

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0120/20-0
RECORRENTE - CORESFIL COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0218-05/22-VD
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/01/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0509-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Mercadorias (combustíveis) sujeitas ao pagamento do imposto pelo regime da substituição tributária. Apuradas omissões de entradas em volume que excedeu os índices de “ganhos” por variação volumétrica estabelecidos na Portaria da SEFAZ-Ba nº 445/98. 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 à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada através de levantamento quantitativo de estoques. Argumentações defensivas incapazes de elidir as imputações fiscais. Decretada, de ofício, redução da multa para o percentual de 60%, nos termos da Lei nº 7.014/96 - Art. 42, II, “d”, conforme decisões deste egrégio Conselho. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado ou serviços tomados pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Decretado, de ofício, à insubsistência, embora não tenha sido questionado nas razões recursais, foi identificado pelo fiscal que as notas elencadas as infrações 03 e 04 foi verificado que houve desconhecimento da operação. Infrações insubsistentes. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0218-05/22-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/05/2020 interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 75.550,76, pelo cometimento de 04 infrações no período de Janeiro/2015 a Dezembro/2019:

***Infração 01 – 04.07.01** – Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação 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. Valor exigido: R\$ 65.633,52, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, inc. III, 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 calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, decorrente da omissão no registro 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 exigido: R\$ 9.851,94, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96;

Infração 03 – 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1% sobre o valor das entradas, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96. Valor exigido: R\$ 60,80.

Infração 04 – 16.01.06 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços tomados sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1% sobre o valor das entradas. Valor exigido: R\$ 4,48, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou impugnação (Fls. 46 a 58), informação fiscal prestada pelo autuante (Fls. 105 a 108), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª JJF que após análise julgou **Procedente** nos seguintes termos:

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 04 (quatro) imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

As cobranças que integram as infrações 01 e 02 se referem à falta de recolhimento do ICMS, por solidariedade e por antecipação tributária total, respectivamente, em razão da aquisição de combustíveis sem a devida cobertura documental. No lançamento também foram aplicadas multas por descumprimento de obrigações acessórias pela falta de registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias na escrita fiscal, ocorrências que integram os itens 03 e 04 da peça de lançamento.

Inicialmente enfrentaremos as preliminares de nulidade suscitadas na impugnação empresarial.

Rejeito a arguição de nulidade por cerceamento de defesa, fundada nos arts. 26 e 28 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. O contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal, conforme Termo inserido à fl. 04, verso, postado via DTE em 23/04/2020 e lido pelo sujeito passivo em 24/04/2020. À fl. 18 consta o Termo de Ciência de lavratura do Auto de Infração/Notificação Fiscal, postado em 21/05/2020, via DTE e lido 12/05/2020.

Atendidos também os demais requisitos de validade do Auto de Infração, previstos no art. 39 do RPAF, notadamente, a correta identificação do sujeito passivo; a descrição dos fatos considerados infração, de forma clara e sucinta; indicação dos dispositivos considerados infringidos e a assinatura da autoridade fiscal responsável pelo lançamento.

Na fase procedimental do lançamento, compreendida no intervalo que vai do início da ação fiscal até a ciência do Auto de Infração, não há previsão normativa de que estabeleça a obrigatoriedade do contraditório. Também rejeito o pedido empresarial de Nulidade sustentada pela defesa de violação do princípio do contraditório na fase procedimental do lançamento.

Ainda no exame das questões preliminares, indefiro o pedido defensivo de conversão do feito em novas diligências ou para a realização de perícia fiscal. O presente PAF foi objeto de duas diligências, conforme será detalhado mais a frente, neste voto, sendo que na última determinou-se a reabertura do prazo de defesa, com a entrega ao contribuinte dos demonstrativos analíticos de apuração do imposto. Ademais, a solução da controvérsia objeto desta lide fiscal não depende de prova técnica ou de conhecimentos especiais. Por sua vez, o requerimento formulado pelo contribuinte para a realização de perícia não atendeu o disposto no art. 145 do RPAF/BA, seja por ser genérico ou por inexistir fundamentação da necessidade desta medida, seja porque não foram formulados os quesitos correspondentes conforme determina o parágrafo único do dispositivo regulamentar.

Quanto ao mérito, a matéria está suficiente madura para ser decidida, notadamente após o retorno das diligências determinadas por esta Junta de Julgamento, com destaque para a última providência de apresentação das planilhas analíticas elaboradas pelo autuante e a correspondente notificação do autuado do inteiro teor dessas provas com a decorrente reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

Este material é que possibilita a adequada compreensão da autuação, haja vista que este órgão de julgamento não possui acesso à escrituração fiscal dos contribuintes, salvo quando anexadas no procedimento, na forma impressa ou em mídia eletrônica. Ainda assim, esses arquivos necessitam de um mínimo tratamento prévio.

Sem a diligência, a manutenção do PAF, a meu ver, só encontraria fundamento em um voto de fé no trabalho do

agente fiscal responsável pela lavratura, já que não era possível se encontrar no processo todas as informações necessárias para a devida compreensão do caminho percorrido pela Auditoria para identificação do que se pretendia tributar, ainda que apurado com base em informações prestadas pelo próprio contribuinte.

Como se sabe, na dialética do processo administrativo fiscal, a autoridade tributária não goza da presunção de veracidade inerente aos atos administrativos, notadamente quando se trata de fatos que dependem de prova. Nessas hipóteses, é necessário que a acusação fiscal esteja aparelhada de um mínimo conjunto probatório para lhe sustentar, não podendo se respaldar exclusivamente na presunção construída de forma meramente retórica, por mais que possa soar factível ou razoável.

A ampla defesa e o contraditório só podem ser exercidos adequadamente quando se conhece o caminho seguido pelo acusador na construção do seu raciocínio até porque a regra é que o ônus da prova pertence a quem acusa. Mas, além disso, não se pode ignorar a possibilidade de se construir mais de uma narrativa convincente, partindo dos mesmos elementos indiciários.

Afinal, nem toda divergência escritural representa descumprimento das normas tributárias ou ilícito. Porém, não há razoabilidade em esperar uma defesa adequada sem antes fornecer ao acusado elementos suficientes para que compreenda a própria acusação que lhe recai, especialmente quando o caso comporta peculiaridades que o afastam das situações triviais, como será demonstrado.

Os dados extraídos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) não são de fácil leitura e demandam um tratamento prévio, após a conversão em planilha, com base no manual do SPED. Somente após essas etapas é que se torna possível “enxergar” o procedimento fiscal, o que obviamente não era sequer plausível com a planilha simplificada. Assim, por mais que se soubesse que as informações utilizadas são do conhecimento do contribuinte (ou deveriam ser, pelo menos), naquelas condições a ampla defesa era claramente mutilada pela dificuldade de se compreender onde encontrá-las e como organizá-las, como primeiro passo para a apresentação de uma mínima e aceitável defesa.

Feitas essas considerações iniciais, cabe destacar também que há farta e abundante jurisprudência deste CONSEF em torno das questões aqui discutidas. Trilharemos o mesmo caminho já percorrido em outros processos de idêntica configuração.

O presente Auto de Infração não constituiu crédito tributário pela variação volumétrica dos combustíveis, é bom esclarecer logo. Os lançamentos que a ela se referiam (variação volumétrica) consideravam qualquer quantidade excedente encontrada para fins de incidência, independentemente da origem. Por exemplo, se o saldo final de um dia, obtido com base nos documentos fiscais indicava um estoque de 1.000 litros, qualquer volume a mais, eventualmente verificado pela fiscalização era objeto de autuação.

Mas, como já ratificado e pacificado pelo STJ, o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, daí porque não é permitida a cobrança do imposto no aumento de volume pela dilatação (REsp 1.884.431/PB, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 11/09/2020), e tampouco é possível a repetição do indébito na perda de volume pela evaporação (REsp 1.122.126/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 01/07/2010).

Nada mais coerente, pois não há circulação de mercadorias nessas hipóteses. O movimento de expansão ou contração do volume dos líquidos não se confunde com o ato de mercancia alcançado pela tributação.

A variação volumétrica nos lançamentos, como o efetivado neste PAF, apenas é considerada para fins de margem de tolerância, ou seja, somente se observa as quantidades que ultrapassam o limite atribuído pela SEFAZ como parâmetro, tomado como máximo de diferença que pode ser reconhecida como alteração natural da quantidade.

O cerne da autuação é a divergência das informações no estoque da medição, obrigatoriamente realizada pelo contribuinte, que possui Sistema de Armazenamento Subterrâneo de Combustíveis (SASC), e registrado no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), em comparação ao estoque escritural, alimentado com os dados dos documentos fiscais lançados em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Nesta perspectiva, o estoque de abertura, entradas, saídas e estoque final medidos devem corresponder àqueles contabilizados com base nas notas fiscais das operações realizadas, ressalvada a tolerância pertinente à variação volumétrica. Se, no final do dia, a medição informa um resultado além da presumida variação volumétrica natural, em relação ao registrado com base nos documentos fiscais de entrada e de saída, presume-se a omissão de entrada.

Dito de outro modo, desprezado o percentual de tolerância considerado pelo Estado da Bahia (1,8387%), o que lhe extrapola positivamente é o montante adotado pela SEFAZ/BA como entrada omitida, circunstância que não difere muito da opção pelo lançamento da omissão de entrada, quando também apurada ocorrência de saídas omitidas, em hipóteses como as mencionadas nos arts. 12 e seguintes da Portaria nº 445/1998.

Por este motivo é que também soa inadequado discutir nesses processos “perdas” e “ganhos”, pois o que a fiscalização acusa são indicativos de entradas e saídas não acobertadas por documentação idônea e que alcançam patamar superior ao das diferenças provocadas por causas naturais.

Logo, o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 estabelece um percentual máximo, da quantidade que

pode ser presumida como variação volumétrica (1,8387%), ao mesmo tempo em que indica o volume positivo que o ultrapassa como passível de presunção da omissão de entrada de mercadorias.

Para ilustrar, a técnica de fiscalização pode ser sintetizada na seguinte assertiva: “considera-se omissão de entrada de combustíveis, o quantitativo diário que excede positivamente o percentual de 1,8387%, correspondente ao parâmetro máximo de variação volumétrica natural, encontrado nos registros 1300 da EFD, em confronto com o estoque apurado a partir das notas fiscais de entrada e saída registradas”.

Em uma possível analogia com a temperatura corporal dos adultos, compreendida como normal entre 35,4°C e 37,4°C, aproximadamente, a variação volumétrica equivaleria à faixa entre 37,5° e 38°, a qual, embora classificada como temperatura ligeiramente aumentada (ou subfebril), não é a mesma coisa da febre, que surge somente quando se supera os 38°.

A omissão de entradas indicada no Auto de Infração é presumida, quando se observa o que ultrapassa a variação volumétrica, mas não se confunde com ela. É esta a premissa do lançamento aqui discutido.

As presunções são classificadas pela doutrina tradicional em legais e humanas (*ad hominis*). As primeiras são aquelas hipóteses já previstas em norma jurídica, antes mesmo da ocorrência do fato indiciário, prescrevendo a consequência jurídica correspondente. Em contrapartida, as outras se caracterizam pela construção lógica da relação que possibilita deduzir o fato presumido.

Essa distinção é necessária porque não há dispositivo legal restringindo as hipóteses de presunção àquelas indicadas pelo § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. O que se tem ali são situações já pré-estabelecidas pelo legislador estadual, mas não excluem outras que venham a ser utilizadas no lançamento tributário, sobretudo quando não há como provar diretamente possíveis fatos geradores que podem ser identificados a partir do exame lógico de fatos indiciários.

Neste caso em particular não tenho dúvidas de que há aqui uma presunção humana, pois, o que se consideraria como “prova direta” da operação seriam as notas fiscais de aquisição dos combustíveis, devidamente escrituradas pela recorrente. Mas o que o lançamento observa é justamente o registro de entrada de certa quantidade de combustível sem a relação direta com um documento fiscal equivalente, evento que considera como “fato conhecido” para, a partir dele, construir a presunção (lógica) de que este incremento quantitativo decorre de uma operação de circulação de mercadorias sem a devida emissão do documento fiscal e, consequentemente, recolhimento do tributo devido.

As informações registradas pelo contribuinte no LMC não são de realização de uma circulação de mercadorias, mas tão somente de quantidade de combustível em seus tanques. Partindo dessa premissa é que o auditor deduz, a partir da lógica aplicada ao caso, que esse incremento quantitativo não encontra respaldo nas notas fiscais registradas, e o vincula à acusação de ocorrência do fato gerador do tributo sem o correspondente oferecimento à tributação, ou seja, nada mais é do que uma presunção.

Mas, isso não torna a autuação insubsistente. Apenas nos remete à necessária verificação do procedimento que a ampara.

A fiscalização utiliza o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), instituído pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) e ratificado pela Resolução nº 23/2004 da Agência Nacional de Petróleo, para registro diário dos estoques de combustíveis dos postos revendedores. Foi adotado como livro fiscal, conforme Cláusula primeira do Ajuste SINIEF 01/92, e art. 219 do RICMS/BA.

Trata-se, portanto, de documento de preenchimento obrigatório (arts. 1.179 e 1.180 do Código Civil e inciso II do § 2º do art. 63 da Resolução CGSN nº 140/2018), cuja autenticação, que antes era de competência das Juntas Comerciais (arts. 32, inciso III, e 39, inciso I, da Lei nº 8.934/1994), passou a ocorrer mediante o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (arts. 10 e 11 da Medida Provisória 2.200-2/2001 c.c. art. 2º do Decreto Federal nº 6.022/2007 c.c. § 1º do art. 2º da Instrução Normativa DREI nº 82, de 19 de fevereiro de 2021).

Consequentemente, as declarações lançadas no SPED pelo contribuinte ou seus prepostos constituem hipótese de presunção legal dos eventos comunicados, como todo documento particular em relação ao seu signatário (art. 10, § 1º da MP 2200-2/2001 C.C. arts. 219 e 1.177 do Código Civil), sendo admitido expressamente o seu exame na forma do art. 195 do CTN, já que inaplicável qualquer disposição que limite ou exclua o direito de examinar “[...] mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los”.

O “Levantamento Quantitativo Por Espécie”, por sua vez, é técnica de auditoria contábil aplicada pela fiscalização tributária para subsidiar a presunção de omissão de receitas, presumindo que estas decorrem de operações sujeitas ao tributo fiscalizado. Originalmente, é previsto pelo art. 41 da Lei Federal nº. 9.430/96, regulamentado pelo Decreto nº. 9.580/2018 (atual Regulamento do Imposto de Renda), que mantém disposições similares às encontradas no anterior (art. 286 do Decreto Federal nº. 3.000/99).

Disposições semelhantes são encontradas na maioria das legislações estaduais e regulamentos do ICMS, também com a denominação “auditoria de estoque” ou “levantamento quantitativo de estoque”. A Lei Estadual

nº 7.014/96 menciona expressamente a possibilidade de apuração de omissão de entrada e saídas por meio desta técnica nos arts. 23-A, inciso II e 23-B, caput, respectivamente.

Em relação ao ICMS, valendo-se dos registros de estoque inicial, entradas, produção, saídas e estoque final presentes no inventário, é possível encontrar eventuais diferenças positivas e/ou negativas que possibilitam presumir a existência de omissões de entrada e/ou saída e, por decorrência lógica, a falta de recolhimento do imposto, em determinados casos.

A escrituração fiscal digital (EFD) é obrigatória para os contribuintes do imposto (art. 248 do RICMS/BA), que devem ainda observar o Ajuste SINIEF 02/09 bem como as especificações do leiaute do arquivo digital e do guia prático da EFD-ICMS/IPI, estabelecidos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/18, por força do disposto pelo art. 249 do RICMS/BA.

A consulta do guia prático revela que os postos revendedores de combustíveis estão obrigados a preencher, ao menos, os seguintes itens:

- Registro C171: Armazenamento de combustíveis
- Registro 0206: Código de produto conforme tabela publicada pela ANP
- Registro 1300: Movimentação diária de combustíveis
- Registro 1310: Movimentação diária de combustíveis por tanque
- Registro 1320: Volume de vendas
- Registro 1350: Bombas
- Registro 1360: Lacres das bombas
- Registro 1370: Bicos das bombas

Além disso, devem registrar a ciência, confirmação ou não realização das operações com combustíveis conforme inciso I, do § 14º, do art. 89 do RICMS/BA, nos prazos ali estabelecidos, observando ainda as obrigações estabelecidas no Convênio ICMS 110/07, de acordo com o art. 289, § 6º do RICMS/BA.

É pela análise dos registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360, 1370, principalmente, que o presente lançamento é realizado, observando-se o estoque inicial, somando as entradas e subtraindo as saídas, para encontrar o saldo final (Estoque Inicial + Entradas - Saídas = Estoque Final), para então, confrontar com aqueles obtidos a partir das somas indicadas nas notas fiscais de entrada e saídas. Havendo divergência entre esses dados, da diferença encontrada é subtraída a quantidade pertinente ao limite de tolerância a título de variação volumétrica, para encontrar o saldo sobre o qual se considera presumida a omissão de entradas e/ou saídas, conforme o caso.

Uma diferença primordial para outros lançamentos está na própria mercadoria, que costuma se sujeitar a uma alta rotatividade e possui características próprias do seu estado de comercialização (líquido), assim como também possui rotinas próprias de controle, como as necessárias medições de estoque físico de abertura e de fechamento, conforme Norma Técnica ABNT NBR 13787:2013, dada a necessidade de cautela com eventuais vazamentos, riscos de incêndio e efeitos poluidores dos combustíveis.

Logo, embora, como procedimento de auditoria, tenha a mesma lógica e finalidade, possui relevantes diferenças dos levantamentos em estoques de produtos individualizáveis, dispostos em prateleiras ou outro meio de organização. No caso de combustíveis, é necessário cuidadoso tratamento dos dados de movimentação dos diversos tipos comercializados por apenas um estabelecimento, ao longo de diversos exercícios.

E nada impede que sejam verificadas diversas entradas em um mesmo dia, por exemplo, principalmente se as saídas forem compatíveis, haja vista o interesse do revendedor em sempre repor seu estoque para atender a demanda. O que não faz sentido é um determinado contribuinte começar o dia (estoque de abertura) com 1.000 litros, receber 2.000 litros a mais (entradas) ao longo do mesmo, vender 1.500 litros (saídas) e encerrar (estoque de fechamento) com valor muito diferente de 1.500 litros (1.000 litros + 2.000 litros - 1.500 litros = 1.500 litros). A tolerância admissível fica por conta da variação volumétrica que é de 0,6% segundo índice da ANP e de até 1,8387% para fins da fiscalização estadual, ou seja, o saldo pode variar, no máximo esse percentual, como decorrência de fenômenos naturais.

Neste sentido, não há necessidade de se considerar as informações dos dias anteriores ou posteriores, a princípio, ainda que surja uma possibilidade de "compensação", porque, a rigor, é dever do contribuinte registrar as notas fiscais das entradas em conformidade com o ingresso efetivo do produto, lançando as informações nos registros corretos da EFD. Ao deixar de praticar o ato, da forma adequada, acaba atraindo para si o ônus probatório, principalmente porque os dados tratados nesta auditoria gozam de presunção relativa de veracidade, como já indicado.

Mas o racional continua sendo aquele exprimido em qualquer auditoria de estoques: o número das mercadorias ao final de cada dia deve corresponder ao resultado obtido a partir da quantidade inicial, acrescida daquelas que entraram e/ou subtraídas daquelas que saíram no dia. Qualquer diferença ao final é do interesse do próprio comerciante, dadas as inúmeras justificativas plausíveis para a divergência, notadamente por ser produto de difícil individualização (não é possível afirmar que os mesmos litros que entraram em um dia correspondem exatamente àqueles que saíram no outro dia, por exemplo, apenas a partir dos registros de quantidade).

Assim, para os olhos do fisco, em princípio, o que existe é omissão, salvo prova em contrário já que baseada numa declaração presumida verdadeira do próprio contribuinte, e que não se confunde com as presunções legais estabelecidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também acaba repercutindo na aplicação da legislação estadual.

Com efeito, uma das questões que também merece atenção diz respeito ao possível conflito normativo entre as disposições da Portaria SEFAZ nº 445/1998 com a Instrução Normativa SAT nº 56/2007, que autoriza a aplicação de proporcionalidade na aplicação do tributo devido, considerando as operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição e ainda orienta a fiscalização a se abster de aplicar os roteiros fiscais referentes às presunções mencionadas pelo § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando a integralidade das operações do contribuinte possuam essas características.

Como já se demonstrou, embora se trate de levantamento quantitativo de estoques, há peculiaridades da mercadoria fiscalizada que reclama tratamento específico que não encontram a adequada orientação nas normas estaduais vigentes.

Observe-se, por exemplo, que a Portaria nº 445 possui diversos “considerandos” destinados a esclarecer que sua edição foi motivada pela diversidade de características nas mercadorias fiscalizadas em estabelecimentos comerciais e industriais, e que atrai uma devida adequação dos procedimentos a cada hipótese, conforme abaixo:

Considerando a necessidade de orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais;

Considerando que em tais levantamentos têm ocorrido dificuldades face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações;

A Instrução Normativa nº 56/2007, por sua vez, destaca em seu preâmbulo que a origem das orientações ali contidas está nas “decisões reiteradas do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF no sentido excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissões de saídas presumidas”, orientando um espectro de aplicação ainda mais específico.

A presente autuação, por sua vez, guarda evidentes diferenças em relação às mercadorias objeto da atividade econômica exercida por outros estabelecimentos comerciais e industriais. Logo, não é possível estabelecer correlação direta entre a íntegra dessas disposições normativas com a presente autuação, sendo razoável considerar que nem tudo que consta da Portaria nº 445/1998 se aplica do mesmo modo ao presente caso, assim como pode não se aplicar a Instrução Normativa nº 56/2007.

Ora, combustíveis são mercadorias sujeitas à substituição tributária desde a origem, de maneira que não há como presumir uma omissão de saída na etapa anterior, quando se fiscaliza postos revendedores. O ICMS sobre combustíveis sofre incidência monofásica, logo, não incide por etapas como tributos sujeitos à incidência plurifásica os quais, por consequência, autorizam essa forma de presunção.

Inclusive, a Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, sancionada com o intuito de suprir a lacuna concernente à disposição do art. 155, § 2º, XII, h da CF/88, define como contribuintes do ICMS-combustível monofásico o produtor e aqueles equiparados bem como o importador, ocorrendo o fato gerador no momento da saída dos seus respectivos estabelecimentos, conforme dispositivos abaixo:

Art. 4º São contribuintes do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar o produtor e aqueles que lhe sejam equiparados e o importador dos combustíveis.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo alcança inclusive as pessoas que produzem combustíveis de forma residual, os formuladores de combustíveis por meio de mistura mecânica, as centrais petroquímicas e as bases das refinarias de petróleo.

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar no momento:

I - da saída dos combustíveis de que trata o art. 2º do estabelecimento do contribuinte de que trata o art. 4º desta Lei Complementar, nas operações ocorridas no território nacional; e

II - do desembaraço aduaneiro dos combustíveis de que trata o art. 2º desta Lei Complementar, nas operações de importação.

Portanto, é preciso ter em conta os diversos tipos de presunções que podem ser utilizadas, como já destacado linhas acima. Aquela na qual se fundamenta o presente lançamento não decorre de norma expressa, pois trata-se de presunção humana. Logo, não está restrita aos mesmos roteiros fiscais das hipóteses elencadas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também não impede que adapte alguns dos seus elementos às suas necessidades.

Por exemplo, a presunção aqui aplicada não é compatível com o disposto no inciso II, art. 7º da Portaria nº 445/1998, se lhe for atribuída a interpretação de que apenas se refere a operações tributáveis anteriores do

próprio contribuinte fiscalizado, não se estendendo àqueles que participaram em etapas anteriores.

Esta lógica não é possível quando a mercadoria em questão possui substituição tributária na origem, haja vista que a operação de saída do posto revendedor do combustível não é tributável, por já se encontrar com fase encerrada de tributação. Mas não inviabiliza o raciocínio manejado neste caso porque parte de um registro em documento fiscal realizado pelo próprio contribuinte dando conta que, em determinado momento, possuía mercadoria sem a correspondente documentação fiscal de entrada, para estabelecer a presunção de que foi comercializada sem o recolhimento devido.

Consequentemente, a meu ver, não se está diante de um roteiro de fiscalização que atrai a aplicação obrigatória da proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa nº 56/2007, embora utilize elementos constantes na Portaria nº 445/1998. Entender de maneira diversa, salvo melhor juízo, corresponderia a um engessamento desnecessário da administração tributária, caso só pudesse empreender as técnicas de fiscalização pormenorizadas pela legislação, sobretudo em matéria de presunção humana que encontra fundamento em uma operação lógica de análise dos fatos indiciários e não em procedimento previsto em norma.

Feitas essas considerações, observo que, no presente caso, no que se refere às infrações 01 e 02, que dizem respeito ao levantamento quantitativo de estoques de combustíveis, a irresignação empresarial não merece prosperar. Mesmo após a diligência realizada nos autos o contribuinte insiste na discussão sobre variação volumétrica, que não é o caso dos presentes autos, como já demonstrado.

Também não há como se acolher a tese defensiva de que os valores lançados no Auto de Infração são indevidos, pois teria o fisco incorrido em “bitributação”. As exigências fiscais em lide recaíram tão somente sobre os volumes de combustíveis adquiridos sem cobertura documental, considerado o excedente que extrapolava o limite de variação volumétrica fixado na norma tributária (Portaria 445/98) e na norma técnica.

Em relação à irretroatividade das disposições contidas no Parágrafo único, do art. 10, da Portaria 445/98, na redação dada pela Portaria 159/2019, esta Relatoria encaminhou a questão para ser examinada pela Procuradoria Estadual, que se posicionou pela aplicação retroativa do dispositivo, por ser norma meramente procedimental. Incidência, neste caso, portanto, do art. 144, § 1º do CTN, que estabelece a retroação de medidas que instituem novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, conforme sinalizado no Parecer jurídico exarado nos autos pela Procuradoria Estadual, entre as fls. 75 a 90, cujo inteiro teor foi entregue ao contribuinte.

Por último, a defesa, ao se manifestar a respeito da informação fiscal prestada após a última diligência, não trouxe, nem mesmo por amostragem, qualquer exemplo de informação equivocada da autuação que estivesse em desacordo com a sua escrituração validamente enviada ao fisco. A mera alegação de “perdas” compensáveis por “ganhos” em dias distintos não é suficiente para afastar a presunção de veracidade da escrituração realizada pela própria recorrente, principalmente quando desacompanhada de uma justificativa razoável.

Neste particular, cito, a título de exemplo, o Acórdão JJJ nº 0188-02/21-VD da 2ª JJJ, que acolheu parcialmente a impugnação apresentada, reduzindo a autuação do valor histórico de R\$ 434.292,62 para R\$ 92.976,08. Naqueles autos, a impugnante logrou êxito em demonstrar que as diferenças em seu estoque derivavam de equívocos da escrituração em função da data em que ocorria o abastecimento do tanque para a data de registro das respectivas notas fiscais, da seguinte forma:

“[...] Relata que tomando ciência da autuação, verificou junto à sua contabilidade a origem das diferenças apontadas e identificou a ocorrência de uma falha procedimental na área operacional, fato ao qual atribui a escrituração de notas fiscais em datas equivocadas resultando na omissão de entradas identificadas na autuação.

Explica que o posto de combustíveis opera todos os dias do ano e possui um sistema automático que, diariamente, sempre às seis horas da manhã, verifica o volume de combustível existente, através leitura do nível de cada tanque, cuja informação que posteriormente é transferida, de forma manual, pela contabilidade para o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS – LMC como sendo o estoque de fechamento do dia anterior, haja vista que as operações do posto se encerram a meia noite e reiniciam às 06:00h, exceto no carnaval e no réveillon, dia 31/12, quando opera ininterruptamente, ou seja, 24 horas.

Complementa que o lançamento das notas fiscais de entrada do combustível no LMC é realizado por um funcionário denominado CHEFE DE PISTA, que trabalha nos dias úteis, de segunda a sexta-feira, das 14h às 22h e sábado das 09h às 14h. Assim, não trabalha aos domingos, feriados e dias que, por decisão administrativa, não exista expediente.

Feitas as considerações circunstanciais, afirma que caso haja recebimento de combustível e a respectiva nota fiscal de entrada não seja lançada no LMC na data correta, o dia do efetivo descarregamento do combustível, fatalmente será criada discrepância entre os estoques físico e contábil, gerando a omissão de entrada apontada pela fiscalização.

Assegura que a situação descrita, normalmente acontece em dias não úteis, quando o CHEFE DE PISTA não está trabalhando, porque ao iniciar o trabalho após um feriado, ou um fim de semana, recebe as notas fiscais de entrada dos combustíveis descarregados nos dias não úteis, e assim realiza os lançamentos no

LMC e eventualmente o faz de forma equivocada, pois, pode lançar como data de entrada a data da emissão da nota fiscal e o efetivo descarregamento ter ocorrido no dia seguinte ou fazer o lançamento da entrada no dia seguinte imaginando que não teria ocorrido o descarregamento na mesma data da emissão da nota fiscal.

Apresenta a título ilustrativo dos fatos, dois exemplos colhidos da autuação.

O primeiro, ocorreu no dia 02/01/2015 relativo à gasolina comum, em que o autuante afirma ter havido omissão de entrada de 4.793,006 litros (5.035,88 descontados 242,874 litros de perdas – limite SEFAZ). Fazendo a análise do ocorrido, justifica que o dia 02/01/2015 foi uma sexta-feira, sem expediente, entre o feriado de 01/01/2015, quinta-feira e o sábado, 03/01/2015, dias nos quais o CHEFE DE PISTA não trabalhou. Afirma que foram entregues dia 02/01, 5.000 litros de gasolina, mas, na segunda-feira, 05/01, o CHEFE DE PISTA lançou a referida entrada por equívoco no dia 03/01/2015, gerando, por conseguinte, uma “omissão” de entrada de 5.035,88 litros no dia 02/01 e uma “perda” de 5.009,90 litros de gasolina comum no dia 03/01.

Conclui que a perda apontada no dia 03/01 neutraliza a omissão de entrada verificada, objeto da autuação no dia anterior, demonstrado em parte na planilha elaborada pelo autuante.

Continuando, apresenta como segundo exemplo a ocorrência do dia 23/09/2018, um domingo, dia em que o CHEFE DE PISTA também não trabalha, tendo lançado na segunda-feira a nota fiscal nº 651.009 com a data de sábado, 22/09, sendo que a efetiva entrada da mercadoria somente se deu no dia seguinte, ou seja, no domingo, gerando uma discrepância e impondo uma perda de 10.149 litros no sábado e um ganho de 10.158,99 litros no domingo, conforme demonstrativo, parte de uma planilha plotada. [...]”

Também de acordo com o relatório daquele acórdão, a partir dessas informações, o autuante Jefferson Martins Carvalho considerou pertinentes as alegações empresariais frente às circunstâncias verificadas naqueles autos, conforme trecho abaixo transcrito:

“[...] Para reforçar o seu argumento, frisa que a autuada esclarece que quase a totalidade das omissões ocorreu em dia não útil e as omissões quase sempre são múltiplos de 5.000 litros, volume usualmente adquirido pela autuada.

Justifica sobre os dois primeiros itens que deve-se observar ser plausível a alegação da autuada, pois, é possível que o registro equivocado de uma nota fiscal de entrada cause as distorções observadas. Isso certamente elimina muitas omissões de entradas cobradas, mas não todas. Sendo assim, anexou o extrato do registro 1300 com as informações da movimentação de combustíveis, os novos valores considerados ganhos e os novos débitos calculados. [...]”

Logo, competia à ora defendente esclarecer os supostos erros que teriam ocorrido em sua escrituração, indicando inclusive suas causas. Não há dúvidas de que erros acontecem, mas a lógica do lançamento impõe ao contribuinte que os demonstre com clareza, já que não apenas registrou a operação na escrita fiscal como deixou transcorrer os prazos legais para retificá-la por conta própria, sem qualquer manifestação. Nesta linha transcrevo a manifestação de um dos autuantes de PAF similar, extraída do relatório do Acórdão JFJ nº 0171-03/20-VD:

“[...] Diante do exposto, afirma que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio, sem que tomasse as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alega. Não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente 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 deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Entretanto, afirma que não desconsideraria totalmente, a possibilidade de erros na escrituração. Se, por exemplo, por qualquer motivo, o estoque final tivesse sido registrado no LMC e no registro 1300 abaixo do valor real. Como esses valores simplesmente não desapareceriam, eles seriam registrados no estoque inicial do dia seguinte, de forma que o estoque final do dia anterior seria diferente do estoque inicial do dia seguinte nesse exato valor. Mas, frisa que isso nunca aconteceu. Indo além, diz que se o posto revendedor, cometendo um segundo erro, tenha simplesmente anotado o estoque final errado do dia anterior como o estoque inicial. Nesse caso, uma diferença surgiria nesse dia seguinte: uma perda, se no dia anterior houvesse ocorrido um ganho, ou vice-versa. Essa diferença necessariamente deveria ter, então, o mesmo exato valor que a diferença do dia anterior. Houve casos em que isso realmente aconteceu e eles foram excluídos do levantamento.

Além desses casos, entende que os erros já não são escusáveis, pois de outra forma estaria aceitando descaracterizar completamente a escrituração do registro 1300 da EFD e do LMC, infringindo a regra de que a escrituração do empresário é indivisível, aceitando apenas as parcelas que lhe favorecem. [...]”

Cabe reforçar não ser qualquer alegação de erro que será capaz de ilidir a autuação. É a demonstração de um motivo plausível, capaz de repercutir na escrituração, que permitirá o reconhecimento de que os registros de entrada e/ou saída foram provocados por um equívoco operacional, administrativo, humano, de sistema, ou de qualquer natureza.

Assim, entendo que o autuado não se desincumbiu do seu ônus probatório em relação às infrações 01 e 02, motivo pelo qual rejeito aos argumentos deduzidos na impugnação empresarial e demais intervenções subsequentes. Não foram justificados pela defesa os equívocos que afirma existirem em sua escrita fiscal. Infrações mantidas sem alterações.

No que se refere as infrações 03 e 04, relacionadas à falta de registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias tributadas e não tributadas, fato que ensejou a aplicação das multas por descumprimento de obrigação acessória de 1% sobre o valor das operações, a defesa contestou as cobranças, afirmando que as mesmas apresentavam valores exíguos, abaixo de R\$ 200,00, e se referem a pequenas despesas do estabelecimento (bens de uso e consumo, ativos de diminuto valor), além dos documentos fiscais terem sido levados a registro na escrita contábil. Fez a defesa referência ao livro Razão.

Para essas ocorrências nenhum documento foi apresentado nos autos, capaz de elidir a imputação fiscal. Nem mesmo o alegado registro das notas fiscais na escrita contábil, mais especificadamente, no livro razão, foi demonstrado pelo contribuinte na peça defensiva, ainda que por amostragem, através da juntada, por exemplo, de cópias reprográficas dos documentos capazes de evidenciar a veracidade das alegações empresariais.

Alternativamente, a defesa pediu que essas infrações sejam consideradas parcialmente procedentes, para se aplicar tão somente penalidade de advertência ou, se assim não for entendido, que o órgão julgador faça incidir sobre essas ocorrências o disposto na alínea “d”, do inc. XV, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Em relação ao pedido de aplicação de pena de advertência trata-se de postulação que não pode ser acolhida, considerando que na legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia inexistente previsão para que se adote essa medida.

No que se refere ao outro pedido alternativo da defesa, de incidência da multa fixa de R\$ 460,00, por falta ou atraso na escrituração de livro fiscal, prevista no art. 42, inc. XV, “d” da Lei nº 7.014/96, trata-se de pedido que também não pode acolhido por este órgão julgador. A descrição do tipo no Auto de Infração se encaixa perfeitamente na previsão contida no art. 42, inc. IX, do mesmo diploma legal, que apresenta a seguinte redação: Art.42, inc. IX - “1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal”. O caso em exame corresponde exatamente ao tipo descrito no inciso IX, do art. 42, estando correto o enquadramento feito pela Auditoria, não comportando, portanto, a aplicação de penalidade diversa. Postulação empresarial também rejeitada de aplicação de multa fixa.

Assim, considerando o acima exposto, o nosso voto é pela PROCEDÊNCIA “in totum”, do Auto de Infração.

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 329 a 347) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicia dizendo que a decisão recorrida não faz justiça, nem reconheceu a aplicação, como devido, do direito, devendo, pois, ser o acórdão reformado para que seja dado por improcedente o auto de infração em epígrafe, retirado com base em alegação de que houve omissão de entrada de mercadorias, desacompanhada de documentos e por não ter escriturado no registro de entrada algumas notas fiscais, fazendo-se separação entre algumas que estariam sujeitas a tributação e outras não, bem como a própria falta de registro na escrituração fiscal.

Foram apresentadas razões de defesa, onde houve a demonstração e comprovação da inexistência de falta de recolhimento de imposto, havendo reflexo sobre o imposto para retirada do PMPF, e, no caso corrente, não existiu qualquer tipo de omissão para que se tentasse a tributação por presunção através do levantamento das informações contidas e encaminhadas por meio do domicílio tributário eletrônico, utilizando-se do cruzamento de informações contidas no SPED Fiscal e no Registro 1300 e outros correlatos utilizados pela fiscalização, além de se demonstrar que houve a escrituração das notas fiscais e lançadas no Livro Razão, ficando de forma indiscutível rechaçada a fundamentação contida no auto. No entanto, as alegações não foram abrigadas na decisão adotada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) do CONSEF, Acórdão JJF nº 0218-05/22-VD, não havendo dúvida de que a decisão deverá ser reformada pela Câmara de Julgamento.

Para rememorar, tem-se que a fiscalização foi eletrônica, abrangendo o período de 01/01/2015 a 31/12/2019, descrevendo os atos infracionais, com a retirada de infrações que foram objeto de defesa apresentada e aqui devem ser tomadas como se tivessem transcritas. Nesta, foi requerida a verificação pela ASTEC do levantamento feito pelo modo eletrônico e pelo modo físico, cujas comprovações foram juntadas com a defesa, rebatendo dia a dia (indicados na listagem das omissões constantes do Auto de Infração) a pretensão da SEFAZ, com demonstrativo e a comprovação, ensejando cerceamento de direito, na medida em que a demonstração de desacerto do levantamento dia a dia sem considerar a possibilidade de perda e ganho entre os dias (não se poderia ter ganho somente verificando um dia). A recusa pela JJF de determinar a verificação determina a nulidade do processo.

Deve ser aqui repisado e aqui se coloca que nunca houve sonegação ou fraude para ensejar a cobrança pretendida do imposto ou do PMPF por presunção de omissão de entrada, não havendo sustentação jurídica para tanto, já que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, que modificou dispositivo da Portaria nº 445/1998, não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, com aplicação de dispositivos que indicam que não se pode desprezar dados e somente tomar ganhos para indicar omissão, tudo sem que no curso do julgamento se tivesse o cuidado de determinar a verificação do que teria sido feito pela Inspetoria Eletrônica, por isso mesmo houve requerimento nesse sentido e comprovação dos graves erros através dos levantamentos feitos e dos documentos anexados.

Da decisão se retirou a possibilidade de determinar a verificação através da ASTEC sob o argumento de que já existiriam no processo elementos suficientes para o deslinde da questão, em clara agressão ao direito à ampla defesa e ao contraditório, tomando-se o que foi feito pela Inspetoria como verdade absoluta, desprezando a prova juntada com a defesa e retirando todos os direitos. Inquestionavelmente ocorreu cerceamento de direito, por ter havido a argumentação, comprovação e que foram desprezadas, restringindo-se com isto o direito, ferindo-se de morte princípio constitucional (art. 5º, inciso LV).

Como diz, nada do que é imposto pelo inciso aludido acima foi seguido pela autoridade administrativa, não se propiciando a ampla defesa, o contraditório ou mesmo se tendo o devido processo legal e não se deixou a parte ter conhecimento de atos formalizados antes da autuação, além do desprezo a toda argumentação e comprovação no que diz respeito aos fatos e à própria legislação.

Não houve contraditório, sendo tudo feito de maneira unilateral e de acordo com o entendimento subjetivo da Inspetoria Eletrônica, com a aplicação do Registro 1300, que entende ser possível a cobrança diária de ICMS com base em omissão presumida quando a legislação, como um todo aplicada, teria que se ter avaliação de período maior do que dia a dia, inclusive considerando a possibilidade de perda, não desprezando dita possibilidade para somente se tomar ganho, entendendo este como omissão de entrada.

Relevante salientar que nunca houve omissão de entrada, ou mesmo, a aquisição de qualquer produto sem a nota fiscal correspondente, regularmente registrada, existindo a vontade de penalizar com a retirada do auto de infração pelo nobre auditor autuante e a interpretação subjetiva tortuosa para se chegar à omissão presumida com base na aplicação de alteração recente da Portaria nº 445/1998, o que não seria possível como ficou evidente na defesa e a argumentação foi desprezada pela JJF.

Ainda é preciso colocar, por não ter decidido a JJF a questão, que ocorreu nulidade do feito administrativo por não se ter dado conhecimento do ocorrido no curso da fiscalização, para possibilitar manifestação, somente ocorrendo esse direito depois da conclusão a que chegou a fiscalização, tudo visando impedir o que foi feito pela Inspetoria Eletrônica fosse contestado antes da lavratura do auto de infração, e não se pode dizer que o fato de se poder contestar depois da lavratura teria o mesmo efeito, buscando convalidar a JJF o que foi feito e imposto pela Inspetoria mencionada, como consta do auto e da própria defesa. Tanto que se deu a ciência, através do sistema digital e se utilizando do DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, inclusive não se indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem tão pouco se

pediu qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto.

As informações prestadas pelo Autuante e considerada quando da decisão da JJF, não tem sustentação e, de forma simples, pretendeu impor que o que consta da Escrituração Fiscal Digital (EFD), que subsidiou a fiscalização, deve prevalecer sobre a escrituração física, mesmo diante das evidências e comprovações feitas com a defesa. A informação menciona os princípios da legalidade e da verdade material, todavia os viola de maneira fragorosa, com a recusa de verificar as comprovações feitas. A JJF seguiu o mesmo caminho para não aceitar a verificação, por determinação da Junta, pela ASTEC. O fato, por si só, implica na nulidade do processo a partir do pedido feito e que não foi objeto de análise, não havendo deferimento ou indeferimento, persistindo a omissão no tratamento da questão.

Desprezou a prova constituída na defesa, sob o fundamento que não faria comprovação contra a EFD, deixando assim de examinar os livros contábeis e o LMC. Houve demonstração de erro do levantamento feito por meio eletrônico, com comprovações, em especial por não se considerar dias em que ocorreram perdas, com compensação entre os ganhos e as perdas, tomando os dias em que se encontrou suposto ganho.

Como se não bastasse, fez retroagir a norma com a edição da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, que alterou a Portaria nº 445/1998, o que não seria possível. Não foram observados os princípios da legalidade e da verdade material, não se deu conta a fiscalização que a EFD não tem garantia e certeza, se fez comprovação de erros da apuração eletrônica feita pela fiscalização e com comprovação, com apontamento dos erros, tudo com apresentação de elementos de comprovação.

Já dentro da argumentação do próprio mérito, que teria sido rejeitada pela JJF, é preciso dizer que a empresa autuada encaminhou informações fiscais através de sistema eletrônico, SPED Fiscal, que tem algumas inconsistências e pode gerar erros, por isso mesmo o posto é obrigado a manter, além das informações transmitidas via eletrônica, Livro de movimentação de combustível – LMC, de forma escritural, fazendo os lançamentos dia-a-dia, produto por produto, tendo-se então a realidade de forma física. Tem-se que levar em conta que o posto nem sempre dispõe de equipamentos de Medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, o fazendo também de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão. Seja de um ou de outro modo, tem-se pequenas inconsistências. Quando há pequenos erros num dia (cinco ou dez litros), este pode ser corrigido tranquilamente no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

O próprio sistema usado as vezes possibilita a incorreção de dados e, mais das vezes, tal falha é repercutida até que se faça a correção, normalmente no dia seguinte, não havendo interferência no sistema eletrônico por parte de preposto da empresa, que somente lança dados para que sejam registrados, como ficou demonstrado na defesa e comprovações apresentadas, que foram inteiramente desprezadas pela JJF, não obstante ficar constatado que as distorções podem ter ocorrido em função do sistema. Ademais, tem-se também que pode haver mudança do sistema eletrônico utilizado pelo posto, tendo o fato acontecido no posto fiscalizado e que ora apresenta defesa, podendo haver discrepância entre dados ou até informativos não se podendo tomar tais situações como irregularidade e passível de autuação, no entanto o LMC físico encontra-se correto.

A fiscalização alcançou os combustíveis: Gasolina Comum, Gasolina Aditivada, Etanol Comum, Diesel S500 e Diesel BS10, informando-se a existência de ganhos em reais de forma salteada alcançando o período aqui já declinado.

Repetindo a argumentação já constante da defesa e para melhor aclarar os fatos, como consta da defesa e aqui se faz a transcrição quase que completa da argumentação, onde se fez exemplificação de alguns erros, a saber: Para melhor aclarar os fatos e exemplificando os erros constantes do levantamento que aponta ganhos inexistentes no combustível Gasolina Comum e o fato veio a ensejar a suposta omissão de entrada, tem-se que no dia 09 de abril de 2017 onde se

indica a existência de ganho de 7.160,22 litros, retirando-se o limite SEFAZ pertinente a evaporação de 143,48 litros, restando como omissão de entrada a quantidade de 7.016,76 litros, quando o fato não ocorreu, isto porque no dia 08 de abril de 2017 o estoque inicial foi de 13.705,49 litros, com vendas do dia de 5.901,72 litros, se tendo o estoque final físico de 7.813,77 litros, com volume no registro do LMC/medição de 7.759,00 litros, com perdas de 44,77 litros, ensejando que no dia 09 de abril de 2017 se tivesse o estoque inicial de 7.759,00 litros com vendas do dia 4.964,02, com estoque final físico de 2.794,98 litros, com volume final de registro do LMC/medição de 2.763,00 litros, com perda de 31,98 litros, tudo vindo a resultar que o estoque de abertura do dia 10 de abril de 2017 fosse de 2.763,00 com aquisição de 10.000,00 litros, com vendas do dia de 5.573,69 litros, ficando com estoque final físico de 7.189,41 litros e o volume de registro do LMC/medição de 7.172,58 litros, com perda de 16,83 litros. Todavia, houve compensação de um dia para o outro, ficando bem evidente que num dia houve perda e no outro houve ganho, como ocorreu em vários dias e que consta do demonstrativo e comprovações acostadas, podendo ser mencionado o dia 13 de dezembro de 2016, quando houve o ganho de 266,42 litros e no dia 14, seguinte, houve perda de 326,69 litros, ou mesmo o que ocorreu no dia 04 de novembro de 2016 quando se indicou ganho de 1.252,24 litros e no dia 05 de novembro, seguinte, houve a perda de 1.295,33 litros. Tudo o acima descrito foi por conta das compensações feitas com os dias anteriores onde se teve as perdas e ganhos, devendo ser repisado que não existiu qualquer valor de ganho ou omissão de entrada como indicado pelo levantamento feito, ficando mais que evidente que deve ter ocorrido somente erro de medição ou de leitura ensejando perdas em um dia e ganhos em outros.

Ainda como exemplificação e para consolidar a indicação do erro do sistema utilizado na fiscalização, pode-se mencionar que no dia 30 de setembro de 2019 se apontou omissão de entrada de 9.884,21 litros, na Gasolina Comum, bem como se indicou no dia 27 de setembro anterior omissão de entrada de 4.800,09 litros, quando tais fatos não ocorreram, tendo-se que no dia 26 de setembro de 2019 o estoque inicial foi de 9.689,60 litros, com aquisição de 10.000,00 litros e vendas do dia de 4.111,46 litros, com estoque final físico de 15.578,14 litros, resultando no volume de registro LMC/medição de 15.533,67 litros, isto porque houve perda de 44,47 litros, no dia seguinte, 27 de setembro de 2019, ocorreu o estoque inicial de 15.533,67 litros, com aquisição de 5.000,00 litros e vendas do dia de 4.692,10 litros, com estoque final físico de 15.841,57 litros, resultando no volume de registro LMC/medição de 15.927,28 litros, isto porque houve ganho de 85,71 litros, ocorrendo que no dia 28 de setembro de 2019, o estoque inicial foi de 15.927,28 litros, com vendas do dia de 5.704,32 litros, com estoque final físico de 10.222,96 litros, resultando no volume de registro LMC/medição de 10.151,37 litros, isto porque houve perda de 71,59 litros, vindo a determinar que no dia 29 seguinte se tivesse como estoque de abertura de 10.151,37 litros, com vendas do dia de 4.030,01 litros, com estoque final físico de 6.121,36 litros, resultando no volume de registro LMC/medição de 6.074,93 litros, isto porque houve perda de 46,43 litros, e, por fim, se teve no dia 30 de setembro de 2019 o estoque inicial de 6.074,93 litros, com vendas do dia de 4.628,84 litros, com estoque final físico de 1.446,09 litros, resultando no volume de registro LMC/medição de 1.442,00 litros, isto porque houve perda de 4,09 litros. Não ocorreu os ganhos acima referidos, nem tão pouco se pode considerar que ocorreu omissão de entrada. Tanto é verdade que no dia 01 de outubro de 2019 o estoque inicial foi de 1.442,00 litros, com aquisição de 15.000,00 litros e vendas do dia de 3.836,49 litros, com estoque final físico de 12.605,51 litros, resultando no volume de registro LMC/medição de 12.622,98 litros, isto porque houve ganho de 17,47 litros, devendo ser repisado que não existiu qualquer valor de ganho ou omissão de entrada como indicado pelo levantamento feito, ficando mais que evidente que deve ter ocorrido somente erro no sistema ou mesmo na medição ou de leitura ensejando perdas em um dia e ganhos em outros.

Os fatos descritos e que constam dos demonstrativos acostados, com juntada de comprovação, ocorreram em todos os dias apontados do levantamento feito pela COPEC/SEFAZ com a indicação de ganhos e que resultaram em se apontar omissões de entrada. Não há dúvida de que não existiu qualquer valor de ganho como expressado, não se fazendo as compensações necessárias e adotando valores ou números que podem ter sido criados pelo próprio sistema no momento do encaminhamento do SPED Fiscal, de onde se retirou valor de ganho inexistente e omissão de

entrada não ocorrido. Por isso mesmo traz a colação dos autos demonstrativos de cada um dos combustíveis comercializados e se junta também cópia dos LMC's físicos que abrange os dias os anteriores e posteriores das datas indicadas como houve suposta irregularidade.

Não existiria qualquer causa justa para se indicar a existência de diferenças de estoques e tentar imputar imposto que não seria devido, ficando claro que faltou à SEFAZ o cumprimento da obrigação de procurar a verdade.

Os exemplos acima podem ser aplicados em todos os dias apontados do levantamento (erros reparáveis), indicando-se valor de ganho inexistente e que houve omissão de entrada. Por isso mesmo traz a colação dos autos demonstrativo de cada um dos combustíveis comercializados e se junta também cópia dos LMC's físicos que abrange os dias os anteriores e posteriores das datas indicadas como houve suposta irregularidade, sendo de importância ressaltar que em todos os meses se fez a indicação no levantamento feito se houve perdas ou ganhos, ocorrendo que em praticamente todos os meses se indicou pequenas perdas ou pequenos ganhos, inclusive o fato ocorre por força da evaporação possível, consoante se tem constando da legislação da ANP.

Todavia, importante que se coloque que os erros constantes de ganhos nos dias indicados no levantamento feito pela fiscalização, advieram de erros no cotejo entre as verificações feitas pela SEFAZ e informações fornecidas pelo próprio posto, tendo-se inconsistências apuradas por falha de um ou outro sistema.

Diante das colocações acima, tem-se que afastar dita litragem apontadas dos combustíveis ante a se ter somente o erro da migração de um sistema para o outro, ou mesmo erro de leito de um dia e corrigido no outro, não havendo qualquer ganho, mas sim se fez o transporte do estoque que se tinha de um sistema para o outro. Ora, admitindo-se a tese dessa SEFAZ, ter-se-á nova tributação de ICMS sobre o combustível supostamente ingressado no posto sem nota fiscal ou onde se fez a contabilização, quando isto não ocorreu não havendo qualquer valor de ganho para se indicar a existência de omissão de entrada, quando isto não ocorreu, sendo simplesmente erro do próprio sistema, como já colocado, tanto do posto que pode ter gerado equívoco, como da própria SEFAZ quando tomou as informações encaminhadas e realizou o cruzamento de informações.

Os levantamentos realizados pelo posto autuado indicam que não existiram "valores de ganhos" e nem tampouco omissão de entrada para que se faça a tributação, como encargos e, inclusive, multa pesada, ficando impugnados os levantamentos feitos pela SEFAZ e houve omissão da JF de determinar a verificação através do setor próprio (ASTE) para confirmar o levantamento feito pela parte autuada de acordo com o que consta dos Livros de Movimentação de Combustíveis - LMC's, de todos os combustíveis.

Do julgamento ocorrido pela Junta, ficou evidente que se afastou a possibilidade de ocorrência de inconsistência dos sistemas e que pede aprimoramento a fim de que se possa cruzar informações sem que se tenha grave divergências, com criação de ganhos inexistentes e de ocorrência de omissão de entrada, ou mesmo lançamento de estoques fictícios e que não se poderia ter no posto, cuja capacidade é delimitada e a SEFAZ dispõe das informações diante de poder acessar todos os dados constantes da ANP, por isso mesmo não é possível que se tivesse o ganho ou que se indique omissão de entrada. A decisão não poderia se respaldar na indicação de que não houve comprovação de erro do sistema, com emissão de parecer, mesmo porque todos os sistemas são autorizados pela SEFAZ, não havendo como o contribuinte ter acesso ao sistema da Secretaria para fazer confronto com o que utiliza no posto.

É preciso que a Câmara desconsidere os levantamentos feitos pela Inspetoria Eletrônica, como já impugnados, iniciando-se, se assim o quiser a CJF diante da insubsistência do auto que se proceda novo procedimento fiscal com fito de se apurar a verdade que se tem de compra e venda de produtos combustíveis, perdas e ganhos, para não propiciar a cobrança de novo imposto, quando já se fez o recolhimento destes por substituição, podendo-se dizer que levado adiante o levantamento feito pela SEFAZ haverá verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado e agride a legislação pátria, quer seja a ordinária, quer seja a Constitucional, porque não houve qualquer quantia a ser considerada como ganho para fins de tributação ou omissão de entrada, não se

podendo admitir omissão por presunção, devendo, por isso mesmo, se afastar a tributação almejada, rejeitando-se o que foi apurado nos dias mencionados como exemplificação e em todos os outros dias em que se aponta valor de ganho e omissão de entrada, ante a se ter a compensação entre os dias entre o lançamento equivocadamente de dados, podendo ser feita a conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC de forma física.

A compensação entre as perdas e ganhos se dá de forma automática de um dia para outro, como já exemplificado, e, pode acontecer, com todos os combustíveis comercializados no posto. Inegável que as perdas e ganhos discriminados nos demonstrativos aqui apresentados com a defesa estão corretas e, tal fato, determina o afastamento dos supostos “valores de ganhos” e a absurda indicação de que ocorreu “omissões de entrada”, juntando-se cópias dos LMC’s dos combustíveis comercializados e notas fiscais dos períodos enfocados.

É preciso que o Órgão Maior de Julgamento (Câmara de Julgamento Fiscal) se reconheça que existem vícios e graves falhas no levantamento feito e que veio a desaguar no auto retirado, a fim de que se garanta o legítimo direito à ampla defesa (controle de legalidade, com previsão no art. 111 do Decreto nº 7.629/1999), com regular intimação para que se possa aplicar o instituto da revelia (até não cabível em processo administrativo), sem considerar que por não ter havido intimação válida (art 123 do Decreto nº 7.629/1999), que teria o efeito de citação do processo judicial, deve-se tomar o feito defensivo como tempestivo e conhecer do seu mérito, mesmo porque dois dos autos retirados no mesmo momento e com a mesma ciência foram considerados tempestivos, com aplicação do art. 114 do Decreto nº 7.629/1999, por ser de direito.

Os levantamentos feitos pela fiscalização no cruzamento da variação volumétrica admitida pela ANP, registrada do LMC, e o registro 1300 da EFD demonstram de forma indubitosa que o sistema foi falho, apresentando inconsistências, ficando patente que somente se poderá levar adiante a fiscalização do modo que foi feito se houver aprimoramento, com a ouvida do posto revendedor que está sendo fiscalizado até mesmo para que possa colher informação da gestora do sistema eletrônico que se utiliza no posto. Não há dúvida de que o auto lavrado é nulo de pleno direito, porém, por zelo, se afastará as multas aplicadas na conformidade das alegações discriminadas abaixo tanto servindo para a infração apontada.

Não é possível que o Estado busque e venha a se locupletar com a cobrança de multa não devida pelo contribuinte, inclusive com bitributação, se valendo apenas de indicação de ciência pelo sistema eletrônico, sem qualquer intimação formal para manifestação anterior, ficando evidente que o próprio sistema de fiscalização deve ser ainda aprimorado, como também os lançamentos feitos pelo próprio contribuinte.

Por fim, pede que seja acatado o **presente recurso**, dando-se por procedente para considerar insubsistente a decisão adotada pela JJF e o auto de infração em referência, fazendo prevalecer o direito do contribuinte, por imperativo legal ante ao comprovado na impugnação e no recurso ora apresentado.

Tendo em visto que foram anexadas ao Recurso Voluntário notas fiscais e planilhas para corroborar seus argumentos (Fls. 287 a 314) os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal na assentada de julgamento realizada em 04/10/2023 acordaram em converter o PAF em diligência (Fls. 321 a 325) ao(s) autuante(s) para:

- a) Analisar as informações anexadas aos autos pela Recorrente (Fls. 287 a 314), verificar se ainda existem diferenças de estoque diante das informações apresentadas e apresente novo demonstrativo, com eventuais diferenças, se for o caso.

Sobrevindo novo demonstrativo, deveria ser reaberto o prazo de defesa (30 dias) para a contribuinte se manifestar, se assim desejasse.

Em atendimento a diligência (Fls. 330 a 332) o autuante diz que quando houver erros, a escrituração deve ser feita com base em documentos que o comprove e que isso não foi trazido aos autos, logo, não foi demonstrado erros.

Em seguida diz que “já que os demonstrativos anexados pelo contribuinte confirmam que se os valores de estoques iniciais dos dias que trata fossem iguais aos das medições dos estoques finais do dia anterior, não haveria os ganhos volumétricos cobrado”. Contribuinte vê prova de erros nessas diferenças de estoque medidos de um dia para o outro. Nós vemos provas da sua correção.

Por fim disse não concordar que essas diferenças sejam erros evidentes. A escrituração da impugnante prova o seguinte:

- (i) houve a saída de combustíveis após a medição do estoque de encerramento.
- (ii) No dia seguinte o sistema mediu o estoque inicial e verificou essa diferença.
- (iii) Nesse dia houve o ingresso de combustível nos tanques sem documentação, gerando um ganho muito superior ao limite imposto pela ANP (0,6%).
- (iv) Houvesse um simples erro, ele deveria ter sido corrigido no exato momento em que o primeiro ganho acima de 0,6% do volume disponível foi detectado. Tal fato não ocorreu dia algum.

Com relação as infrações 16.01.01 e 16.01.06, todas as notas fiscais indicadas como não escrituradas possuem o evento “desconhecimento da operação”. Portanto, não houve entradas e, consequentemente, as infrações não devem subsistir.

Intimado acerca da diligência, a recorrente não se manifestou.

Registrada impedimento do conselheiro Eduardo Ramos de Santana devido ter participado da decisão de Primeira Instância.

É o relatório!

VOTO

Conforme apresentado no relatório, trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0218-05/22-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/05/2020 interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 75.550,76, pelo cometimento de 04 infrações no período de Janeiro/2015 a Dezembro/2019.

As infrações 01 e 02 foram lavradas pela falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, e falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo 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, referente aos exercícios de 2015 a 2019.

As infrações 03 e 04 foram lavradas por ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Porém estas infrações não foram enfrentadas no Recurso Voluntário.

Quanto à preliminar de nulidade, por irregularidade na condução da ação fiscal em função da aplicação da Portaria nº 445/98 atualizada pela Portaria nº 159/19 e se tratar de matéria com reserva de lei é importante destacar que a alteração da Portaria nº 445/98, promovida pela portaria citada, não teve o condão de inovar a ordem jurídica, nem passou a prever fato gerador, pois não pode fazê-lo. O que fez foi apenas prever um limite de tolerância, a ser excluído da autuação relativa a levantamento quantitativo de estoques, haja vista os estudos realizados relativos à matéria.

Assim, apenas favoreceu o Sujeito Passivo, orientando no sentido de não ser efetuado o lançamento na hipótese de a diferença apurada se apresentar inferior ao limite lá previsto.

Destaque-se, ademais, que se trata de ato emanado do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, autoridade a que este colegiado deve hierarquia, não sendo possível negar-lhe aplicabilidade,

conforme dispõe o art. 167, inciso III do RPAF/99, abaixo reproduzido.

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

...

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”

Portanto, nulidade rejeitada.

Quanto à nulidade havida no julgamento deste auto de infração sem se julgar conjuntamente o Auto de Infração de nº 269138.0052/20-1, que é espécie de acessório deste PAF, ressalta-se que este processo foi julgado em segunda instância.

Ainda quanto à nulidade suscitada, não vislumbro situação que afronte a ampla defesa e contraditório, tendo em vista que os levantamentos que suportam as infrações, estão elencados no processo, de forma clara, objetiva e sucinta, contendo todos os elementos necessários para que pudesse ser procedida a defesa. Do exposto, afasto as arguições de nulidade.

No tocante ao mérito, da infração 01 que exige o ICMS, na condição de responsável solidário e por antecipação tributária, com base na Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 (acrescentado pela Portaria nº 159/2019) que prevê que 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).

A referida portaria traz os procedimentos que devem ser feitos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, consoante o seu art. 1º: *“O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período”*.

No que diz respeito a utilização do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, para alcançar períodos anteriores, não há o que questionar, tomando-se por base entendimento da PGE/PROFIS e com respaldo na legislação por se tratar de norma procedimental e interpretativa, fundamentando-se no disposto no art. 106, inc. I do CTN, e o art. 144, § 1º do mesmo diploma legal.

A Recorrente alega ainda que houve erros nos sistemas de controles do posto revendedor, que foram corrigidas no LMC físico, entretanto não corrigidos no SPED Fiscal, tendo provocado inconsistência nas movimentações, apontando ganhos, constantes no levantamento da fiscalização, que segundo ela, não ocorreram.

É importante esclarecer que as argumentações apresentadas desde a sua inicial, foram analisadas pelos autuantes, conforme se depreende da informação fiscal e apesar de afirmar que não adquiriu combustível sem nota fiscal, a Recorrente não apresenta qualquer dado ou prova que ateste 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 a comprovação de recolhimento do imposto devido, devendo, nesse caso, se proceder conforme prevê o art. 10 da Portaria nº 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.

Conforme já mencionado na decisão de piso, no que tange aos arquivos da EFD, os autuantes informaram ter constatado não haver qualquer erro 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).

Na atividade exercida pela recorrente, quando da aquisição, transporte, armazenamento e vendas de combustíveis, pode ocorrer variação volumétrica dos volumes armazenados, causadas por variações de temperatura, podendo ser positiva ou negativa, e não poderá exigir o ICMS decorrente das perdas volumétricas por evaporação, que ocorrendo, provoca perda de combustível cuja entrada foi acobertada com nota fiscal e teve o imposto já recolhido pelo regime da substituição tributária.

Porém, na hipótese de variação positiva em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, registrada e não sendo comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos sem a respectiva documentação fiscal.

Além disso, é importante esclarecer que 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 fora observado nos documentos anexados aos autos.

Apesar de afirmar que não adquiriu combustível sem nota fiscal, a Recorrente não apresenta um demonstrativo comprovando a compensação de ganhos/perdas ou qualquer dado ou prova que ateste a existência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto sujeito à substituição tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente a comprovação de recolhimento do imposto devido, devendo, nesse caso, se proceder conforme prevê o art. 10 da Portaria nº 445/98, exigindo-se o imposto de responsabilidade solidária, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal.

Caso a Recorrente tenha documentos além daqueles já apresentados no Recurso Voluntário que possam comprovar que os ganhos realmente não existem pode pedir o controle da Legalidade junto a Procuradoria Geral do Estado – PGE, nos termos do Art. 113 do RPAF/BA.

Embora não tenha sido questionado no Recurso Voluntário, foi identificado pelo autuante que as notas elencadas as infrações 03 e 04 foi verificado que houve desconhecimento da operação. Portanto, são insubsistentes.

Com relação a multa a ser aplicada à infração 02, esta deverá ser reduzida para o percentual de 60%, nos termos da Lei nº 7.014 Art. 42, II, alínea “d”, conforme decisões anteriores deste eg. Conselho.

Diante de todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser mantida a infração 01 e 02. Entretanto, de ofício, diante do reconhecimento por parte da autuação, que as infrações 03 e 04 são insubsistentes, estas devem ser excluídas da autuação.

É o voto.

VOTO DISCORDANTE

Peço a devida *venia* para discordar do relator em relação às infrações 1 (*Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação 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*) e 2 (*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 combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, decorrente da omissão no registro 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*), sendo as duas imputações apuradas em janeiro de 2015 a dezembro de 2019.

Todos deste colegiado, sabe o meu entendimento quanto às questões que foram procedidas para a devida lavratura da autuação, no qual utilizou a Portaria nº 159/2019, que modificou dispositivo da

Portaria nº 445/1998, sendo exarado tal procedimento para exercícios anteriores à mudança do dispositivo, que acredito ser um erro, mesmo que esse procedimento favoreça ao contribuinte, sendo a meu ver, ter mais incertezas e situações escusas que não poderíamos aqui saber.

O patrono do recorrente não suscitada nulidade, portanto, de ofício, vejo que o procedimento adotado atualmente que, em meu entender, não poderia ser aplicado para apurações anteriores à data de sua publicação, por ser prejudicial ao contribuinte e por não ter lei específica para tal situação.

A aplicação da inovação feita em relação a apuração do imposto para a disposição das modificações operadas pela Portaria nº 159/2019 para os períodos anteriores à outubro de 2019, mais precisamente, anteriores à 24/10/2019, não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, já que o procedimento adotado para se apurar a contabilização do combustível, pois conforme as Portarias nºs 445/98 e 159/19, nas quais foram alteradas, entende-se que esse roteiro proferido, só poderia ser aplicado a partir da data de sua publicação (24/10/2019). Assim, tal fato aponta ser frágil no Auto de Infração (sejam elas questões procedimentais como materiais).

A decisão da 2ª CJF (A-0335-12/22-VD), a relatora destacou muito bem o motivo da improcedência da autuação, que reproduzo aqui:

“(…)

O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias constitui uma técnica absolutamente legítima de que se vale a fiscalização na aferição de uma suposta ilação tributária do sujeito passivo. A aplicação da presunção, todavia, requer o cumprimento de todos os preceitos previstos em Lei.

A análise do Roteiro Fiscal, portanto, precede a análise da validade do Lançamento de Ofício.

O presente lançamento, todavia, ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época dos fatos geradores e, conforme dito acima, apesar do roteiro aplicado ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

O roteiro aplicado pela fiscalização no presente Auto de Infração para aferição de omissões de entrada, não se encontra validado em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes aos fatos geradores.

É certo, portanto, afirmar que não há no PAF qualquer elemento que infirme a tese de defesa quando declara não ter ocorrido nenhum ingresso de mercadorias no estabelecimento sem o seu correspondente documento fiscal. Não obstante, mediante aferição presumida, exige-se no presente lançamento de ofício ICMS por suposta omissão de entradas, baseado na apuração de índices de variação volumétrica superiores aos previstos em Lei, ou seja, metodologia até então não validada por ato normativo.

O método regular até a data da lavratura do presente Auto é o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. A inovação procedimental trazida pela Portaria nº 159/19, no que se reporta ao parágrafo único do art. 10, poderia até validar o presente o roteiro fiscal, caso os fatos geradores do presente lançamento de ofício não fossem anteriores à data da sua vigência.

Não há prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes. Pelo exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.”

Ainda tem o meu entendimento no Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD, que expõe para tornar o Auto de Infração Nulo/Improcedente 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). Além do entendimento do relator da própria casa que explicou que esse 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, conforme 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 ainda 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 regulamentava 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 publicação, são improcedentes, pois verifica-se que os exercícios de 2018 até 23/10/2019 são apurações que retroagem à alteração.

Concluo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado e, de ofício, excluo do lançamento tributário os valores cobrados anteriores à outubro de 2019.

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, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0120/20-0**, lavrado contra **CORESFIL COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 75.485,46**, acrescido das multas de 60% sobre R\$9.851,96 e 100% sobre R\$65.633,52, previstas no art. 42, II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2) – Conselheiros(as): Evalda de Brito Gonçalves, João Vicente Costa Neto, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DISCORDANTE (Infrações 1 e 2) – Conselheiro: Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA - VOTO DISCORDANTE
(Infrações 1 e 2)

VICENTE OLIVA BURATTO – REPRD. DA PGE/PROFIS