

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0004/23-5
RECORRENTE - FERRARI COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0162-03/23-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/07/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0211-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por adquirir mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, constatado através de omissão de entrada apurada via auditoria de estoque. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, nos termos do item anterior. Refeito os cálculos para excluir variações não decorrentes dos estoques. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 3ª JJF, através do Acórdão nº 0162-03/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 07/02/2023 para exigir do estabelecimento, sob Inscrição Estadual nº 69.187.247, o débito no valor histórico de R\$ 1.063.400,58, inerente aos meses de janeiro, maio, julho a dezembro de 2018; janeiro a dezembro de 2019; janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2020; janeiro a outubro de 2021 e janeiro de 2022, diante das seguintes acusações:

***Infração 01 – 004.007.001** – Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 953.151,92, acrescido da multa de 100%, 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, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.*

***Infração 02 – 004.007.002** – Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de R\$ 110.248,66, acrescido da multa de 100%, 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 terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.*

A Decisão recorrida julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, no valor de R\$ 1.063.400,58, ao afastar toda a discussão acerca da inconstitucionalidade, conforme art. 167, I do RPAF; rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento por insegurança da determinação da infração e indeferir o pedido de revisão fiscal, retificando a multa da infração 2 para 60%, diante das seguintes considerações de mérito:

VOTO

[...]

No mérito, na infração 01, o autuado é acusado 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, no meses de janeiro de 2018 a janeiro de 2022.

A infração 02 trata de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margens de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, no meses de janeiro de 2018 a janeiro de 2022.

A defesa rebateu conjuntamente as duas infrações, que serão apreciadas de igual forma neste voto.

Nas razões defensivas, o Autuado alegou, que está sendo exigido que pague tributo sobre a presunção de omissão de receita, considerando apenas as Entradas/Ganhos, sem que tenha sido verificado os seus registros de Saídas/Perdas e sem a perquirição da busca da verdade real.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, não acato tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz, traçar o contexto da Auditoria 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 os inventários de todos os tipos de combustíveis, no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300.

Assim, 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).

Dessa forma, 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. Se faz necessário ressaltar, que durante todo o período fiscalizado, o defendente apurou e registrou em seu LMC, as diferenças, que agora aponta como exorbitantes e absurdas, e em nenhum momento adotou a providência necessária e prevista na legislação, para se reportar sobre o ocorrido.

Saliento, 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 o percentual de 0,6% citado, 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, nos anos 2018 a 2022, e somente ao ser autuado, no ano de 2023, negou o cometimento da infração sob a alegação de erro em sua escrituração, destacando ter retificado seu LMC e EFD, após a ação fiscal, afirmando juntar à sua defesa, o livro físico da LMC com os ajustes que diz ter realizado, o que cairia por terra as omissões de entradas apontadas pela fiscalização.

Não acolho esta alegação, considerando que não possui legitimidade a realização de ajustes à EFD, após o início da ação fiscal, exceto para atendimento a intimação nesse sentido, feita pelo fiscal responsável pela fiscalização.

Vale salientar, que o Autuante analisou esta documentação acostada ao PAF em CD pela defesa e concluiu que, mesmo sem que tenham sido apresentados comprovantes de medição nos dias apontados como de ganhos excessivos, nas EFDs retificadas, nenhum desses erros está presente, e os valores indicados nos estoques iniciais e finais daqueles mesmos dias são totalmente diferentes das medições originais. Isso faz com que não seja crível a escrituração apresentada como retificada. Não foi apresentado um único documento que provasse que houve erro em pelo menos um dos valores anotados na EFD original. As saídas de combustíveis indicadas nas NFC-e provam que as saídas indicadas nas EFDs retificadoras estão totalmente erradas, pois são inferiores àqueles das NFC-e. Os erros cometidos de forma orgânica na EFD original demonstram, pela simetria dos valores de ganhos e perdas registrados com os valores das notas fiscais, que foram realizadas medições reais e corretas dos estoques iniciais e finais nos dias em que esses erros aconteceram – o que prova que os valores desses mesmos estoques anotados nesses dias nas EFDs retificadoras não estão corretos. A suposta exatidão do controle da movimentação de combustíveis feito pela autuada e anotado nas suas EFDs retificadoras não são possíveis no mundo real.

Neste cenário, cabe salientar, que os valores lançados pelo fisco foram obtidos da Escrituração Fiscal Digital –

EFD, que 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 físicos. Com o advento da Escrituração Fiscal Digital, não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital, nem é legítimo retificá-los, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

Neste sentido, o contribuinte, na condição de adquirente de combustível, 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.

Dessa forma, no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado é a omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário. O fundamento da autuação não é a “presunção”, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96. Neste caso, a responsabilidade tributária ora discutida, não é fruto de “presunção”, mas também se enquadra corretamente, no art. 10, I, “a” e “b” da Port.445/98.

Saliento que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de 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, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

O levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art.10 da Portaria 445/98, que para melhor compreensão transcrevo, in verbis:

[...]

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 a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

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

O defendente também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, a olhos nus, 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.

Observe 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 retificação da EFD.

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.

Conforme corretamente esclareceu o Autuante, a fiscalização tomou como base seu SPED fiscal, com as informações prestadas pelo próprio contribuinte, em sua EFD, no registro 1300. Informou que, examinou os arquivos mensais de EFD apresentados, e constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor, se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de Entradas e Saídas e são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas). Ademais, 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, anotadas no registro 1320) e essa também, foi conferida na revisão fiscal, sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

O autuado argumentou, que dispositivos da Lei nº 7014/96 seriam inconstitucionais, por afrontarem a Constituição Federal. 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.

Dessa forma, concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a infração 01, é correta a acusação fiscal, e por consequência é procedente também a infração 02, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa da infração 02, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Neste caso, o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

Assim, constato que o defendente não trouxe aos autos qualquer elemento que provasse suas alegações e estivesse em consonância com os dispositivos citados neste voto, logo, não pode ser acatado o argumento de que as diferenças apontadas seriam fictícias e criadas pela fiscalização.

Constato que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame.

Sobre as multas aplicadas, observo que não são confiscatórias como quer o defendente, visto que estão previstas em lei, portanto não acato o pedido de redução ou cancelamento. Concluo pela subsistência da infração 01 e pela procedência parcial da infração 02 devido a retificação da multa aplicada de 100% para 60%.

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

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o sujeito passivo, às fls. 177 a 197 dos autos, apresenta Recurso Voluntário, aduzindo as seguintes razões:

1. Nulidade da Decisão por cecear o direito de defesa ao negar a realização de perícia e não reabrir o prazo para manifestação do contribuinte em face de novos elementos trazidos pelo autuante;
2. Alegações defensivas não apreciadas relativas aos equívocos cometidos, tendo apresentado arquivos dos livros e do LMC com as retificações dos erros detectados nos acréscimos de volume, os quais demonstram claramente erro de lançamento ao gerar um estoque fictício de combustíveis do volume de mais de um milhão de litros apurados pelo fisco, supostamente adquiridos sem documentos, cuja constatação somente autoriza a presunção de que provavelmente ocorreu a operação, devendo a acusação fiscal se encontrar estribada de um mínimo de conjunto de prova, de ônus de quem acusa, de modo que o Auto de Infração não deve se constituir por presunção aferível somente pela variação volumétrica do combustível, devendo outros fatores serem levados em consideração, mormente o comparativo do LMC com os encerrantes das bombas e outros elementos contábeis, bem como a capacidade de armazenamento da empresa, como também da improvável aquisição de combustíveis sem documento fiscal no montante de 600.000 litros em apenas dois dias como apurado pelo fisco.
3. Não observância do regime a que se sujeita o recorrente, pois a autuação se encontra alicerçada na suposta hipótese de aquisição de produtos desacompanhada de documentação fiscal e sem a escrituração das entradas das mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, onde a apuração se deu em função da verificação volumétrica e que o recorrente na condição de responsável solidário e diante da ausência de recolhimento do tributo por antecipação tributária seria o devedor de tributos, do que destaca ser o fato gerador do imposto a circulação das mercadorias e a transferência de titularidade. Logo, as circunstâncias que levem a uma diferença positiva entre a contagem física e contábil dos estoques, ocasionando uma “sobra” no estoque, não ensejam a emissão de nota fiscal, em razão da vedação expressa à emissão de documento fiscal que não corresponda a uma efetiva saída ou entrada de mercadoria. Também, a tributação sobre estoque de mercadorias sujeitas à antecipação tributária só é possível quando não haja uma figura do substituto tributário, o que na hipótese não se verifica, pois, o recorrente não é substituto tributário, mas, sim, substituído. Tece considerações sobre o regime de tributação de combustíveis que tem regramento próprio

e que atribui a figura do substituto tributário às refinarias de petróleo; legislação; doutrina e julgados do CONSEF sobre a impossibilidade de aplicar presunção de omissão de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cuja Decisão da JJF foi diametralmente oposta.

4. Diz, ainda, que no relatório do Acórdão da JJF constou as novas informações prestadas pelo autuante em rebate às teses defensivas, das quais o recorrente não teve acesso e que não logra deconstituir os argumentos defensivos, mas traduz uma nulidade, a exemplo de que "... a impugnante está armazenando o combustível que compra, não em seus tanques, mas em outro lugar", do que diz o apelante ser mais uma mera suposição do autuante, sem nenhum elemento probante.

Por fim, o recorrente diz sentir-se injustamente tributada por algo inexistente, razão de requerer que sejam acolhidas as razões recursais para, preliminarmente, anular o Acórdão recorrido ou julgar insubsistente a autuação.

Este processo foi retirado de Pauta de Julgamento no dia 27/03/2024, tendo em vista que o Conselheiro Relator Fernando Antônio Brito de Araújo ter se afastado da 2ª CJF a partir do mês de maio/2024 e ocorreu pedido de vista por parte de outro Conselheiro.

A Secretaria do CONSEF redistribuiu o processo para esse relator.

Registrada a presença do advogado Dr. Pedro Marcos Cardoso Ferreira na sessão de videoconferência, que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso de Voluntário, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que **apenas** alterou a multa da infração 2 de 100% para 60%.

O Auto de Infração acusa o cometimento de duas infrações por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, na condição de responsável solidário (1) e por antecipação tributária (2), apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (2018 a 2022).

Da análise das razões recursais, quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida sob alegação de: *i*) cecear o direito de defesa ao negar a realização de perícia; *ii*) não reabrir o prazo para manifestação do contribuinte em face de novos elementos trazidos pelo autuante e *iii*) não apreciação das alegações relativas aos equívocos cometidos, tendo apresentado arquivos dos livros e do LMC com as retificações dos erros detectados nos acréscimos de volume, temos a ressaltar que:

1º) A análise dos pedidos de diligência e perícia compete aos julgadores, conforme suas convicções, podendo os mesmos serem denegados nos termos do art. 147, I, "a" e II, "b" do RPAF/99, entre outros motivos, quando os julgadores entenderem que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação ou as provas pretendidas são desnecessárias em vista de outras provas produzidas.

Portanto, não gera cerceamento de defesa nem ofende o devido processo legal o indeferimento pela JJF dos pedidos de diligência e perícia, quando devidamente justificada, conforme excerto a seguir:

Sobre os retromencionados pedidos, inclusive de perícia técnica fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, "a" e "b", e II, "a" e "b" do RPAF/99, entendendo ser desnecessária a requerida diligência/perícia, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que estes elementos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. Verifico que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de entender a perícia fiscal como desnecessária, em vista de outras provas produzidas neste PAF.

2º) Quanto à alegação de não ter sido reaberto o prazo para manifestação do contribuinte em face de novos elementos trazidos pelo autuante, da análise das peças processuais verifica-se que a origem da discussão decorreu da afirmação nas razões de defesa relativa a capacidade da empresa ser de 45.000 litros o que, segundo o apelante, demonstra a inviabilidade da apuração fiscal de existência de estoque físico do LMC acima de 100.000 litros no período fiscalizado, principalmente entre 01/01/2018 e 28/07/2018 (fls. 67/68), tendo o autuante, quando da informação fiscal (fls. 94/95), dito que:

“Em nosso trabalho, concluímos que pelos volumes movimentados e pela regularidade das operações, a capacidade de armazenamento da impugnante seria superior àquela registrada pela ANP. Mas, se a afirmação da impugnante for realmente correta e sua capacidade for aquela indicada no ‘Posto Web’, então necessariamente a impugnante está armazenando o combustível que compra não em seus tanques, mas em outro lugar.”

Portanto, como visto, inexistente qualquer fato novo à acusação fiscal, apenas uma conjectura do autuante, em decorrência de uma razão lógica, diante dos números apurados e os fatos alegados na defesa. Ademais, conforme documento às fls. 98 dos autos, o contribuinte foi intimado acerca da informação fiscal para no prazo de dez dias se manifestar, conforme ocorreu às fls. 99 a 104 e 115 a 120 dos autos, cuja tréplica da autoridade fiscal ocorreu às fls. 123 a 129 dos autos. Preliminar rejeitada.

Quanto a movimentação dos estoques será apreciada nas razões de mérito.

3º) Inerente à afirmação de que não foram apreciadas pela JJF as alegações relativas aos equívocos cometidos, tendo apresentado arquivos dos livros e do LMC com as retificações dos erros detectados nos acréscimos de volume, verifica-se também do veredito recorrido que, ao contrário do que aduz o recorrente, tal alegação foi objeto de análise, quando da informação fiscal realizada pelo autuante, como também pela Decisão proferida pela 3ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0162-03/23-VD, conforme excertos:

Não acolho esta alegação, considerando que não possui legitimidade a realização de ajustes à EFD, após o início da ação fiscal, exceto para atendimento a intimação nesse sentido, feita pelo fiscal responsável pela fiscalização.

Vale salientar, que o Autuante analisou esta documentação acostada ao PAF em CD pela defesa e concluiu que, mesmo sem que tenham sido apresentados comprovantes de medição nos dias apontados como de ganhos excessivos, nas EFDs retificadas, nenhum desses erros está presente, e os valores indicados nos estoques iniciais e finais daqueles mesmos dias são totalmente diferentes das medições originais. Isso faz com que não seja crível a escrituração apresentada como retificada. Não foi apresentado um único documento que provasse que houve erro em pelo menos um dos valores anotados na EFD original. As saídas de combustíveis indicadas nas NFC-e provam que as saídas indicadas nas EFDs retificadoras estão totalmente erradas, pois são inferiores àqueles das NFC-e. Os erros cometidos de forma orgânica na EFD original demonstram, pela simetria dos valores de ganhos e perdas registrados com os valores das notas fiscais, que foram realizadas medições reais e corretas dos estoques iniciais e finais nos dias em que esses erros aconteceram – o que prova que os valores desses mesmos estoques anotados nesses dias nas EFDs retificadoras não estão corretos. A suposta exatidão do controle da movimentação de combustíveis feito pela autuada e anotado nas suas EFDs retificadoras não são possíveis no mundo real.

Neste cenário, cabe salientar, que os valores lançados pelo fisco foram obtidos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, que 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 físicos. Com o advento da Escrituração Fiscal Digital, não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital, nem é legítimo retificá-los, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

[...]

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 retificação da EFD.

Diante de tais considerações, rejeito as preliminares arguidas para que seja anulada a Decisão

recorrida.

No mérito, alegou que: *i)* a supostos erros existentes em seus estoques diários de combustíveis que foram registrados na EFD, cuja constatação somente autoriza a presunção de que provavelmente ocorreu a operação, devendo a acusação fiscal se encontrar estribada de um mínimo de conjunto de prova, de ônus de quem acusa, a exemplo de outros elementos contábeis e da capacidade de armazenamento da empresa; *ii)* a apuração se deu em função da variação volumétrica, cujo evento não coaduna ao fato gerador do imposto que é a circulação das mercadorias e a transferência de titularidade e, por fim, *iii)* a tributação sobre estoque de mercadorias sujeitas à substituição tributária só é possível quando não haja uma figura do substituto tributário e no caso são as refinarias de petróleo, sendo o recorrente contribuinte substituído, cuja condição impossibilita aplicar a presunção de omissão de saídas de mercadorias, conforme jurisprudência do CONSEF.

De início, devo ressaltar que o Auto de Infração se fundamenta em demonstrativos inteligíveis, didáticos e analíticos, cujos dados foram extraídos da própria EFD convalidada pela SEFAZ, enviada pelo contribuinte, o qual alega existência de erros e requer a consideração da escrita fiscal retificada.

Indefiro o pedido de realização de diligência nos termos do art. 147, II, “a” e “b” do RPAF/BA, por entender de que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas. Ressalte-se que o levantamento fiscal foi feito com base nos dados importados da EFD elaborada pelo estabelecimento autuado que resultou no registro de apuração de impostos inerentes às operações/prestações praticadas pelo contribuinte (Convênio ICMS 143/06), logo, única escrita válida e de **exclusiva responsabilidade do contribuinte**, conforme art. 215 do RICMS, então vigente.

No tocante às pretensões recursais para declarar a improcedência do Auto de Infração por fundamentar em lançamentos de estoque fictício de combustíveis na EFD, ensejando ilegítima presunção de omissão de saídas de mercadoria, eis que as operações habituais do contribuinte estão sujeitas à substituição tributária, **temos as seguintes considerações a fazer.**

Primeira consideração. O fato narrado na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do **excessivo “ganho”** de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, cujo livro destina-se ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo ínsito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual, por produto, se apura $\text{ESTOQUE DE ABERTURA} + \text{VOLUME RECEBIDO NO DIA} - \text{VOLUME VENDIDO NO DIA} = \text{ESTOQUE ESCRITURAL}$, que é confrontado com o estoque físico, apurando-se os ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, repita-se, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, até porque se trata de **uma contagem física e pretérita**, logo, impossível de ser reavaliada, pois, impossibilita retroceder no tempo para qualquer revisão da quantidade declarada no estoque físico, à época, devendo, portanto, ser aceita como verídica.

Logo **não** se trata de exigência decorrente da **variação volumétrica**, mas sim de exigência por existir nos tanques do contribuinte autuado volumes de combustíveis muito além do que as variações volumétricas (as vezes superior a 100% do estoque escritural, a exemplo de gasolina comum em 24/12/2018, onde do estoque escritural de 6.854,29 lt houve “ganho” de 8.177,71 lt, em decorrência da existência no estoque físico de 15.032 lt – fl. 28v), o que enseja a conclusão lógica de entradas de combustíveis sem documentação fiscal.

Assim, corroboro com a conclusão do Parecer Jurídico PGE 2021074132-0 (às fls. 216 a 224v do PAF nº 269138.0114/19-7), com anuência do Procurador Chefe, de que não se trata de variação volumétrica como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental. Logo, o objeto do lançamento não se trata, em hipótese alguma, duma presunção, pois, o que existe é um fato

conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua EFD (Registro 1300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.

Segunda consideração. Na situação presente não foi apurado o ICMS devido com base em levantamento quantitativo do estoque a partir do Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (S c/ NF), que deverá ser igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”, que pode resultar em omissão de entrada ou de saída de mercadorias, podendo ser exigido o imposto por **presunção** (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96). Entretanto, na situação presente **não é objeto do Auto de Infração**, e sim a entrada de mercadorias desacompanhada de documentação fiscal, objeto deste Auto de Infração, decorre da condição de responsável solidário do contribuinte, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96).

Assim, diante de tais considerações, apesar da existência de único evento (entradas de mercadorias sem documentação fiscal), tal constatação repercute em fatos geradores diversos e independentes.

Terceira consideração. Por se tratar de levantamentos diários a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio contribuinte, **tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, a partir do insofismável estoque físico de abertura apurado pelo próprio contribuinte**, o qual é acrescido do volume recebido no dia e deduzido do volume vendido no dia, o que resulta no estoque *escritural*, o qual é confrontado com o estoque *físico* de fechamento, **a cada dia apurado pelo contribuinte**, eis que as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridicidizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.

Por fim, com relação a alegação de que no dia 02/07/2021 a fiscalização apurou omissão de entrada de 501.300 litros de ETANOL HIDRATADO, e não seria possível dar entrada em um único dia 500 mil litros, visto que o posto de gasolina não possuía essa capacidade de armazenamento, indicando a dos tanques que é de 45 mil litros (fl. 67).

Verifico que o autuante na informação fiscal (fl. 94/95) afirmou que os volumes movimentados foram apurados na escrita fiscal e que existem entradas documentadas, a exemplo do dia 14/11/2018 que deu entrada pelas Notas Fiscais-es nºs 96.513 e 96.496 totalizando 60.000 litros de Diesel BS500. Concluiu que se a sua capacidade for a indicada no ‘Posto Web’, “*então necessariamente a impugnante está armazenando o combustível que compra não em seus tanques, mas em outro lugar*”, argumento que foi acolhido na decisão ora recorrida.

O demonstrativo elaborado pela fiscalização (fl. 32/v) indica os ganhos apurados no mês 07/2021 do produto ETANOL HIDRATADO:

DT FCH	EST ABET	VOL DISP	VOL SAIDAS	EST ESCR	GANHO	FECH FÍSICO	LIMITE	OM. ENT
02/07/2021	5.215,000	5.215,000	211,750	5.003,250	501.396,750	506.400,000	95,888	501.300,86
05/07/2021	3.982,000	3.982,000	220,190	3.761,810	376,190	4.138,000	73,217	302,97
08/07/2021	3.721,000	3.721,000	178,160	3.542,840	74,160	3.617,000	68,418	5,742
14/07/2021	2.245,000	2.245,000	253,790	1.991,210	59,790	2.051,000	41,279	18,51
16/07/2021	1.720,000	1.720,000	195,080	1.524,920	103,080	1.628,000	31,626	71,45
18/07/2021	1.187,000	1.187,000	170,970	1.016,030	45,970	1.062,000	21,825	24,145
20/07/2021	862,000	862,000	187,670	674,330	110,670	785,000	15,850	94,82
22/07/2021	567,000	567,000	180,790	386,210	47,790	434,000	10,425	37,36

Constata-se que foi apurado omissão de entradas no dia 02/07/2021 de mais de 500 mil litros, enquanto nos outros sete dias o ganho variou de 5 a 300 litros.

No caso do dia 02/07/2021 tendo registrado abertura de 5.215 litros, nenhuma entrada no dia e com saída registradas de 211,75 litros, é possível que tenha escriturado FECH FÍSICO equivocado de 506.400 litros, visto que as notas fiscais de entradas por dia no período indicam quantidades entre 2.000 à 6.500 litros, que corresponde entre 800 a 250 entradas em um único dia para totalizar entrada de mais de 500.000 litros.

Quanto a afirmação do autuante de que os combustíveis adquiridos poderiam estar armazenados em outro lugar, o que configuraria uma fraude documental na escrituração contábil o que carece de comprovação, mesmo porque a exigência fiscal se baseia em variação volumétrica diária, que seria irreal chegar em um dia a 500.000 litros decorrente de um estoque existente de 5.215 litros.

Observo que a exigência fiscal não foi apurada com base em roteiro de movimentação dos estoques, situação em que seria computado as quantidades dos estoques registrados e consignados nas notas fiscais de entradas e de saída do produto.

A mesma interpretação é válida para o produto DIESEL S500 que tendo abertura no dia 07/04/2021 com disponibilidade de 334 litros, nenhuma entrada, saída de 217,26 litros, resultando em estoque escritural de 116,74 litros e foi registrado um GANHO de 116.723,26 litros culminando em omissão de entrada de variação volumétrica que excedeu o limite de 0,06% em 116.717,11 litros, conforme demonstrativo elaborado pela fiscalização, reproduzido abaixo:

DT_FECH	ESTQ_ABE RT	VOL_DI SP	VOL_SAID AS	ESTQ_ES CR	VAL_AJ_GAN HO	FECH_FISI CO	LIMITE_SEFA Z (1,8387%)	OM. ENT
04/04/2021	1.646,000	1.646,000	153,040	1.492,960	52,040	1.545,000	30,265	21,77
06/04/2021	1.348,000	1.348,000	1.107,70	240,300	93,700	334,000	24,786	68,91
07/04/2021	334,000	334,000	217,260	116,740	116.723,260	116.840,000	6,141	116.717,11
18/04/2021	7.195,660	7.195,660	54,590	7.141,070	197,930	7.339,000	132,307	65,62
22/04/2021	6.510,000	6.510,000	233,790	6.276,210	130,790	6.407,000	119,699	11,09
26/04/2021	5.286,000	5.286,000	562,640	4.723,360	162,640	4.886,000	97,194	65,44
29/04/2021	2.719,000	2.719,000	801,250	1.917,750	801,250	2.719,000	49,994	751,25

Constata-se que no demais dias do mês de abril/2021 para esse produto foi apurada variações volumétricas excedentes em torno de 11 a 751 litros.

Neste contexto, considero que estas duas variações volumétricas decorreram de erro na escrituração do AJUSTE DE GANHO registrado na escrituração fiscal (registro na EFD) e deve ser afastada, por não caracterizar variação volumétrica que excedeu o limite permitido na Portaria nº 445/1998.

Neste contexto, acato a alegação defensiva e faço a exclusão da quantidade da variação volumétrica do produto ALCOOL HIDRATADO de 501.300,862 litros no dia 02/07/2021 (fl. 32/v), e de 116.717,11 litros de DIESEL S500 no dia 07/04/21, o que implica na exclusão dos valores correspondentes na infração 1 e 2, conforme ajuste abaixo.

Inf.	Julgado 3ª JFJ	Exclusões	Produto	Data	Data Ocorr	Fl.	Julgado 2ª CJF
1	953.151,92	384.704,02	ETANOL	02/07/2021	31/07/2021	16/v	489.736,64
		78.711,26	DIESEL	07/04/2021	30/04/2021	18/v	
2	110.248,66	34.265,33	ETANOL	02/07/2021	31/07/2021	16/v	73.339,50
		2.643,83	DIESEL	07/04/2021	30/04/2021	18/v	
Total	1.063.400,58	500.324,44					563.076,14

Com os ajustes procedidos, o valor da infração 1 ficou reduzida de R\$ 953.151,92 para R\$ 489.736,64 e a infração 2 reduzida de R\$ 110.248,66 para R\$ 73.339,50 e o valor total reduzido de R\$ 1.063.400,58 para R\$ 563.076,14.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Período anterior a alteração da Portaria nº 445/98)

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 duas imputações de apurações inerente aos meses de janeiro, maio, julho a dezembro de 2018; janeiro a dezembro de 2019; janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2020; janeiro a outubro de 2021 e janeiro de 2022:

Infração 01 – 004.007.001 – Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 953.151,92, acrescido da multa de 100%, 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.

Infração 02 – 004.007.002 – *Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de R\$ 110.248,66, acrescido da multa de 100%, 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 terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.*

Verifico que foram apurados cinco 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 procedimental, 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 para ambas as infrações: **a)** Gasolina C Comum (exercícios de 2018 a janeiro de 2022), **b)** Etanol Hidratado Comum (exercícios de 2018 a janeiro de 2022); **c)** Óleo Diesel B S500 – Comum (exercícios de 2018 a janeiro de 2022) e; **d)** Óleo Diesel B S10 – Comum (exercícios de 2018 a 2021).

E, seguindo a minha lógica, entendimento já exposto, excluo da autuação os exercícios de 2018 e

parte de 2019, por entender que o procedimento adotado para apuração do imposto é inadequado, consequentemente, mantendo-se *in totum* os créditos tributários dos valores apurados posterior a data, 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 PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0004/23-5, lavrado contra **FERRARI COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 563.076,14**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 73.339,50 e 100% sobre R\$ 489.736,64, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, João Vicente Costa Neto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Igor Lucas Gouveia Baptista, Gabriel Henrique Lino Mota e João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA - VOTO DIVERGENTE

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS