

A. I. N° - 269138.0021/23-7
AUTUADO - AUTO POSTO SANTA TERESINHA COM. VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 06/02/2025

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0002-03/25-VD

EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. **2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO.** É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. O Autuado não logra êxito em ilidir a acusação fiscal. **Infrações subsistentes. 3. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. a) FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. b) DIVERGÊNCIAS NA ESCRITURAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.** O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. **Infrações mantidas. Retificada de ofício a multa aplicada nas infrações 04, 05 e 06. Rejeitadas as nulidades arguidas. Negado pedido de diligência/perícia técnica. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 20/08/2023, exige crédito tributário no valor de R\$ 130.776,51, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01. – 004.007.001 – Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrado no LMC/Registro 1300 da EFD. Gasolina C Comum (3201022001), nos meses de julho, setembro a dezembro de 2019, janeiro e fevereiro, abril a junho, agosto a dezembro de 2020, fevereiro a abril e setembro de 2021 e junho de 2022, no valor de R\$ 81.564,34, acrescido de multa de 100%;

Infração 02. – 004.007.001 - Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registra no LMC/Registro 1300 da EFD, ÓLEO DIESEL B S 500 – COMUM

(820101012), nos meses de julho 2019, setembro a dezembro de 2019, janeiro e fevereiro de 2020, abril a julho de 2020 e março de 2021, no valor de R\$ 11.678,45, acrescido de multa de 100%;

Infração 03. – 004.007.001 - Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registra no LMC/Registro 1300 da EFD, Óleo Diesel B S10 - Comum – (820101034), nos meses de julho a dezembro de 2019, janeiro, abril a dezembro de 2020, janeiro a abril, setembro de 2021 e abril de 2022, no valor de R\$ 21.455,40, acrescido de multa de 100%;

Infração 04. – 004.007.002 - Falta de recolhimento por antecipação, 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 desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadoria 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, Óleo Diesel B S10 – Comum (820101034), nos meses de julho a dezembro de 2019, janeiro, abril a dezembro de 2020, janeiro, março, abril e setembro de 2021, no valor de R\$ 1.684,25, acrescido de multa de 100%;

Infração 05. – 004.007.002 - 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 desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadoria 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, Óleo Diesel B S 500 – Comum (820101012), nos meses de julho, setembro a dezembro de 2019, janeiro e fevereiro, abril a julho de 2020 e março de 2021, no valor de R\$ 1.384,08, acrescido de multa de 100%;

Infração 06. – 004.007.002 - 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 desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadoria 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, Gasolina C Comum (320102001), nos meses de julho, setembro a dezembro de 2019, janeiro e fevereiro, abril a junho, agosto a dezembro de 2020, fevereiro, abril e setembro de 2021, no valor de R\$ 11.195,17, acrescido de multa de 100%;

Infração 07. – 016.001.006 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março, junho, agosto de 2020, junho, dezembro de 2021 e março de 2022, sendo cobrado multa de 1% sobre cada nota, totalizando valor de R\$ 1.330,86;

Infração 08. – 016.001.006 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro a abril, julho e agosto, novembro e dezembro de 2022, sendo cobrado multa de 1% sobre cada nota, totalizando valor de R\$ 168,50;

Infração 09. – 016.016.001 - Deixou o contribuinte, de efetuar a “*manifestação do destinatário*” – *confirmação da operação*, referente a operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos pela legislação tributária, no mês de dezembro de 2020, sendo cobrado multa de 1% sobre cada nota, totalizando valor de R\$ 315,46.

O autuado impugna o lançamento fls. 39/68. Afirma que vem, por meio dos seus advogados, dentro do prazo legal, oferecer defesa em relação ao procedimento fiscal, pelos fatos e fundamentos que se seguem.

Explica ser empresa que explora e comercializa – comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, estabelecida na sede do Município de Santa Terezinha – Bahia, onde exerce sua atividade econômica lícita, gerando riqueza, absorvendo mão-de-obra local, e contribuindo com o ICMS e outros tributos. Sintetiza os fatos repetindo a acusação fiscal. Todavia, afirma que a autuação não merece prosperar, pois, destituída de amparo legal, conforme se verá adiante.

Aponta que é um pequeno posto de revenda de combustível e atua na comercialização de derivados de petróleo na condição de substituído tributário, não sendo o responsável direto pelo recolhimento do tributo, o qual é devido uma única vez e, (quando houver operação com transferência de titularidade) não pode haver dupla tributação por suposto excesso de estoque decorrente de erro de lançamento visível a olho nu.

Comenta ser de sabença geral que a comercialização de derivados de petróleo é feita diretamente pelas refinarias e distribuidores de petróleo, não havendo possibilidade de saída de produto sem a documentação fiscal e o recolhimento de tributo é realizado na fonte - substituição tributária, os quais incidirão uma única vez.

Verifica o equívoco quanto às infrações 04, 05, 06, ao imputar multas de 100%, com base no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96. E isto porque, ainda que possível a imputação de multa com base nesse dispositivo, ela não seria de 100% e sim, de 60%. Reproduz este dispositivo.

Sustenta que o Auto de Infração está eivado de nulidade, razão pela qual, não pode subsistir as penalidades que lhe foram imputadas.

Respeitante à infração 07, diz que não traz capitulação idônea, na medida em que não está enquadrada no Regime do Simples Nacional (Convenio S/Nº, de 15/12/70). De sorte que o enquadramento legal apontado pelo Fisco para as multas não lhe é aplicável. Dessa forma, diante das nulidades apontadas não pode prevalecer a imputação das multas impostas, com os erros apontados.

Aponta que segundo avaliação do Auditor Fiscal, todas as EFD foram entregues; não foram escrituradas 9 NF-e de entradas e 32 CT-e de aquisição. Ocorre que essas notas fiscais não escrituradas representam um montante de 33.400 litros de combustível, que não foi levado em consideração pelo Auditor Fiscal, conforme planilha que elabora. Cita as notas fiscais: 5341, 1942, 332036, 102016, 102301, 5083, 7807, 938626, 121866 - totalizando 33.400 l. Mas detectada as incorreções, todos os arquivos foram retificados e transmitidos com a correção do registro 1300 (LMC) e as demais correções.

Aduz que com relação às NF-e de entradas de combustíveis, apontadas como recebidas sem o evento "*confirmação da operação*", foi feito a ciência da operação em 10/12/2020 às 10:31:47-03:00, porém, por um erro operacional, não foi feita a confirmação da operação.

Sobre a movimentação de combustíveis, não foram apresentados os registros 1300 das EFD de 03/2020. E, naqueles apresentados, no campo "*VOL_ENTR*", houve 20 erros na data da entrada efetiva e uma entrada sem a NF-e correspondente. Afirma que constatado o equívoco, com base nas notas de entradas, estoque inicial e estoque final do período, e com as informações extraídas dos encerrantes do período, foram efetuadas as correções no Registro 1300/LMC e apresentado no arquivo de retificação.

Aduz que o Auditor fiscal também aponta que no campo "*Vol. – Entrada*" houve 20 erros de lançamento na data de entrada efetiva de produtos. Elaborou planilha com as notas lançadas com data errada. Aponta que conforme planilha citada, o volume de litros de combustível lançados com data errada representa um montante de 103.600,83 l, que somados às notas fiscais não escrituradas no montante de 33.400 litros, equivale ao suposto montante apurado pelo fisco. Se vê

então, o equívoco em que labora a fiscalização, pois, levou em consideração apenas, os volumes de entrada - *Val-Aj-Ganho*, sem levar em conta que ao lançar as notas de entradas do período, informa a data de movimentação menor que a data de emissão da nota.

A guisa de exemplo cita: data de emissão da nota – 03.08.2021, entrada informada 02.08.2021. Este fato gerou um estoque fictício de ganhos e de perdas, mas o auditor fiscal considerou apenas os volumes de entrada - *Val-Aj-Ganho*, sem considerar as entradas e saídas nas datas anteriores. E isto, o levou a entender de que houvera entradas de produtos desacompanhadas de documentos fiscais, o que não é verdadeiro. O fato é que a fiscalização ao apontar o saldo de estoque tomou por base apenas o volume apresentado na escrituração, sem ponderar que houve entradas no dia anterior acobertadas com notas fiscais. Mas, efetuada as correções nas datas de entrada dos produtos, se vê que não houve nenhuma entrada de produto sem a respectiva nota fiscal e não apresenta o saldo de estoque a que alude a fiscalização. A hipótese é de mero erro de lançamento, como ele próprio reconhece.

Diz que o Auditor Fiscal alega ainda, que utilizando o art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98, encontrou omissões de entradas de 126.593,04 litros de combustíveis com base no campo "VAL_AJ_GANHO" do registro 1300 das EFD. Reproduz o artigo 10 citado.

Como exposto, devido aos lançamentos de entradas de produtos com data errada no registro 1300, nele aparece volumes de entradas (ganhos) e volumes de saídas (perdas), que não condiz com a realidade. Com a correção desses lançamentos essa omissão de entradas não procede, pois, todos os lançamentos de combustíveis de entradas, constam as notas fiscais de entrada, conforme se constata dos arquivos de retificação substituto. Entretanto, a fiscalização levou em consideração apenas, o saldo de medição relativamente ao ganho volumétrico, não observando como ele próprio afirma, de que houve 20 erros de lançamento na data de entrada efetiva de produtos no campo "*Vol – Entrada*".

Sustenta que o fato é que inexistente entrada ou saída de produtos no LMC, sem a devida nota fiscal e não procede a afirmação de omissões de entradas de 126.593,04 litros de combustíveis com base no campo "VAL_AJ_GANHO" do registro 1300 das EFD. O ganho volumétrico do estoque de combustível apontado decorreu de erro de lançamento das notas fiscais de entrada do produto no tanque. Com isso, um dia gerava sobra e no dia posterior falta no estoque. Mas esses fatos, embora reconhecidos como erros de lançamentos, não foram levados em consideração pela fiscalização. Na medida em que nunca houve entrada de produtos desacompanhados de notas fiscais e sem o devido registro na escrita fiscal. A hipótese é de aplicação do quanto estabelece o art. 11 da Portaria SEFAZ nº 445/98, e não de cobrança de ICMS, o que demonstra o equívoco do Autuante.

Comenta que no que tange ao saldo de estoque positivo se fosse possível desconsiderar os erros de lançamento e a natureza do produto (combustíveis), a tributação sobre estoque positivo somente será possível quando inexistir a figura do substituto tributário, pois, implicaria em *bis in idem* e enriquecimento sem causa do Erário. Mas na hipótese vertente dos autos, trata-se de combustíveis, onde a cobrança do ICMS não pode ser cumulativa e é cobrada uma única vez na figura do substituto tributário (refinarias e distribuidores), conforme disposição constitucional. O fato de a empresa apresentar um suposto estoque de produtos derivados de petróleo superior às entradas de produtos, por si só, não caracteriza sonegação fiscal a ensejar a cobrança de ICMS e multas, alguns fatores podem ter contribuído para o aumento do estoque de produtos: Erro na escrituração e foi o que efetivamente ocorreu.

Diz que também não se pode perder de vista, que da leitura do encerrantes das bombas sempre haverá um saldo positivo no estoque físico. E isto se dá em face de que os postos de venda de combustíveis são obrigados pelo INMETRO e pela ANP a procederem aferições diárias nas bombas, da mesma forma as empresas de manutenção que periodicamente fazem manutenção preventiva e corretiva nos equipamentos.

Comenta que se tomarmos por base apenas uma bomba de combustível, no período de 5 (cinco) anos temos: $1.825 \text{ dias} \times 201 = 36.5001$ (aferições diárias) + 500 l (duas aferições anuais pelo INMETRO) + 500 (relativo a 3 manutenções anuais) teremos então: 38.500,00 litros de combustível a mais no estoque físico e um volume menor no encerrantes. E isso sem contar com as aferições procedidas pela ANP. Observa que a capacidade de armazenamento da empresa é de apenas 30.000 litros. O posto possui 05 bicos, distribuído em 03 tanques, cada um com capacidade de 10.000 litros. De modo que a mensuração de estoque não pode ser levada isoladamente – estoque e LMC.

Observa que o valor atribuído pelo Fisco como supostamente apropriado, não pode ser confundido com a suposta sonegação fiscal em face da condição do Autuado de substituído tributário, já que não há a mínima possibilidade de derivados de petróleo ser comercializado sem o recolhimento prévio dos tributos e não pode ser taxado pela falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros (refinarias e distribuidores) e apresentar um estoque fictício decorrente de erros de lançamento. Em suma, a autuação se encontra alicerçada na suposta hipótese de aquisição de produtos desacompanhada de documentação fiscal e sem a escrituração das entradas das mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária. E a apuração se deu apenas, em função da verificação volumétrica.

Pergunta se aos olhos do Fisco na condição de responsável solidário e diante da ausência de recolhimento do tributo por antecipação tributária seria ele devedor de tributos. Responde que obviamente que não. Ou seja, o fisco parte do pressuposto de um excesso de estoque sem a devida escrituração e com base nesse estoque pretende lhe tributar, sem que ocorresse o fato gerador (circulação). Sobre o tema cita o art.155 da Carta Magna em relação ao ICMS.

Aduz que o principal fator que leva a uma variação no estoque de combustíveis é sem sombra de dúvida a ausência de uma metodologia confiável à mensuração, sem contar com outras variáveis que impactam no resultado. Observado atentamente o que consta do Auto de Infração, há clara contradição, pois, afirma que se omitiu na escrituração de aquisição de produtos e aferiu um estoque sem considerar que houve erros na escrituração explicitamente reconhecido pelo Fisco.

Afirma que a tributação sobre estoque de mercadorias – antecipação tributária, só é possível quando não haja a figura do substituto tributário, o que na hipótese não se verifica, pois, o Autuado não é substituto tributário, mas sim, substituído. Entretanto, de se vê que a aludida antecipação tributária em face de estoque carece de disciplina em lei complementar para que seja validamente implantada, pois, em apertada síntese: A tributação de estoques deve ser entendida dentro do escopo do art.155, § 2º, XII, da CR/88, posto que assim como a substituição tributária, consubstancia hipótese de adiantamento de imposto, antes da efetiva ocorrência do fato tributável que também encontra suporte no art. 150, § 7º da Constituição.

Ressalta que a lei nº 7.014/96, apresenta-se no particular, com tintas de inconstitucionalidade conforme disposto no art. 4º, I, § 4º, e inciso IV, conforme reproduz. Já o Regulamento do ICMS no art. 278, determina a suspensão da incidência do imposto sempre que a ocorrência do fato gerador fique condicionada a evento futuro e incerto.

É a hipótese, pois, diante dos erros de lançamento na escrituração não poderá haver o fato gerador do ICMS, que é a circulação, na medida em que o suposto estoque de produto apontado pelo fisco é inexistente, razão pela qual esse suposto estoque de produto não circulará, não haverá transferência de titularidade. Comenta que ainda que possível à tributação de estoque (dependente de Lei Complementar), ela não trata a tributação de estoques de regime de substituição tributária, mas sim, de antecipação sem substituição. Contudo, restou enfatizado que há necessidade de lei complementar prevendo as normas gerais aplicáveis a essa sistemática, atribuindo-lhe a inexorável validade. Mas não é possível tributar estoque quando o produto está sujeito à substituição tributária.

Observa que a tributação de estoques não é regime especial de substituição tributária. Trata-se, pois, de sistema de recolhimento antecipado sem substituição, pois dispensa a realização de

operação que se prestaria à condição de fase preliminar para o pagamento do negócio jurídico subsequente, inexistindo, assim, as figuras do substituto (responsável) e substituído (contribuinte). Portanto, verifica-se a total insuficiência da lei estadual em instituir a tributação de estoques porque os atos normativos expedidos pelo Poder Executivo não podem ser instituídos ao revés da reserva legal.

Assim, entende patente a inconstitucionalidade da Lei nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia no particular. A propósito aponta a contradição entre esta Lei e o que dispõe a Súmula 166/STJ e o decidido na ADC/49 do STF.

De acordo com a legislação pertinente e analisando a sistemática da substituição tributária na hipótese aqui apresentada, destaca que independentemente do número de operações subsequentes ou dos preços praticados até a última operação fiscal, não haverá, em regra, valores a mais a cobrar nem a restituir.

De sorte que o ICMS é antecipado pela refinaria, que vende combustíveis para vários distribuidores que irão realizar vendas aos postos e estes, por sua vez, revendem aos consumidores. Desta forma, o substituto tributário (refinaria) é quem faz a destinação do ICMS recolhido antecipadamente, com embasamento nas informações que deverão ser prestadas pelos adquirentes do produto, na qualidade de substituídos; logo, a própria refinaria repassa os valores devidos a cada unidade da Federação.

Em reforço à sua tese, diz que o Auditor Fiscal afirma textualmente que a autuação *“trata de omissão de entradas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas”*. Mas não diz se houve saídas de produtos, que é o fato gerador do tributo. E também reconhece que houve diversos erros de lançamento nas entradas de produtos. É de sabença geral, que a comercialização de derivados de petróleo é feita diretamente pelas refinarias e distribuidores, não havendo possibilidade de saída de produto sem a documentação fiscal e o recolhimento de tributo é realizado na fonte - substituição tributária, os quais incidirão uma única vez - (regime monofásico).

Aduz que sem dúvida o cerne da autuação é a divergência das informações no estoque da medição, obrigatoriamente realizada pelo Autuado, 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).

Por este motivo, é que também soa inadequado discutir “perdas” e “ganhos”, pois o que a fiscalização acusa são indicativos de entradas não acobertadas por documentação idônea e que alcançam patamar superior ao das diferenças provocadas por causas naturais, mas não aponta saídas dessas entradas e nenhum outro elemento a corroborar a sua tese de aquisição de produtos sem cobertura fiscal. Inclusive, não está livre de ser fulminada por prova em sentido contrário, como demonstrado após as retificações procedidas na EFD (LMC) e no vultoso volume de combustível apontado pelo Fisco que deu suporte à autuação, que sem a observância de outros fatores elidiriam esta presunção de entradas de produtos a descoberto de documentação fiscal.

Observa que o Fisco aponta apenas entradas, mas não aponta as saídas desses produtos. De sorte que sintetizando, toda prova da autuação deriva de uma presunção em relação ao fato ao qual está relacionada. Mas essas diferenças do estoque podem ser consideradas com elevado grau de certeza que dela repercute? Obviamente que não. Por isso, o que precisa ser avaliado é se esta reflete uma das hipóteses que admitem levar a efeito uma autuação, diante das circunstâncias reais dos fatos em si.

Diz que 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 leve presunção, que pode ser ilidida por outras provas, como as que se apresentam nas razões defensivas da Autuada. A fiscalização utilizou 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.

Assim, para os olhos do fisco, em princípio, o que existe é omissão, salvo prova em contrário, já que baseada numa declaração presumida 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.

Frisa que o Autuante se utilizou apenas de um dos dados registrados no LMC (GANHO), criando quantidades absurdas de omissões de entradas sobre o LMC/EFD, levando a efeito autuação inteiramente desprovida da base legal. Não observou que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de indício de alguma irregularidade, quando apresentassem quantidades “excessivas”. O roteiro aplicado pela fiscalização para aferição de omissões de entrada, não se encontra validado em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes aos fatos geradores.

Repete, que em vários dias do período fiscalizado o registro do estoque físico do LMC fechou com ganhos volumétricos em face de que as notas fiscais de entradas foram registradas com datas erradas (anterior ou posterior ao evento de entrada) gerando um saldo positivo fictício a exemplo: (data de emissão da nota – 03.08.2021, ao darem entrada informaram 02.08.2021. Esse fato gerou um estoque fictício de ganhos em um dia e perda em outro. Mas esses erros foram devidamente retificados, conforme documentos que acosta ao processo. De modo que presunção de entradas de produtos sem cobertura fiscal, mediante apuração volumétrica de estoque constante no LMC, não pode ser levada isoladamente para suporte à autuação.

Frisa que há insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do direito de defesa, bem como, de inexistir nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada e de que para se chegar à conclusão reportada no Auto de Infração acima referenciado, só dois caminhos poderiam ser adotados: efetiva auditoria de estoques ou flagrante de recebimento de mercadorias sem NF e sem a retenção do imposto. Entretanto, não houve auditoria e muito menos flagrante de recebimento de produtos sem a retenção do imposto e a perícia ora requerida pode desnudar a autuação.

Comenta que a autuação partiu da presunção de aquisição de produtos (combustível) de terceiros sem documentação fiscal, o que fica de logo veementemente negado pela Autuada nesta oportunidade.

Ao ser deferido o pleito do Autuado de realização de perícia, para comprovação dos fatos articulados nesta defesa e demolir a tese de presunção de aquisição de produtos desacompanhada de documentos fiscais, entende que sem dúvida, a Junta Julgadora saberá com proficiência valorar as provas trazidas na defesa para julgar inteiramente improcedente a autuação.

Sustenta que 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.

Comenta que 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, para que se possa vincular cada informação à coluna correta, pois são gerados como “valores separados por vírgulas” é a expressão que define os arquivos de formato/extensão “.CSV”,

utilizados para armazenar dados, por ser suportado por diversos aplicativos, porém, só se tornam “legíveis” (após a adequada importação/exportação). E em assim sendo, o presente Auto de Infração não constitui crédito tributário por presunção aferível somente pela variação volumétrica do combustível, outros fatores deviam ser levados em consideração, mormente o comparativo do LMC com os encerrantes das bombas e outros elementos contábeis, sobretudo os erros de lançamento. Esses fatos por si só, levam a nulificar as infrações imputadas ao Autuado ou a sua insubsistência. É o que se espera no julgamento do presente apelo.

Afirma que não se pode perder de vista, que prevalece em nosso sistema jurídico, o princípio da especialidade, segundo o qual, diante de um eventual conflito aparente entre normas, a lei especial deverá prevalecer em relação à norma geral, na qual deve prevalecer a que contenha os elementos denominados “especializantes” que melhor identifique o caso concreto.

E isto decorre de que o princípio da especialidade tem a finalidade específica de evitar o “*bis in idem*” e ocorre apenas no confronto concreto das leis que definem o mesmo fato. O princípio da especialidade determina que se afaste a lei geral para aplicação da lei especial.

Aduz que não resta dúvida quanto a inconstitucionalidade e a necessidade de afastamento ao caso presente, da Lei nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, que deu suporte à autuação. Ademais, todas as operações de entradas de produtos efetuadas pelo Autuado foram acobertadas por nota fiscal, o que seria constatado pelo Autuante, se a ação fiscal tivesse se pautado em informações das próprias distribuidoras de combustíveis e levado em consideração os erros de lançamentos.

Diz que desde a origem, na constituição do suposto crédito tributário, nota-se a fragilidade da Autuação, quando da capitulação da atividade da Autuada escorou-se o Fisco estadual nos seguintes fundamentos: - Entrada de produtos sem documentação fiscal. Omissão de lançamento na aquisição de produtos. Apuração e tributação de estoque fictício decorrente de erro de lançamento e sem que houvesse circulação e transferência de titularidade. Traz fundamentos legais inaplicáveis à hipótese dos autos. Aplicação de multas fora das hipóteses legais. Nesse sentido, lembra as lições do Prof. Ruy Barbosa Nogueira.

Afirma que o princípio da vedação do confisco opera como garantia, assegurada ao contribuinte, de preservação do seu patrimônio, diante do ente tributante, que pretende absorver parcela expressiva do patrimônio e da renda da Autuada, decorrente da cobrança de imposto indevido. Entretanto, o Fisco Estadual faz tábula rasa desse princípio ao desvirtuar as atividades da Autuada, impondo-lhe uma carga tributária que sabe indevida. O critério confiscatório da exação fiscal está exatamente em ignorar a realidade da documentação contábil e fiscal da Autuada, desconhecer a realidade de mercado das atividades que cercam a empresa autuada, impondo-lhe uma carga tributária excessiva e indevida.

Entende que no presente caso, o caráter confiscatório é ostensivo, “*salta aos olhos*”: um só e único fato – desconsiderar que a Autuada atua na revenda de derivados de petróleo na condição de substituída e não como substituto tributário. Dos erros na escrituração e apuração de estoques totalmente fora da realidade da empresa. E de que o ICMS devido sobre combustíveis só pode ser cobrado uma única vez, por imposição constitucional.

Aduz que o efeito de confisco e a ofensa ao princípio da capacidade contributiva restam nitidamente configurados, não só pelo valor, nada razoável, do imposto exigido, mas também pela inexistência de prova que dê suporte à presunção. Na verdade, a Fazenda Estadual pretende fazer prevalecer tese que caracteriza a exigência do ICMS como base em criação de aquisição de produtos desacompanhada de documentos fiscais em face de um suposto estoque decorrente de erros de lançamentos – fictício, onde jamais poderá haver a circulação de produto, transferência de titularidade, pois inexistente. Embora não o diga expressamente, porém é o que deflui dos fundamentos e dos métodos utilizados e apresentados no bojo da autuação.

Assevera que melhor sorte não assiste ao Autuante no que se refere às multas aplicadas, pois, sem a obrigação principal não há que se falar no acessório dele decorrente, Além do que elas não oferecem capitulação idônea como visto alhures.

Isso posto, requer a reforma integral da autuação, para cancelar/anular e ou tornar insubsistente o Auto de Infração atacado, por cobrar ICMS e multas por um suposto estoque decorrente de erro de lançamento e omissões de lançamento.

Requer ainda, que seja realizada perícia fiscal nos termos do art. 123, § 3º c/c 145, diante da evidência de erros e da complexidade da matéria em questão, protestando pela apresentação de quesitos e indicação de assistente técnico, quando do seu deferimento.

De igual modo, requer prazo de 30 (trinta) dias para juntada de novos documentos em face da impossibilidade de sua apresentação nesta oportunidade, por motivo de força maior.

Requer por fim, seja declarado a nulidade da autuação, ou, se assim não for considerado, inteiramente improcedente, com o consequente arquivamento do processo a que deu origem, protestando por todos os meios de prova admitido, como juntada de novos documentos, perícia fiscal e o que necessário vier a se fazer.

O Autuante presta informação fiscal fls. 103/107. Diz que, vem esclarecer todos os pontos contestados pelo contribuinte em sua impugnação, redarguindo de forma específica e fundamentada cada questionamento apresentado - tudo nos termos do artigo 127 do RPAF/99.

De imediato, esclarece que o controle da movimentação de combustíveis é feito pelo próprio posto revendedor e envolve inúmeras medições e anotações (Registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360 e 1370 da escrituração fiscal digital - EFD).

Explica ser o posto revendedor que, para cada bico de abastecimento, anota o valor da leitura final no fechamento do bico, o valor da leitura inicial, na abertura do bico e as suas eventuais aferições, subtraindo do primeiro valor os outros dois, para determinar o valor das saídas pelo bico de abastecimento. É o posto revendedor que, para cada tanque, mede o estoque no início, anota o volume recebido e mede o estoque no final em cada dia. É o posto revendedor, então, que subtraindo o estoque final, do estoque inicial, somado às entradas e subtraído das saídas anota a diferença como ganho quando positiva, ou como perda, quando negativa. É o posto que consolida essas entradas e saídas, bico por bico e tanque por tanque, encontrando os ganhos e perdas anotados no registro 1300 da EFD.

Ressalta que esse é um trabalho complexo feito pelo próprio contribuinte e totalmente baseado em valores medidos pelo próprio contribuinte. Agora, essas informações da EFD foram minuciosamente analisadas no procedimento de fiscalização, inclusive, cotejando-as com os documentos fiscais eletrônicos fornecidos pela SEFAZ, quando da especial atenção às NF-e de aquisições de combustíveis, pois os volumes de entradas registrados na movimentação de combustíveis na EFD (VOL_ENTR) devem corresponder a uma ou mais NF-e de entradas.

Para melhor visualizar eventuais erros existentes nos registros das datas de entradas de combustíveis, utiliza as planilhas "1300+E_NF-e" e "1300+E_EFD" – conforme a pasta do *Excel* juntada ao PAF. A primeira, revela se as entradas indicadas no Registro 1300 correspondem a alguma NF-e de aquisição de combustíveis; já a segunda, evidencia as entradas de combustíveis efetivamente registradas na EFD.

Como exemplo, diz que pode suceder que uma nota fiscal seja registrada com a sua data de entrada física equivocada, isto é, sem que tenha ocorrido de fato a entrada dos combustíveis nos tanques nesse dia. Como não houve efetivamente essa entrada, com a leitura do estoque de fechamento, surgirá uma "perda" no controle da movimentação dos combustíveis no exato valor dessa entrada que não ocorreu. Tabela 1.

Também, pode ocorrer que uma entrada tenha efetivamente ocorrido com nota fiscal, mas que essa não tenha sido registrada. Nesse caso, o estoque escritural ficará diminuído do valor dessa

nota e com a medição do estoque físico no final do dia, a movimentação de combustíveis indicará um *ganho*, no exato valor da nota entrada e não registrada. Tabela 2.

Ainda, pode acontecer uma combinação desses dois erros: quando uma nota de entrada é escriturada no dia errado. Surgem, então, uma entrada escritural sem entrada física e uma entrada física, sem nota fiscal nas datas em que ocorrerem - Tabela 3.

Explica que na revisão realizada, pelas informações contidas nas NF-e e nas EFD, encontra alguns casos que se encaixam nessa última hipótese - conforme planilha “*ER_DT_FECH*”. A planilha “*CR_DT_FECH*” indica as correções feitas com a mudança da data da entrada do combustível das notas fiscais indicadas.

Observa que a existência desses erros no registro das notas fiscais de aquisição de combustíveis torna claro que foram feitas medições diárias, que elas são independentes entre si e que o controle feito em um dia não interfere em outro. Mais ainda, esses erros, paradoxalmente, corroboram a correção do controle da sua movimentação de combustíveis e das medições feitas pelo posto revendedor para esse controle. Nota que, quando houve o registro da entrada no dia errado, justamente por causa das medições feitas corretamente, surgiram os valores de perdas no dia em que a nota foi registrada, mas que não houve a entrada física, e os valores dos ganhos no dia em que ocorreu a entrada física sem que houvesse a entrada escriturada. Além disso, comparando as planilhas “*1300+E_NF-e*” e “*1300+E_EFD*”, percebe que havia dias com entradas registradas na EFD, sem NF-e correspondente.

Na primeira hipótese foi que não havia considerado todas as NF-e, mas, verifica que esse não era o caso. Então, com as informações dessas NF-e, percebe que essas notas foram registradas antes mesmo da sua emissão e saída da distribuidora. Por exemplo, a NF-e de *chave* 29210828089162000167550050000000061300650159 foi emitida no dia 30/08/2021, saiu às 06:50:15h desse mesmo dia, mas foi despejada nos tanques da impugnante no dia 27/08/2021, três dias antes. Como essa nota, houve outras 18, também saídas para descarga no passado - conforme planilhas “*E_INI_dSaiEnt*” e “*ER_VOL_ENTR*”.

Conforme a hipótese do Autuado de simples erro de escrituração, quando há entrada apenas escritural anotada em *VOL_ENTR*, ocorre o surgimento de *VAL_AJ_PERDA* com esse valor (Tabela 1), já que o volume não estaria fisicamente no tanque quando da medição do *FECH_FISICO* e o *ESTQ_ESCR* ficaria majorado pelo volume equivocadamente anotado nesse dia.

Apona que examinando a planilha “*ER_VOL_ENTR*”, se vê que isso não aconteceu. E como o *ESTQ_ABERT*, o *VOL_SAIDAS* e o *FECH_FISICO* são medidos pelo próprio contribuinte, com base nesses fatos conhecidos, pode-se concluir, que houve entradas físicas de combustíveis nos dias indicados nessa planilha. Ora, tendo havido entrada de combustível, ela deve ser justificada pelas notas que a impugnante possui. Busca, então, outra nota fiscal que pudesse ter acobertado essa entrada, mas não encontra nenhuma. Sendo assim, não existindo qualquer documentação que corresponda ao volume entrado nos tanques, só se pode concluir que houve entrada sem a NF-e necessária.

Isso posto, afirma que fez as correções dessas movimentações e as indica na planilha “*CR_VOL_ENTR*”. Nessa correção manteve os valores medidos pelo posto e elimina a entrada, porque ela não tem documentação. Por fim, anota as correções acima na planilha “*CR_1300*”, que utiliza para os cálculos dos valores devidos pela impugnante.

Aduz que como defesa, a impugnante alega que este trabalho estaria baseado em uma escrituração fiscal errada. Ela, de fato, chegou a apresentar arquivos retificadores das EFD nos dias 21, 22 e 23 de outubro de 2023; isto é, após a lavratura do auto de infração. Ocorre que essas alterações feitas pela autuada indicam valores completamente diferentes daqueles originalmente apresentados ao fisco e utilizados na revisão fiscal. Por exemplo, no dia 23/09/2021, conforme a planilha “*ER_VOL_ENTR*”, o valor do *ESTQ_ABERT* para a *gasolina comum* foi de 3.570 litros e o do *VOL_SAIDAS* foi de 2.341,319 litros e o do *FECH_FISICO* foi de 11.228,681 litros. Já no arquivo com

as correções da EFD de 09/2021, esses valores são de 4.767,731 litros, 2.444,484 litros e 2.323,247 litros - medições totalmente diferentes.

Nota, também, que o valor da leitura final do contador no fechamento do bico, e o valor da leitura inicial do contador na abertura do bico, são completamente diferentes, em ambos os bicos. Não se trata, portanto, de uma EFD retificadora, mas verdadeiramente de uma nova EFD. Ressalta que nenhum documento foi apresentado que justificasse erros nas leituras e cabe à impugnante demonstrar *"com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos"* (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. Isso não foi feito.

Em outra linha de argumentação, a impugnante alega, equivocadamente, que as *"notas fiscais não escrituradas representa um montante de 33.400 litros de combustível, que não foi levado em consideração"*. O exame da planilha "1300+E_NF-e", demonstra que todas as notas fiscais eletrônicas foram levadas em consideração na análise da movimentação de combustíveis do posto revendedor. E para eliminar qualquer dúvida, pode-se examinar a planilha "E_NF-e" e verificar que as notas efetivamente correspondem à VOL_ENTR anotados na movimentação de combustíveis do contribuinte. Por exemplo, no dia 08/09/2020, apenas a NF-e nº 827720 de 8.000 litros de *gasolina comum* resultou numa entrada nos tanques. No entanto, as NF-e nº 102016, 102301 e 5083, não tiveram seus produtos despejados nos tanques do posto.

Assevera que também equivocada é a alegação feita pela impugnante de que as aferições das bombas gerariam erros no controle da movimentação de combustíveis. Entretanto, essas aferições são consideradas no Campo 10 do Registro 1320 da EFD - VOL_AFERI, aferições da bomba, em litros.

Afirma que a impugnante declara, ainda, que *"é um pequeno posto de revenda de combustível e atua na comercialização de derivados de petróleo na condição de substituto tributário, não sendo responsável direto pelo recolhimento do tributo"*. Contudo, conforme o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, no caso, o posto revendedor. Dessa forma, o posto, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

E, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foram trazidos ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS da substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos. Ressalte-se que a entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e, não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Sobre a escrituração dos documentos fiscais de entradas, a autuada afirma que *"não está enquadrada no Regime do Simples Nacional"*. Contudo, a Infração é caracterizada pela *"mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal"* - art. 42, IX, Lei 7.014/96. Dessa forma, como as entradas de mercadorias (NF-e) e de serviços (CT-e) deveriam ter sido registradas na sua EFD, mas não foram, deu-se a cobrança dessa infração.

Quanto à Infração 16.16.01, a autuada confessa que foi feito a ciência da operação em 10/12/2020 às 10:31:47-03:00, porém, por um erro operacional não foi feita a *"Confirmação da Operação"*. Desse modo, ela ratifica que não realizou o evento obrigatório da NF-e.

A impugnante também ataca a legislação aplicada na autuação. Diz ser *"patente a inconstitucionalidade da Lei nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS/BA"*. Contudo, de acordo com o art.167, I, RPAF/BA, não se inclui na competência dos Órgãos Julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Prossegue afirmando, que para a impugnante, a autuação "*partiu da presunção de aquisição de produtos (combustível) de terceiros sem documentação fiscal*" e que foi "*baseada apenas em suposições e não em fatos que comprovadamente tenham ocorrido*". Entretanto, frisa que a autuação se baseou em fatos conhecidos, aliás, em medições escrituradas pelo próprio posto revendedor, que alega que estariam erradas, mas que não anexou qualquer documento demonstrando tal alegação.

Como consequência dos seus argumentos, a autuada crê que houve "*excesso de cobrança do imposto, fundado em motivos ilegais, abusivos e confiscatórios*" e que, por isso, as multas seriam nulas. Mas, nenhum dos argumentos da impugnante se sustenta, donde a cobrança dos valores de imposto e as multas devem ser mantidas.

Por fim, a impugnante alega que "a multa das infrações 4, 5 e 6 deve ser de 60% e não, de 100% como indicado no auto de infração".

Sobre esta alegação, afirma que de fato, tem razão a autuada quando reclama que a multa da Infração 04.07.02 deve ser de 60% e não de 100%, como no auto de infração. Explica que esse é um problema que decorre de uma falha do Sistema de Lavratura de Créditos Tributários (SLCT) da SEFAZ.

Cabe registrar, na sessão de julgamento, a presença do patrono do Autuado, Dr. Pedro Marcos Cardoso Ferreira, OAB/BA nº 7.606 e do Auditor Fiscal Autuante, Jefferson Martins Carvalho que realizaram a sustentação oral.

VOTO

Embora não tenha sido fundamentado objetivamente motivos prejudiciais a legalidade do presente Auto de Infração, após analisar as peças componentes do presente PAF, verifico que os aspectos formais de todas as infrações registradas pela fiscalização foram devidamente atendidos e as irregularidades apuradas estão formalmente caracterizadas. O Autuado tomou ciência de que seria fiscalizado conforme Termo de Início via DT-e, fl.08. Consta dos autos, além dos demonstrativos de todas as infrações, o termo de entrega destes demonstrativos ao autuado, fl. 08/verso, a 34, juntamente com cópia eletrônica do termo de entrega do auto fl.37.

Dessa forma, foi oportunizado ao defendente, o contraditório e a ampla defesa, sem qualquer cerceio ao seu direito constitucional. Ademais, pelo teor de sua defesa, constata-se claramente, que entendeu do que foi acusado, citando inclusive documentos fiscais constantes do levantamento para rebater as irregularidades apuradas.

Na sessão de julgamento, em sustentação oral, o patrono do Autuado arguiu nulidade, sob a alegação de que não teria tomado ciência da Informação Fiscal prestada pelo Autuante, o que teria cerceado seu direito de defesa.

Sobre esta alegação, observo que nos termos do artigo 127, § 7º do RPAF/99, o procedimento cobrado pelo defendente só deverá ocorrer, se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos, novos demonstrativos ou levantamentos, o que não aconteceu no presente caso.

Nessa esteira, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração. Encontram-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários exigidos, não estando o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18, do RPAF/BA, para que se decrete sua nulidade.

A respeito do pedido de dilação de prazo por mais 30 (trinta) dias, para juntada de novos documentos, não acolho esta pretensão, considerando que nos termos previstos na legislação de regência foi concedido ao Autuado o prazo de 60 (sessenta) dias para realizar sua defesa. No entanto, em respeito ao princípio do informalismo inerente ao processo administrativo fiscal,

observo que poderia o defendente trazer a luz deste processo possíveis provas que disse ter em seu poder, o que até esta fase processual não ocorreu.

Os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte dos Julgadores para decisão sobre a lide. Com relação ao pedido de realização de perícia, a mesma tem a finalidade de esclarecer fatos eminentemente técnicos, a ser realizada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o que não é o caso da situação que se apresenta, por não ser necessário conhecimento especializado para o deslinde da questão. Assim, indefiro o pedido de diligência/perícia técnica, com fulcro no art. 147, incisos I e II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal –RPAF/99.

No mérito, o Autuado foi acusado de falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrado no LMC/Registro 1300 da EFD, para os produtos, *Gasolina C Comum (3201022001)*, *Óleo Diesel B S 500 – Comum (820101012)*, e *Óleo Diesel B S10 - Comum – (820101034)* – infrações 01, 02 e 03.

Nas infrações 04, 05 e 06, o Autuado foi acusado de falta de recolhimento do ICMS por antecipação, 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 desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadoria 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, dos produtos, *Gasolina C Comum (3201022001)*, *Óleo Diesel B S 500 – Comum (820101012)*, e *Óleo Diesel B S10 - Comum – (820101034)*.

Estas infrações serão apreciadas conjuntamente, conforme realizado pelo defendente em sua impugnação.

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

Ressalto que o demonstrativo elaborado pelo Autuante indica o volume disponível, os ganhos registrados pelo Contribuinte, o limite estabelecido pela SEFAZ (1,8387% x Volume Disponível) e a omissão de entrada, que corresponde à quantidade que ultrapassou o referido limite.

Verifico também, que no cálculo do imposto, é indicado o total das omissões apurado no demonstrativo do item anterior, sendo indicados, custo médio, alíquota, base de cálculo, imposto devido, e o Impugnante não apontou qualquer divergência em relação aos dados numéricos constantes nos mencionados demonstrativos, que não afetam a compreensão do autuado sobre a acusação fiscal que lhe foi imputada, conforme se depreende do teor das razões defensivas.

No presente caso, o contribuinte na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do 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.

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

Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exhibir 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 for apurada, o que gerou a exigência do presente Auto de Infração.

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 após início da ação fiscal, a retificação da EFD.

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

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

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

Neste cenário, 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, à época da ocorrência dos fatos. 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 159/2019, alterou a Portaria nº 445/1998, 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).

Ressalto 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 termos escriturais, equivalem à 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 a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se procedimentos mais efetivos e específicos de apuração nos processos de fiscalização.

O defendente alegou, que está sendo exigido que pague tributo sobre a presunção de omissão de receita, sem que tenha sido verificado os seus livros e documentos fiscais e sem a perquirição da busca da verdade real.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Como já mencionado neste voto, 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.

No presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado é a omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário. O fundamento da autuação não é a “presunção”, estampada no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96. Neste caso, a responsabilidade tributária ora discutida, não é fruto de “presunção”, mas enquadra-se corretamente, no art. 10, I, “a” e “b” da Port.445/98.

O defendente afirmou, que entende patente a inconstitucionalidade da Lei nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia que deram suporte a presente autuação.

Sobre esta alegação, ressalto que não se inclui na competência dos Órgãos Julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o art. 167 do RPAF/99.

Observo que neste processo, o defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos de 2019 a 2022, e somente ao ser autuado, no ano de 2023, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive realizando alteração de sua EFD.

O defendente alegou, que existiriam documentos fiscais de entradas, não relacionadas no levantamento fiscal, anotando a existência de notas fiscais não escrituradas que representam um montante de 33.400 litros de combustível, e que não foi levado em consideração pela fiscalização. Disse ainda, que ocorreram erros de escrituração, relativamente a data da nota fiscal de entradas e aquela registrada em seu LMC na EFD.

O Autuante em sede de informação fiscal, declarou ter procedido a uma revisão dessas informações da EFD que foram minuciosamente analisadas no procedimento de fiscalização, inclusive, cotejando-as com os documentos fiscais eletrônicos constantes do banco de dados da SEFAZ, com especial atenção às NF-e de aquisições de combustíveis, pois os volumes de entradas registrados na movimentação de combustíveis na EFD (VOL_ENTR) devem corresponder a uma ou mais NF-e de entradas.

Explicou que para melhor visualizar eventuais erros existentes nos registros das datas de entradas de combustíveis, utiliza as planilhas "1300+E_NF-e" e "1300+E_EFD" – conforme a pasta do Excel juntada ao PAF. A primeira, revela se as entradas indicadas no Registro 1300 correspondem a alguma NF-e de aquisição de combustíveis; já a segunda, evidencia as entradas de combustíveis efetivamente registradas na EFD. Citou exemplos.

Esclareceu que na revisão realizada, pelas informações contidas nas NF-e e nas EFD, encontrou alguns casos da hipótese alegada pela defesa, que conforme planilha "ER_DT_FECH", cujo demonstrativo "CR_DT_FECH" indica as correções feitas, com a mudança da data da entrada do combustível das notas fiscais indicadas. Concluiu pela não existência de qualquer documentação que corresponda ao volume entrado nos tanques, alvo da autuação, portanto, se confirmou a entrada de combustível sem a correspondente NF-e necessária.

O Autuante frisou que o exame da planilha "1300+E_NF-e", entregue ao defendente, demonstra que todas as notas fiscais eletrônicas foram levadas em consideração na análise da movimentação de combustíveis do posto revendedor. E para eliminar qualquer dúvida, assinalou que do exame da planilha "E_NF-e" verifica-se que as notas efetivamente correspondem à VOL_ENTR anotados na movimentação de combustíveis do contribuinte. Citou exemplo, do dia 08/09/2020, em que apenas a NF-e nº 827720 de 8.000 litros de *gasolina comum* resultou numa entrada nos tanques. No entanto, as NF-e nº 102016, 102301 e 5083, citadas pela defesa não tiveram seus produtos despejados nos tanques do posto.

O defendente ressaltou, que o presente lançamento fiscal resultou de erros cometidos em sua escrituração fiscal, mas que teria retificado sua EFD sanando tais irregularidades.

Conforme já citado neste voto, e devidamente expresso na acusação fiscal e no levantamento fiscal, a autuação em discussão teve por base a Escrituração Fiscal Digital/EFD, o Livro de Movimentação de Combustíveis/Registro 1300, do contribuinte.

Ressalto que todos os dados registrados em sua EFD, são de responsabilidade do próprio sujeito passivo. É dos Postos Revendedores de Combustíveis, a obrigação de diariamente fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças em campo específico do LMC. Na EFD esses controles são relacionados em três registros: o 1300, 1310 e 1320. Portanto, não faz nenhum sentido, o defendente apelar para EFD retificada após a ação fiscal, que não possui validade jurídica, registrando dados totalmente divergentes daqueles contidos no registro 1300 da LMC encaminhados inicialmente ao banco de dados da SEFAZ.

Observe que, 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.

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, concluo que, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações 01 a 06, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

As infrações 07 e 08 tratam de entradas no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado, sem o devido registro na escrita fiscal.

O defendente afirmou, que estas irregularidades não trazem capitulação idônea, na medida em que a empresa não está enquadrada no Regime do Simples Nacional (Convenio S/Nº, de 15/12/70). Sobre esta alegação, cabe observar que se trata de multa por descumprimento de obrigação acessória, pela entrada de mercadorias ou serviços em seu estabelecimento sem o devido registro em sua escrituração fiscal. Caberia ao defendente apontar onde escriturou tais documentos em sua EFD, o que não ocorreu. A capitulação legal está em consonância com a irregularidade apurada, portanto são procedentes as infrações 07 e 08.

A **infração 09** acusa o contribuinte, de não efetuar a “*manifestação do destinatário*” – *confirmação da operação*, referente a operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos pela legislação tributária.

Em sua defesa, o autuado confessou que com relação às NF-e de entradas de combustíveis, apontadas como recebidas sem o evento “*confirmação da operação*”, foi feita a ciência da operação em 10/12/2020 às 10:31:47-03:00, porém, por um erro operacional, não foi feita a confirmação da operação.

No que tange a manifestação do destinatário, observo que os postos revendedores quando destinatários de combustíveis devem necessariamente, registrar eventos da NF-e denominados de “*confirmação da operação*”, “*operação não realizada*” ou “*desconhecimento da operação*”, conforme o caso, é o que estabelece o art. 89, § 14, do RICMS/12.

Neste cenário, após a *Confirmação da Operação* pelo destinatário, a empresa emitente fica impedida de cancelar a NF-e. Apenas o evento *Ciência da Emissão* não inibe a autorização para o pedido de cancelamento da NF-e, conforme o prazo definido na legislação vigente. A infração 09 - 16.16.01, refere-se à falta dessa manifestação do posto.

Na ação fiscal a fiscalização constatou que as notas fiscais registradas na EFD, se referiam a operações que deveriam ter sido confirmadas e, quando isso não ocorreu, aplicou a penalidade regulamentar prevista.

Apreciando todos estes elementos, concluo pela subsistência destas infrações, considerando que a lei ao determinar a necessidade, de confirmação da realização ou não, das operações com combustíveis, a pretensão da legislação é de manter os controles fiscais e do fluxo destas mercadorias desde o ingresso até a saída do estabelecimento. Sendo assim, a infração 09 é subsistente.

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, infrações 04, 05 e 06, 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 o mencionado percentual.

O defendente disse ainda, que as multas aplicadas se revelam confiscatórias e desproporcionais e por isso deveriam ser afastadas ou reduzidas.

Cabe salientar que as multas ora apreciadas estão previstas em lei, e são condizentes com o ilícito tributário apurado em ação fiscal e como já registrado neste voto, este órgão julgador não possui competência para reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigação tributária.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, com a retificação da multa aplicada nas infrações 04, 05 e 06, alterada de ofício de 100% para 60%.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0021/23-7, lavrado contra **AUTO POSTO SANTA TERESINHA COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**,

devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 128.961,69**, acrescido das multas de 100 %, sobre R\$ 114.698,19 e 60% sobre R\$ 14.263,50, previstas no inciso III, alínea “d” e inciso II, alínea “d”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento da obrigação acessória no valor de **R\$ 1.814,82**, previstas no inciso IX e X-A do art. 42 do citado diploma legal e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 21 de janeiro de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR

