

A. I. N° - 269138.0203/20-3  
AUTUADO - GILVAN A NUNES & CIA LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/02/2024

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0001-04/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatado que o levantamento fiscal tomou por base a variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrado no LMC/EFD Registro 1300, cujo excesso não comprovado, configura omissão de entradas de combustíveis, sobre o qual deve se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Acusação subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade. Adequação da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 16/11/2020 para reclamar crédito tributário no total de R\$ 20.232,74, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação: *“Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhados de documentação 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”*

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

Cientificado do lançamento, o autuado, por intermédio se sua Representante Legal, ingressou com a Impugnação de fls. 12 a 23, onde, em preliminar, suscitou a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que o presente lançamento busca amparo na presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto, art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, especificamente de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, conforme dispositivos indicados como infringidos, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, com a redação dada pela Portaria nº 159/19, o qual transcreveu.

Neste sentido observou que o referido dispositivo da Portaria não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou substituição tributária, ao tempo em que a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que o autuado, anteriormente aos períodos indicados na autuação, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando, assim, receita não tributada (omissão de receita).

Pontuou que, partindo dessa premissa, no caso concreto o autuante retirou do LMC – Livro de Movimentação de Combustíveis, informações registradas como “ganhos”, separando as

quantidades por exercício e tipo de combustível, elegendo, apenas, os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração, efetuando totalizações anuais dos citados “ganhos”, dos quais deduziu o percentual de 1,8387%, cujo resultado foi considerado excessivo, sendo, então, erigida à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, a teor das Portarias nº 445/98 e 159/19 haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoque em exercício fechado.

Com base nessas considerações suscitou que seja declarada a nulidade do lançamento fiscal, por ofensa ao art. 18, IV, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas e, por via conexa, da base de cálculo, ocasionando cerceamento ao direito de defesa.

Asseverou que não existe nexo causal entre a acusação e a demonstração realizada, enquanto que a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descharacteriza qualquer ação dolosa da sua parte, tendo o autuante utilizado os registros efetuados no LMC, a título de ganho, filtrando apenas a parte da escrituração que entendeu conveniente, de maneira que, além de atentar contra o conjunto das normas que disse ter seguido, criou quantidades surreais de omissões de entradas.

Pontuou que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária a presunção de omissão de receitas anteriores, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS, isto porque, ainda que tivesse ocorrido operações anteriores sem a emissão de notas fiscais, no segmento que atua, comércio de combustíveis, não se paga ICMS pelas vendas, tecendo outros argumentos nessa linha de raciocínio.

Adiante mencionou que conforme consta dos demonstrativos anexos ao Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria nº 445/98, nem por qualquer outro instrumento legal, nem mesmo pela IN 310/90 que aprovou os diversos roteiros de fiscalização, tendo o autuante utilizado apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas.

Citou que a ação fiscal foi levada a efeito contendo vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos dados que compõe a auditoria foi considerado, inexistindo base legal para o procedimento adotado, além de que os registros foram efetuados de forma equivocada, situação esta que o autuante poderia ter constatado através da simples verificação das quantidades, sendo impossível a efetiva ocorrência de ganhos diários em milhares de litros de combustíveis, sendo que, em muitas vezes superiores às quantidades disponíveis e as de capacidade dos tanques, sendo, portanto, incompatíveis com as reais movimentações.

Asseverou que a autuação recaiu sobre evidente escrituração inconsistente que efetuou, e que não teve a oportunidade de explicar ou corrigir as inconsistências, enquanto que as quantidades adotadas no lançamento foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas no LMC, sendo que, o que o autuante fez foi somente pinçar os dias que se registrou ganhos e erigir tais lançamentos a título de omissão de entradas, sendo desprezadas as perdas.

Voltou a citar que o autuante não seguiu um roteiro legal de apuração, enquanto que a Portaria nº 445/98 se encontra limitada pela Lei nº 7.014/96, não podendo ser interpretada de forma apartada, enquanto que, a utilização isolada do seu art. 10, parágrafo único, citado a título de enquadramento legal, cria uma nova hipótese de presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributadas sem pagamento do imposto, não contemplada pelo parágrafo 4º, do art. 4 da referida Lei, portanto ilegal.

Citou como sendo outro vício na apuração a constatação diária de ganhos e, de forma apartada do conjunto de auditoria de estoques, considerando que a auditoria se reporta a exercícios fechados, dizendo que ante a impossibilidade de apuração diária, somente se pode interpretar a inovação feita pelo parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19 como sendo ganhos diários registrados um dos componentes da auditoria de estoque, logo, considera-lo de forma isolada, seria criar nova e

ilegal hipótese de presunção.

Mencionou que a Portaria 159/19 tem aplicabilidade a partir da data da sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o contribuinte.

Disse que outro ponto que deve ser analisado se reporta aos registros LMC/1300 EFD utilizados na apuração pelo autuante, citando que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que não refletem a realidade das movimentações diárias, ao tempo em que, diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura correta seria ter concedido o prazo para retificação.

Afiançou que se porventura cometeu alguma infração, se limitou ao campo das obrigações acessórias, isto é, inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, de multa expressa em lei, razão pela qual, não só nulo é o lançamento, e, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa aplicável, dentro do meio utilizado, seria o art. 42, III, "g" da Lei nº 7.014/96.

Ao adentrar ao mérito da autuação sustentou que é evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (inconsistentes), que declarou em sua própria EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal, e, ainda se fosse verdadeiro, não haveria que se falar em multa de 100%.

A este respeito disse que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo o LMC, pelo que solicita o prazo de 60 dias, a partir do protocolo da presente defesa, para juntada ao PAF, situação em que, após a apresentação em mídias contendo os lançamentos originais, exercícios de 2015 e 2016, solicita que, prestada a informação fiscal seja reaberto o prazo de defesa.

Em seguida passou a discorrer sobre inconsistência dos levantamentos realizados pelo autuante, destacando que os registros encaminhados e transmitidos a SEFAZ através da EFD, especialmente o Registro 1300, contém inconsistências que resultaram no apontamento da infração em tela, colocando à disposição toda a documentação necessária para realização efetiva de uma auditoria de estoque a fim de apurar a real movimentação ocorrida nos exercícios fiscalizados.

Discorreu em seguida a respeito dos princípios da legalidade tributária, da verdade material e do poder-dever da autotutela, rogando, ao final, que sejam admitidas as presentes razões, sob pena de desrespeitar frontalmente os princípios mencionados, vez que se estará pactuando com o desrespeito à lei.

Passou a se reportar a cobrança da multa com caráter confiscatório, com afronta as garantias constitucionais, considerando exagerada a multa de 100% aplicada, a qual considera elevada e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal vigente em nosso país.

A este respeito citou Jurisprudência originária do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, mencionou doutrina e concluiu pugnando pela redução ou anulação da multa aplicada.

Em conclusão requereu:

- a) Que seja declarado nulo o presente Auto de Infração por descumprimento de normas legais, especialmente a Lei nº 7.014/96, a IN 56/07 e a Portaria nº 445/98, no que se refere ao roteiro de fiscalização aplicado;
- b) Que seja convertido o PAF em diligência ou perícia, por fiscal estranho ao feito, para revisão das quantidades apuradas que culminaram nas supostas omissões de entradas;
- c) Que seja corrigida a multa aplicada neste lançamento de ofício de forma que corresponda à previsão legal da Lei nº 7.014/96;
- d) Seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada.

O autuante apresentou a Informação Fiscal de fls. 30 a 49, onde, a título introdutório, apresentou uma síntese dos argumentos defensivos, para, em seguida, se referir sobre as nulidades arguidas pelo autuado acerca do procedimento de fiscalização.

Neste sentido, discorreu acerca dos princípios da legalidade e da verdade material, citando

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

Pontuou que isso não significa que o autuado não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, *in fine*, do CPC), mas, nesse caso, cabe-lhe demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” (Normas Brasileiras de Contabilidade T-2.1) a incorreção dos lançamentos feitos na EFD (art. 373, II, do CPC), isto é, compete à impugnante o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Concluindo este tópico, em resumo, descontinou que:

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

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

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

Salientou que até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário (LRI), entretanto, com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação, e, à vista disso, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha.

Para sustentar seu argumento, acrescentou que se deve observar que o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN):

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

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

já ocorridos.

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

Desta maneira, pontuou que, o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação:

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

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

Discorreu a respeito da correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício, inventário dos estoques e a frequência da sua realização, para adentrar, em seguida, ao controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores: o controle fiscal - o Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital.

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

- Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis.
- Controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população.
- Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais.
- Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Nesse diapasão, aduziu que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas

diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas.

Além disso, prosseguiu, 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), resumindo que, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, sendo que, na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, que trata da movimentação diária de combustíveis, 1310, que trata da movimentação diária de combustíveis por tanque e o 1320 que trata do volume das vendas no dia.

Dessa maneira, mencionou que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300, enquanto que as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores émeticamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300, repisando que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é repetido todos os dias, e a cada dia é feito de forma independente, com medições e anotações próprias e sem qualquer conexão ou vínculo com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

Citou a posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis, onde mencionou que no Recurso Especial (REsp) Nº 1.833.748 - SE (2018/0285259-0) decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP, cuja ementa assim se apresenta:

**APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA - ICMS - RECOLHIMENTO A MENOR - HOMOLOGAÇÃO DO IMPOSTO DE OFÍCIO - EXERCÍCIO SEGUINTE AO FATO GERADOR - EXAÇÃO REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL DE 05 (CINCO) ANOS - APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I, DO CTN - QUESTÃO PREJUDICIAL REJEITADA - ARGUMENTO DO FISCO ESTADUAL DE QUE HOUVE RECOLHIMENTO A MENOR DO TRIBUTO - ENTRADA DE MERCADORIAS (COMBUSTÍVEIS) NO ESTABELECIMENTO, SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SEM A COBERTURA DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL EXIGÍVEL - ALEGAÇÃO DA EMBARGANTE/RECORRENTE DE QUE HOUVE DILATAÇÃO DO VOLUME DO PRODUTO E NÃO, AQUISIÇÃO DE MERCADORIA, POR CAUSA DA OSCILAÇÃO DE TEMPERATURA - RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE EM ANOTAR TAIS DIFERENÇAS DE QUANTIDADE DE COMBUSTÍVEL E COMPROVAR TAL ASSERTIVA - EXECUTADA/APELANTE QUE NÃO SE DESINCUMBIU DO SEU ÔNUS PROBATÓRIO - INCIDÊNCIA DO ARTIGO 373, I, DO NCPC - REGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA CDA CORRELATA - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO - COMPROVAÇÃO DE QUE NÃO HOUVE O PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO SOBRE O EXCESSO ENCONTRADO - MULTA APLICADA NO PERCENTUAL DE 50% SOBRE O IMPOSTO - INEXISTÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO.**

Com base na decisão do STJ acima, observou que, havendo nos seus estoques um volume de combustíveis (estoque de fechamento anotado no campo 11 do registro 1300 da EFD) maior que o contabilizado (estoque escritural anotado no campo 8 do registro 1300 da EFD), é “*forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS*”, e, dessa forma, “*o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária*” e, se não houvesse essa cobrança, estaria “*compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa*”.

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

Ao se referir a alteração procedural na auditoria de estoques de combustíveis nos postos revendedores introduzida pela Port. 159/19 que alterou a Port. 445/98, e, especificamente ao parágrafo único acrescentado ao art. 10 pela Portaria nº 159/19 à Port. 445/98, explicando que até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário, entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, acima transcrita.

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

Com isso sustentou que o trabalho da fiscalização fica, assim, simplificado, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300, cuja prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o contribuinte já a possui, não sendo correta a afirmação do autuado de que há “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, ressaltando, ainda, que a modificação da Port. 445/98 pela Port. 159/19 apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD, ou seja, estabeleceram-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), permite sua aplicabilidade imediata.

Passou a se reportar ao que denominou de fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD, citando que esse percentual, trazido no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis. É, portanto, deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92, criando-se com isso, uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag N.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Nessa linha de fundamentação, asseverou que fica patente, que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor (premissa maior associada a resultados conhecidos), dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico (premissa menor), então, pode-se estabelecer com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução).

Assim, concluiu este tópico afirmando que a inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 pela Port. 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD. Portanto, hoje, não é mais correto dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”. Também, é errado afirmar que foi empregado “método não contemplado pela Portaria 445/98”, ou que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.

Passou a se reportar a erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD, onde, inicialmente, destacou o que deve ser registrado a cada dia no registro 1300, observando que, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível, citando tipos de erros possíveis de ocorrer, a exemplo de erro de medição, de soma, na anotação da medição, dentre outros, sendo que a Port. DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros, entretanto, para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar vagamente que houve um erro para afastar a utilização pelo fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%. Ademais, a margem da Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite, sendo que, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser justificados e adequadamente provados.

Para concluir este tópico ressaltou que, no trabalho desenvolvido, assim procedeu:

- Refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum.
- Verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e também não encontrou erro algum.
- Checou se os valores registrados no campo VOL\_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300, e, novamente, não encontrou qualquer divergência.

Adentrou ao que chamou de “*supostos erros na fiscalização apontados pela impugnante / O cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas*”. Neste ponto disse que o autuado alegou que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD, sustentando que essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Por isso, considera que é errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”, como pode parecer à primeira vista, apresentando exemplos para justificar seu posicionamento.

Discorreu, em seguida sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor / Os livros como meio de prova contra o empresário, onde citou o Art. 226 do Código Civil, Art. 417 do CPC, 373, II e 419 também do CPC, para concluir que, no caso, por exemplo, não pode o autuado apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Se referiu a utilização na fiscalização da escrituração fiscal digital (EFD) e sua validade jurídica, citando neste sentido o art. 247 do RICMS/BA, observando que esses documentos são assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais, do tipo A1 ou A3, expedidos, em conformidade com as regras do ICP-Brasil, pelos representantes legais ou seus procuradores e têm validade jurídica para todos os fins, nos termos dispostos na MP-2200-2, de 24 de agosto de 2001.

No que tange a concessão de prazo para a regularização da EFD, citou a não aplicação do art. 247, § 4º, do RICMS/12, hoje revogado, mas que teve efeito de 27/11/15 a 31/10/19, que ditava que o contribuinte teria “o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”, indagando quais seriam essas inconsistências, citando exemplo.

Sustentou que no caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, 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 as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas), ademais, 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 inconsistência.

Quanto aos alegados erros no registro 1300 da EFD, observou que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II, do CPC, além de 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 “irregularidades” que alega, não bastando a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde.

Por igual, também sustentou que 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.

No tocante ao uso do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova de erros na EFD, pontuou que o autuado alegou que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) continha as informações corretas, contudo, defende que esse argumento não é válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

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

Considera, ainda, ser inusitado e intrigante obter registros tão diferentes na EFD e no LMC quando eles se fundamentam na mesma documentação. Escriturar exatamente as mesmas informações obtidas nas mesmas fontes em registros diferentes não deveria de forma alguma gerar resultados diferentes, sendo que, na prática, o autuado acaba por ter dois livros que deveriam ser iguais, mas que são distintos e servem a propósitos diversos: um é para a ANP, o outro, para a Sefaz.

Ao se referir a falta de apresentação da EFD com o registro 1300, pontuou que o levantamento das omissões de entradas nos termos do Parágrafo único do artigo 10 da Port. 445/98 é feito com base nos valores anotados no registro 1300 da EFD apresentada mensalmente, e, por óbvio, a falta da apresentação do registro 1300 na EFD inviabiliza o exame dos ganhos volumétricos dos combustíveis movimentados e prejudica a fiscalização dos meses em que isso ocorre, porém, se não é possível realizar a fiscalização, nada impede de efetuar a auditoria dos meses efetivamente entregues.

Destacou que a ausência do registro 1300 não revela necessariamente erro na EFD, haja vista que este só deve ser informado se houver movimentação de combustíveis no posto revendedor, se ele não for informado, pode-se concluir que não houve movimentação no posto (por exemplo, como no caso de uma reforma nas instalações), tendo acrescentado que, além disso, em suas palavras, disse que ninguém pode alegar a própria torpeza em seu benefício – *“nemo auditur propriam turpititudinem allegans”* – pois, não é jurídico nem moral tentar se prevalecer de vício para a qual concorreu deixando de apresentar suas EFD com o registro 1300, apesar de ter efetuado movimentação de combustíveis, como alega em sua defesa.

Discorreu acerca do ICMS devido como responsável solidário, observando que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária, enquanto que, segundo o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento *“do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal”* (art. 10, I, “a”, da Port. 445/98) e *“do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido”* (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, em seu Art. 6º, IV:

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

(...)

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

Assim sendo, concluiu que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Quanto ao ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo, ressaltou que as omissões de entradas não são nada mais nada menos do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS.

No que tange a apuração do imposto devido, onde o autuado afirma que “o ICMS é tributo de apuração mensal, devendo ser aplicada alíquota vigente na época dos fatos”, citou que a apuração do ICMS não é somente mensal, como acredita o autuado, pois o art. 24 da Lei 7.014/96, desde 01/01/2006, dita que o “o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento”, então, cabe às normas infralegais a definição dos modos de apuração do ICMS devido.

Dessa forma, pontuou que no caso dos procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques, de acordo com a Port. 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício, e, sendo assim, os volumes de ganhos tidos como omissões de entradas com base no parágrafo único do artigo 10 da Port. 445/98 devem ser totalizados ao final do exercício, e, por conseguinte, também a apuração do ICMS se dará ao final do exercício, sempre conforme a legislação vigente à época.

A título de conclusão asseverou que ficou demonstrado que:

- O ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da IN 56/07.
- O cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor deve seguir a IN 56/07; contudo, como demonstrado acima, quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.
- Daí, é errado afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da “presunção” somente se aplica aos contribuintes que comercializem, ao tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, desconsideraríamos o fato de que também são comercializados combustíveis adquiridos sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos.
- Também, é errado pretender aplicar a “proporcionalidade” da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.
- A apuração do ICMS devido nos levantamentos quantitativos de estoque deve ser feita por exercício, como determina a Port. 445/98.

Ao final propugnou pela Procedência do Auto de Infração.

Em 31 de janeiro de 2022 o PAF foi convertido em diligência à SAT/COPEC/AUTUANTE com a seguinte finalidade:

(...)

*No curso da instrução processual, para fim de julgamento do PAF, foi verificado que não consta nos autos mídia digital com os levantamentos realizados pelo autuante para chegar à conclusão exposta na autuação.*

*Em vista disto, deliberou esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, pela conversão do presente PAF em diligência a SAT / D AT / COPEC no sentido de que o autuante junte aos autos **mídia digital**, (disco de armazenamento de dados, em arquivo formato texto ou tabela), que possibilite sua abertura, com a totalidade dos demonstrativos/levantamentos elaborados para efeito da autuação.*

*Pede-se, também, que seja juntada mídia com o inteiro teor da Informação Fiscal, em formato word, tendo em vista não ter sido possível acesso à mídia juntada aos autos.*

*Após esta providência, tal fato deverá ser levado ao conhecimento do autuado, fornecendo-lhe cópia da mídia a ser gerada com a totalidade dos levantamentos efetuados, acima citados, devendo ser concedido o prazo regulamentar de reabertura de defesa, 60 (sessenta) dias, para que o autuado se manifeste, se assim o desejar, com juntada também de mídia digital pertinente a sua manifestação, **em formato word**, inclusive em relação a Impugnação inicial.*

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

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

De acordo com o constate às fls. 57 e 58, a solicitação foi atendida pelo autuante.

Intimado a respeito da diligência realizada, o autuado voltou a se manifestar nos autos, fls. 63 a 88, onde, na prática, reproduziu todos os argumentos constantes na impugnação inicial.

O autuante também voltou a se pronunciar, fls. 100 a 101, destacando que “essa nova manifestação do contribuinte repisa praticamente os argumentos já apresentados em sua defesa, e todos esses foram extensamente rechaçados em nossa prévia informação fiscal. Por isso não nos repetiremos aqui. Contudo, devemos ainda esclarecer melhor dois pontos”, onde citou que não houve equívoco na aplicação do percentual de 1,8387% e que o lançamento de ofício não está relacionado com presunções de receitas ocorridas anteriormente, como alegado pelo autuado.

Pontuou, ainda, que a multa correta para a infração imputada é de 60% e não de 100% consoante consignado no lançamento.

Foi esclarecido à fl. 106v que o inteiro teor da informação fiscal, fls. 30 a 49, em formato word, se

encontra no CD de fl. 58.

## VOTO

De acordo com o constante na peça inicial, a exigência tributária visando reclamar crédito tributário no total de R\$ 20.232,74, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, está posta nos seguintes termos: *“Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhados de documentação 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”.*

Em sua defesa o autuado, em preliminar, apresentou arguições objetivando a nulidade do Auto de Infração, as quais passo a enfrentar.

Assim é que foi arguido que o presente lançamento busca amparo na presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto, art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, especificamente de “*omissão de entradas*”, que presume anterior “*omissão de receita*”, conforme dispositivos indicados como infringidos, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, com a redação dada pela Portaria nº 159/19.

A este respeito vejo que em relação a Portaria nº 159/19, que alterou a Port. 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, a PGE/PROFIS, através do Parecer nº 20210697714-0, emitido no bojo de outro processo já tramitado neste CONSEF, já se posicionou na forma do excerto extraído, que fica aqui inserido, ante a concordância de minha parte com o mesmo:

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

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

No que tange ao pedido de prazo para a regularização da EFD, não pode ser atendido, pois além de se referir a período já fiscalizado, o art. 247, § 4º, do RICMS/12, que a depender da situação, poderia ser aplicado, se encontra revogado, cuja vigência ocorreu, no período de 27/11/15 a 31/10/19, que ditava que o contribuinte teria “o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”, o que não é o caso.

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

No que diz respeito a alegação defensiva de que a apuração do imposto devido, onde o autuado afirma que “o ICMS é tributo de apuração mensal, devendo ser aplicada alíquota vigente na época dos fatos”, não pode ser ignorado que no caso dos procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques, de acordo com a Port. 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício, e, sendo assim, os volumes de ganhos tidos como omissões de entradas

com base no parágrafo único do artigo 10 da Port. 445/98 devem ser totalizados ao final do exercício, e, por conseguinte, também a apuração do ICMS se dará ao final do exercício, consoante elaborado pelo autuante.

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

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

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

Ao adentrar ao exame do mérito da autuação, de plano, fica indeferido o pedido para realização de diligência, visto que não foram apresentados pelo autuado elementos ou fatos concretos que dessem margem a realização de diligência objetivando dirimir quaisquer dúvidas. Os argumentos apresentados alegando a existência de possíveis equívocos que teriam sido cometidos pelo autuante, não se confirmaram, tampouco foram trazidos ou apresentadas pelo mesmo as ditas inconsistências no sistema.

Assim é que, analisando os argumentos apresentados pelo autuado, relacionados ao mérito da autuação, sintetizados no relatório que antecede este voto, verifiquei que, em tese, se assemelham aos que já foram apresentados em outras autuações já transitadas neste CONSEF.

Por isso, tomo como exemplo, o PAF nº 206958.0002/20-7, que foi apreciado pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, que, por intermédio do Acórdão nº 0193-03/20-VD, cuja relatora foi a I. Julgadora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, manteve o lançamento, com exclusão apenas de parcela que já havia sido incluída em Auto de Infração anterior, abarcando a mesma exigência, nos mesmos períodos contidos naquele Auto de Infração, situação esta que, se mantida, configuraria *bis in idem*, sendo mantido, entretanto, incólume a exigência relacionada aos demais períodos, que é a mesma indicada no presente Auto de Infração, qual seja: *“O Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$ 6.435.310,16, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10) de terceiro desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2019.*

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

“(..)

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

*Da leitura do Acórdão referido, depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se aplica a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da*

variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

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

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

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

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

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

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defensor, observo que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que pela descrição dos fatos, ficou evidente a irregularidade apurada na ação fiscal.

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

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

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

reabertura do prazo de defesa como pretende o defendant.

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

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

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

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

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

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

O defensor 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 defensor também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais, e muitas vezes superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade dos tanques. Afirmando que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas, equivocadamente lançadas nos LMCs. Disse que o Autuante registrou “ganhos” como lançamentos a título de omissão e não teria registrado as “perdas”, que foram desprezadas. Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, saliento que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC, acima do percentual permitido pela legislação.

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

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

Sobre esta alegação, verifico que assiste razão ao Autuado. Constatou que o citado Auto de Infração, nesta data, já foi inclusive julgado por este CONSEF, conforme Acórdão JJF N° 0083- 01/20-VD. Verifico que o referido PAF possui três infrações à legislação tributária, com a mesma natureza, metodologia de apuração e iguais mercadorias (óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), do presente processo. Entretanto, naquela ação fiscal, o Autuante limitou-se aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, que por esse motivo, os valores inerentes a tais exercícios serão excluídos do presente lançamento. Dessa forma, as ocorrências referentes aos anos de 2015 e 2016, subsistem incólumes e são procedentes.

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

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

mentionado percentual.

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

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

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

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

O fato concreto e relevante é que, apesar dos respeitáveis argumentos apresentados pelo autuado, nada foi comprovado e nem justificado os ditos “ganhos” apurados pelo autuante na sua EFD, Registro 1300, dados estes que foram declarados e registrados pelo próprio e que serviram de base à autuação.

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

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 20.232,74, tendo em vista a adequação da penalidade aplicada do percentual de 100% para o efetivo de 60%.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0203/20-3, lavrado contra **GILVAN A NUNES & CIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 20.232,74**, acrescido da multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE/RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - JULGADORA