sem a devida documentação Fiscal;*
- *Após análise, prestar nova informação fiscal, discorrendo todos os fatos incontroversos e rebatendo todas as alegações do contribuinte de forma clara, conforme o RPAF/99;*
- *Intimar o contribuinte, dando cópia de todos os papéis de trabalho e prazo de 10 (dez) dias, no sentido do mesmo, caso queira, manifestar suas razões;*
- *Caso haja manifestação da recorrente, formalizar informação fiscal abordando todos os fatos manifestados;*
- *Esgotado o prazo referido, o presente PAF deve retornar ao CONSEF para prosseguimento do julgamento.*

Em manifestação do autuante, fls. 229/verso, informa que a alegação do recorrente de que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) continha as informações corretas. Contudo, por si, esse argumento não é válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Salienta que não adianta apenas alegar que “*inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do Auto de Infração, que não correspondem aos registros do LMC*”. Cabe a impugnante demonstrar “*com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos*” a

incorrção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II do CPC.

Afirma que o recorrente não apresenta o LMC com perdas e ganhos sempre iguais a zero. Nos excertos do LMC apresentados, todas as medições dos estoques iniciais e finais estão diferentes daqueles que foram anotados na EFD. Contudo, nenhum comprovante de medição foi apresentado, apesar do dever disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 2.1.

Sustenta que não houve a prova do alegado erro de escrituração.

O contribuinte se manifesta na fl. 235, refuta a informação fiscal, dizendo que o Auditor fiscal não se conforma com a escrituração do recorrente (SPED FISCAL), o que demonstra claramente nos livros de LMC enviado para comprovação do que foi dito desde a impugnação.

Em nova informação fiscal, fl. 245, aborda que todos os fatos foram manifestados. Também na fl. 247/verso, disse que não irá repetir a informação já abordada e acrescenta que não há contraditório na fase oficiosa, que engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do Auto de Infração ou notificação fiscal.

Novamente o contribuinte, na fl. 251, foi intimado via DTE, no qual o recorrente se manteve silente.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1^a Instância que julgou Procedente a presente lide, lavrado em 10.11.2020, que exige imposto e multa pela falta de recolhimento ICMS na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente sem a devida escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrado no LMC/Registro 1300 da EFD/ nos exercícios de 2016 a 2019.

O contribuinte se manifesta na fl. 235, refuta a informação fiscal, dizendo que o Auditor fiscal não se conforma com a escrituração do recorrente (SPED FISCAL), o que demonstra claramente nos livros de LMC enviado para comprovação do que foi dito desde a impugnação.

Em nova informação fiscal, fl. 245, aborda que todos os fatos foram manifestados. Também na fl. 247/verso, disse que não irá repetir a informação já abordada e acrescenta que não há contraditório na fase oficiosa, que engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do Auto de Infração ou notificação fiscal.

No recurso apresentado o recorrente reitera as mesmas alegações da impugnação e apresenta a seguinte razão para a reforma da decisão recorrida, onde aduz que se trata apenas de um erro de escrituração de LMC da EFD, no qual afirma que irá demonstrar através do Demonstrativo de Entrada e saídas de combustíveis mensalmente, onde prova que o valor da saída de combustível é sempre menor do que entrada, por que o valor disponível encontrado no LMC, trata-se um erro grosseiro de escrituração, afirmando que nunca vendeu combustíveis sem nota fiscal, justamente por só adquirir tais produtos direto das distribuidoras.

No que diz respeito a alegação suscitada, verifico que o levantamento fiscal foi efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, apresentados a SEFAZ, cuja correção de tais arquivos é de responsabilidade exclusiva do contribuinte, e tais registros, devem traduzir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Logo uma vez transmitido os arquivos (art. 250), e no caso de inconsistência o contribuinte poderia fazer a sua retificação, de acordo com o previsto no Art. 251 do RICMS/BA. Na situação presente retificar os dados da EFD que porventura estivesse

em desconformidade com o LMC, antes do início da ação fiscal, visto que o § 2º do mesmo artigo prevê que:

§ 2º Será considerada de plano sem validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos em que o contribuinte esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.

Da análise dos documentos acostados aos autos, constata-se que esta 2ª CJF, em busca da verdade material promoveu a realização de duas diligências fiscais, em que foi providenciado os arquivos SPED que serviram de base para elaboração dos demonstrativos que dão suporte ao auto de infração, o recorrente juntou cópia do LMC de diversos produtos, que foi rebatido pela fiscalização afirmando que os dados do LMC diferem dos escriturados na EFD e não fazem provada irregularidade apurada com base na escrituração fiscal.

Observo nos autos que, o recorrente apresenta LMC com indicação de quantidades de combustíveis escrituradas diferentes das que foram escrituradas na EFD e não fazem prova capaz de desconstituir os demonstrativos elaborados pela fiscalização utilizando o SPED FISCAL escriturado pelo próprio estabelecimento autuado.

Sinalizo que o art. 247 do RICMS BA assim estabelece:

Art. 247 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 (Conv. ICMS 143/06).

§ 2º Consideram-se escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega.

Ademais, os artigos 248 e 249 determina que a escrituração da EFD é de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS inscritos no cadastro estadual, observando o Ajuste SINIEF 02/09 e Especificações Técnicas do Leiaute do Arquivo Digital e do Guia Prático da EFD-ICMS/IPI, previstos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/18, com apresentação de todos os registros os obrigatórios.

O cerne da questão é que o sujeito passivo alega que não procedem os valores do lançamento, aduzindo que aconteceu foi um lamentável erro de escrituração do SPED, e que várias notas de entradas não foram registradas no SPED, e do outro lado o autuante não concorda com as alegações do contribuinte, sustentando que não houve a prova do alegado erro de escrituração, conforme demonstra na manifestação fiscal sob as fls.229/verso, que assim informou:

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

Afirma que o recorrente não apresenta o LMC com perdas e ganhos sempre iguais a zero. Nos excertos do LMC apresentados, todas as medições dos estoques iniciais e finais estão diferentes daqueles que foram anotados na EFD. Contudo, nenhum comprovante de medição foi apresentado, apesar do dever disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 2.1.”

Considerando que a exigência fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Considerando que o Autuante informou que conferiu toda a escrituração fiscal digital do Autuado, e não existe entrada de combustíveis nos tanques referente à nota fiscal sem escrituração, onde a Administração Tributária estabeleceu o entendimento de que, acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, com suas características climáticas próprias, é lícito concluir que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido, forçosamente, omissão de entradas.

Considerando que no lançamento foi cobrado corretamente pela fiscalização o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Considerando que a decisão de primo grau foi pela manutenção do lançamento da fiscalização, conforme fundamento do trecho do voto abaixo transcrito:

"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 documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo."

Diante de tais considerações, visto que as comprovações no que tange aos ganhos referentes às variações volumétricas, não foram comprovadas, bem como trazidas aos autos qualquer elemento de prova pelo recorrente para que pudesse dirimir a lide.

Disto isto, concluo pela manutenção do auto de infração.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO EM SEPARADO

Senhores Pares, peço licença para registrar que, como de conhecimento dos demais membros desta Câmara, tenho posição divergente em relação às conclusões do Relator em casos semelhantes aos dos presentes autos, mas que advém das circunstâncias específicas de cada caso.

Pedi vista dos autos para melhor examinar os argumentos esgrimidos pela Recorrente, mas notei que os mesmos divergiram substancialmente daqueles esboçados, por exemplo, nos PAFs que redundaram em votos tais como os exarados nos Acórdãos CJF nºs 0402-12/22-VD e 0379-12/22-VD.

A despeito da convicção de que o formalismo moderado e a busca pela verdade material nos leva a relativizar em maior grau, no âmbito do PAF, o princípio da inéria jurisdicional (próprio do processo tributário judicial), penso que escaparia aos limites da atividade cognitiva do CONSEF abandonar por completo a argumentação da Interessada, forte apenas em nossa convicção sobre o roteiro de auditoria de estoques em postos de combustíveis, conforme implementado pela Fiscalização. E vejo que não faltaram oportunidades de debates, com as diligências requestadas por esta Câmara, sempre sob o crivo do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, acompanho o Relator, e voto pelo NÃO PROVIMENTO, do Recurso Voluntário.

VOTO DISCORDANTE (Períodos de 2016 a outubro de 2019)

Venho a discordar do entendimento do relator quanto à aplicação da inovação da aplicação feita em relação da apuração do imposto para a disposição das modificações operadas pela Portaria nº 159/2019 para os períodos anteriores à outubro de 2019, que passo a explicar.

A autuação versa sobre a cobrança de *"Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD"*, referente aos exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019.

Verifico que foram apurados quatro exercícios. Assim, de ordem, aponto que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, modificou dispositivo da Portaria nº 445/1998 e não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, já o meu entendimento é quanto ao procedimento adotado para se apurar a contabilização do combustível,

pois conforme as Portarias nºs 445/98 e 159/19, nas quais foram alteradas, entendo que este roteiro proferido, só poderia ser aplicado a partir da data de sua publicação (24/10/2019). Assim, apesar das alegações descritas nas razões recursais, vejo pertinência o entendimento exposto por alguns conselheiros das classes empresariais quando apontam fragilidade no Auto de Infração (sejam elas questões procedimentais como materiais).

Destaco para o entendimento apresentado o Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD, que expôs voto vencido pelo Provimento do Recurso Voluntário para tornar o Auto de Infração Nulo devido ao roteiro aplicado pela fiscalização na apuração dos levantamentos, pois não consta previsão em nenhum ato normativo legal ou administrativo vigentes até o exercício de 2019 (publicação em 24 de outubro).

Essa alteração foi feita em outubro de 2019, tem-se método regular até a data da lavratura do presente Auto é o “levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”. A inovação da fiscalização deve ser considerada ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais. Digo mais, existe jurisprudência deste Conselho de Fazenda se reportando em relação a este fato (A-0118-06/21-VD do ilustre relator Paulo Danilo Reis Lopes).

Acrescento mais entendimentos similares ao que fora descrito, o voto do conselheiro Henrique Silva Oliveira, tendo indo mais além em suas considerações métricas, pois o mesmo ultrapassou a preliminar de nulidade procedural, votando no mérito a improcedência/nulidade da autuação (parte material), conforme o Acórdão CJF nº 0106-12/22-VD, no qual tem o mesmo procedimento para se encontrar o valor apurado na autuação, tornando ineficaz tal procedimento por não ter norma que regulava em datas anteriores à outubro de 2019.

Observo também de que não se pode admitir que a Portaria nº 159/19, que só entrou em vigor a partir da data da sua publicação, surtir efeitos sobre fatos anteriores a sua publicação. Esta questão foi bem exposta pelo relator fazendário Sr. Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão já citado, onde afirmou que a referida Portaria publicada em 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único, ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual, não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência.

Para corroborar com meu entendimento exposto e recorrente nesta CJF, consta outros Acórdãos de mesma similaridade, conforme os nºs: 0125-12/22-VD, 0157-12/22-VD, 0179-12/22-VD, 0180-12/22-VD, 0199-12/22-VD, 0232-12/22-VD, 0101-12/22-VD e 0106-12/22-VD.

Portanto, para minha conclusão, reforço que os valores apurados anteriores à outubro de 2019, não pode ser cobrados, assim, após verificar os demonstrativos de fls. 04/14, foram encontrados os seguintes tipos de combustíveis cobrados: **a)** Gasolina C Comum (exercícios de 2017, 2018 e 2019), **b)** Gasolina C Aditivada (exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019), **c)** Etanol Hidratado Comum (exercícios de 2017, 2018 e 2019); **d)** Óleo Diesel B S500 – Comum (exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019) e; **e)** Óleo Diesel B S10 – Comum (exercícios de 2019, 2017, 2018 e 2019).

E, seguindo a minha lógica, entendimento já exposto, fica excluída da autuação os exercícios de 2016, 2017, 2018 e parte de 2019, por entender que o procedimento adotado para apuração do imposto é inadequado. Portanto, a parte remanescente é a seguinte:

PRODUTO ANO/LT	2019	VI. Remanescente
Gasolina C Comum	0,0	0,00
Gasolina C Aditivada	0,0	0,00
Etanol Hidratado Comum	0,0	0,00
Óleo Diesel B S500	0,0	0,00
Óleo Diesel B S10	0,0	0,00

Informo que ao verificar as informações, pode ser percebido que por ser apurados os levantamentos das litragem por dia e como a apuração só até o mês de agosto de 2019, não remanesce na autuação nenhum valor a ser cobrado nos autos, que a meu sentir vai mais para verdade real e material dos fatos da autuação.

Nas questões de mérito alegada pela contribuinte, vejo que fica prejudicada devido ao entendimento exposto aqui em meu voto. E, também não vejo clareza para desprezar as informações apurada através da EFD do próprio contribuinte.

Concluo pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0161/20-9, lavrado contra **AUTO POSTO LOPES RIOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 228.622,72**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO* – Conselheiros: Antonio Dijalma Lemos Barreto, Marcelo Mattedi e Silva, Henrique Silva de Oliveira*, João Vicente Costa Neto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DISCORDANTE (Períodos de 2016 a outubro de 2019) – Conselheiro: Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de maio de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO - RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO EM SEPARADO

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA - VOTO DISCORDANTE
(Períodos de 2016 a outubro de 2019)

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS