

A.I. Nº - 269138.0208/20-5
AUTUADO - SOBRAL & FILHOS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 31/03/2025

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0041-04/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO NORMAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Justificativas apresentadas pela defesa no sentido de que houve descarregamento incorreto de combustível em tanque diferente do relacionado ao produto adquirido e de que houve erro do lançamento de documentos fiscais, não foram suficientes para elidir a acusação. 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. 3, 4 e 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTAS. Infrações mantidas. Não acolhidas as arguições de nulidade. Adequação do percentual da multa aplicada em relação a infração 02. Infração parcialmente subsistente Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de exigência de crédito tributário no montante de R\$ 38.581,53, decorrente do Auto de Infração acima referenciado, expedido em 16/11/2020, com ciência pelo autuado através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e na mesma data, fl. 06, em face das seguintes imputações:

- **Infração 01 – 04.07.01:** *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, 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, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”*. Valor lançado R\$ 32.926,70, exercícios de 2016 e 2017. Enquadramento legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96. Multa aplicada no percentual de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 02 – 04.07.02:** *“Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros*

desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão 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". Valor lançado R\$ 3.800,61, exercícios de 2016 e 2017. Enquadramento legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23, § 6º, inciso II, alínea "b" da Lei nº 7.014/96, e art. 10, Parágrafo único da Port. 445/98, com multa de 100%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96.

- Infração 03 – 16.01.01: *"Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal". Multa aplicada no valor de R\$ 782,54 com previsão no art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96.*

- Infração 04 – 16.01.02: *"Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal". Multa aplicada no valor de R\$ 969,92, com previsão no art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96.*

- Infração 05 – 16.01.06: *"Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal". Multa aplicada no valor de R\$ 101,86, com previsão no art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96.*

Em 23/12/2022, o autuado, através do Processo SIPRO 100196/2020-1, ingressou com "Defesa Escrita" contra o presente Auto de Infração, conforme documentos em cópia, fls. 29 a 40v, onde, após tecer considerações iniciais, passou a arguir preliminares de nulidade contra o lançamento, conforme a seguir sintetizado.

A título de primeira preliminar argumentou que somente depois da conclusão dos trabalhos pelo autuante é que lhe deu condição de manifestação, através de cientificação do início da ação fiscal, consoante DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, fl. 43, com data de ciência em 23/11/2020, não havendo comunicação para fim de verificação de planilhas com indicação das diferenças apontadas citando, ainda, que as omissões apontadas se deram por pura presunção e que não houve correção na marcha dos procedimentos administrativos investigatórios sem cientificação do início da ação fiscal.

Pontuou que encaminhou informações fiscais através do Sped Fiscal com inconsistências, podendo gerar erros, citando que o sistema de fiscalização da Sefaz utilizado para a lavratura de autos de infração, bem como os utilizados pelos postos de combustíveis precisam de aprimoramento para se evitar possíveis inconsistências, afirmando que os levantamentos fiscais em relação ao cruzamento de variação volumétrica admitida pela ANP, registrada no LMC, e o registro 1300 da EFD, demonstram de forma indubitosa que o sistema foi falho, de modo que somente se poderá levar adiante a fiscalização, da forma em que foi feita, se houver aprimoramento, com ouvida do posto revendedor que estiver sendo fiscalizado a fim de que se possa colher informação do sistema eletrônico que se utiliza.

Como segunda preliminar, citou que a Sefaz, através de Convênio, incluindo a EFD no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008, resolveu adotar o Livro de Movimentação de Combustível – LMC para fins de fiscalização, sem que isso pudesse autorizar o desvirtuamento do que consta na legislação federal citada, para tornar as sobras e ganhos, em face das variações volumétricas, como se tivesse a hipótese de incidência para gerar cobrança de ICMS, indagando qual circulação ocorreu e que a Sefaz desconsiderou a própria Portaria DNC 26/92 que foi instituída visando objeto bem diverso de seu fato gerador do imposto, transcrevendo excertos da referida Portaria editada para instituir o LMC.

Sustentou que não se pode tomar os ganhos como omissão de entradas e nem se poderia desvirtuar o próprio LMC, editando normas como a Portaria 159/19, passando a tolerância por questão de evaporação de 0,6% para 1,8387% com o intuito de cobrar ICMS.

Citou que a inserção do § Único do Art. 10 da Port. 445/98 não mudou toda a sistemática de fiscalização e nem se poderia permitir que ganho encontrado em um dia possa ser tomado como omissão de entrada, não existindo dúvida de que a Sefaz tem que primar pelo princípio da legalidade e observar a questão da hierarquia das normas não podendo editar a Portaria Sefaz

159/19, que alterou a Port. 445/98, para tornar possível a sobra/ganho do LMC para se ter base de cálculo para cobrança de ICMS, tentando dar cunho de legalidade ao passar a possibilidade de perda por evaporação de 0,6% para 1,8387%, conforme consta na aludida Portaria, não se podendo tomar apenas as supostas sobras/ganhos, mas também as saídas tomadas como perdas, não se adotando o exercício como um só dia, mas, sim, o período considerado, que no caso do LMC seria de mês ou de ano (exercício).

Desta forma, afirmou que não pode o Estado desvirtuar o LMC, tomado no Sped Fiscal como registro 1300, para realizar a cobrança de ICMS sob a fundamentação de que haveria omissão de entrada, tomando apenas um dia e desprezando todo o resto, sem se importar com as perdas.

Ao adentrar ao mérito da autuação, voltou a pontuar que inexistiram ganhos na forma apurada pelo autuante, razão pela qual disse que trouxe aos autos demonstrativos de cada um dos combustíveis comercializados, além de cópia dos LMC's físico que abrange os dias anteriores e posteriores das datas indicadas como que tenha ocorrido suposta irregularidade.

Afirmou que os levantamentos que realizou indicam que não existiram valores de ganhos e nem omissão de entradas, ficando impugnado o levantamento fiscal, repetindo ser indiscutível a inconsistência dos sistemas, pelo que pede seu aprimoramento.

Destacou, também, que não se poderá tomar, no caso, o que estabelece o § 4º, art. 4º, da Lei nº 7.014/96, para acatar a presunção de ocorrência de operações ou prestações tributáveis por conta de variação volumétrica diária sem pagamento de imposto, porque não houve ingresso de produtos combustíveis não registrados, inexistindo fundamentação para manutenção das acusações.

No que se refere às infrações 03, 04 e 05, disse que não se pode tomar as indicações na medida em que estas são fruto da mesma ação fiscal e deveriam ser objeto de uma só autuação, consignando justificativas para afastar as penalidades aplicadas, concluindo que não é possível que o Estado busque e venha a se locupletar com a cobrança de multa não devida, inclusive com bitributação, quando o próprio sistema de fiscalização deveria ser aprimorado e, da mesma forma, os lançamentos que efetuou.

Em conclusão pugnou pela Improcedência do Auto de Infração, e, de forma alternativa, caso seja considerada parcialmente procedente a defesa apresentada, que sejam reduzidas substancialmente as multas aplicadas além de requerer todos os meios de prova em direito admitidos, em especial o levantamento do LMC e a avaliação das notas fiscais de ingresso de todas as aquisições.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 46 a 64, onde, em relação as preliminares de nulidade arguidas pela defesa, após se referir a obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa no procedimento fiscal, a ampla defesa nas fases ofensiva e defensiva, princípios da legalidade e da verdade material e a inexistência de presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização, apresentou a seguinte conclusão em relação as preliminares arguidas:

- Devido à sua natureza inquisitorial e investigatória, não cabe aplicação do contraditório e da ampla defesa na auditoria fiscal que levou à lavratura do auto de infração;
- O lançamento foi baseado nos dados do Sped Fiscal e esses estão disponíveis ao autuado, não havendo, pois, cerceamento à ampla defesa;
- Os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores, não havendo porque se falar em prejuízo à ampla defesa;
- Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos;
- O parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 não traz qualquer presunção, antes impõe um limite para os ganhos anotados que é uma “dedução” feita a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis informados na legislação do setor.

No tópico seguinte passou a se reportar “*Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoque feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício*”, discorrendo sobre o controle de estoques nas Contábeis, inventário dos estoques e sua frequência na realização, o controle dos estoques de combustíveis feitos pelos postos revendedores, o controle fiscal: LMC e a EFD.

Em seguida citou a posição do Superior Tribunal de Justiça 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 evaporação ou a erros de medição.

Ao se referir a alteração procedimental 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, explicou 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.

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 a 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).

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”.

Adentrou aos 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.

Ingressou 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.

No que se refere a citação pelo autuado em relação a erros na sua EFD, assim se posicionou:

- **Etanol: 8 de novembro de 2016:** Disse que o autuado alegou que, por engano, houve um descarregamento 7.101,94 litros de gasolina comum no tanque de etanol comum. A este respeito citou a Tabela 1, para sustentar que não houve qualquer entrada de gasolina no dia 8 ou mesmo no dia 7, enquanto que a nota fiscal nº 501356 citada pelo autuado, que, sendo gasolina, teria sido despejada no tanque de etanol, foi emitida e saída da Raizen Combustíveis S.A, no dia 09/11, portando, após os fatos ocorridos, cuja entrada está anotada no registro C100 da EFD, ficando patente que o ganho de 7.101,94 litros se refere a outra nota.
- **Diesel S 500: 23 de novembro de 2017:** Citou que o autuado apresenta uma movimentação de combustíveis que possui medições de estoque de abertura e de encerramento muito diferentes daquilo que foi anotado no registro 1300 da EFD (Tabela 2), onde se verifica que esses valores foram anotados no LMC físico, mas não apresenta nenhum documento que tenha subsidiado os registros, enquanto que o autuado afirmou que tudo adveio de equívoco.

Concluiu este tópico trazendo as seguintes ponderações:

- Foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD, podendo, logicamente, haver erros de escrituração, porém devem ser demonstrados;
- A cada dia são feitos os levantamentos de estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis dos postos, das entradas e das saídas pelos bicos, o que garante que a cada dia as medições registradas sejam independentes das dos dias anteriores e subsequentes, não tendo fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoque autônomo;
- Considera ser erro grosseiro proclamar que “apenas um dos elementos que compõem a auditoria

de estoques foi utilizado, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto;

- Os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexados no auto de infração, não havendo porque se falar de ausência de demonstração da base de cálculo ou ausência de fato gerador do ICMS, apenas, por economicidade não anexou todos os campos do registro 1300 pelo fato do autuado já os possuir;
- A simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD, os quais devem ser provados, portanto, as justificativas para os ganhos levantados apresentados pelo autuado não se sustentam.

A respeito da prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração, citou o art. 226 do Código Civil e art. 417 do Código do Processo Civil, destacando os livros como meio de prova contra o empresário, observando que a escrituração equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, pois se os livros não fizessem prova contra ele de nada valeria o cumprimento das normas legais.

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.

Concluindo este tópico destacou que não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo autuado, daí não ter sido necessário intimá-lo para que fizessem as devidas correções, portanto não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD, não adiantando apenas alegar que inúmeras foram as quantidades de ganhos lançados no demonstrativo do A.I. que não correspondem aos registros do LMC, cabendo ao autuado comprovar e demonstrar a incorreção dos lançamentos efetuados na EFD.

No tocante as penalidades relacionadas as infrações 03, 04 e 05, disse que todas as notas fiscais de entradas, a qualquer título, de mercadorias e bens devem ser registradas, observando que no levantamento fiscal não foram consideradas notas fiscais não recebidas pelo estabelecimento, de devoluções, simples remessas para entrega futura e notas com valor comercial nulo. Manteve as penalidades.

Concluiu pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

Em 28/07/2022, através do Processo SIPRO nº 048364/2022-0, ingressou com petição, fls. 93 a 96, aduzindo que, em complemento a defesa, que seja determinado que o autuante proceda à juntada do demonstrativo analítico do lançamento, ante as razões que expôs.

Em 30/09/2022 o presente feito foi convertido em diligência à SAT/COPEC, fl. 105, “... no sentido de que o autuante junte aos autos mídia digital, (disco de armazenamento de dados, em arquivo formato tabela), que possibilite sua abertura, com a totalidade dos

demonstrativos/levantamentos elaborados para efeito da autuação.

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, com juntada também de mídia digital pertinente a sua manifestação, **em formato word.**

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

Em atendimento, o autuante anexou aos autos a mídia digital de fl. 111, com a consequente reabertura de prazo para apresentação de nova defesa.

Devidamente cientificado em 04/04/2023, fl. 115, o autuado ingressou com nova peça defensiva em 05/06/2023, fls. 117 a 126, efetuando inicialmente uma breve síntese dos fatos, afirmando, em seguida, que sua defesa é lastreada na tese - documentalmente comprovada - de que não houve compra de combustível sem o respectivo documento fiscal, mas erros nos lançamentos das notas fiscais de aquisição que foram registradas em dias diferentes do descarregamento do combustível nos tanques, conforme passou a detalhar, acrescentando que, além disso, há, também, erro no próprio lançamento, conforme passou a detalhar.

DA AQUISIÇÃO DE ÓLEO DIESEL E DA ESCRITURAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS: Aqui sustentou que a maior parte do lançamento é decorrente de erros do contribuinte no registro de notas fiscais emitidas pela distribuidora Raizen e conforme consta no auto de infração, o maior volume supostamente omitido teria sido de óleo diesel, entre os dias 22 e 24 de maio de 2017.

ÓLEO DIESEL B S500 - COMUM	
CÓDIGO DE PRODUTO DA ANP: 820101012	
	2017
(A) OMISSÕES DE ENTRADAS (Art. 10, par. ún., Port. 445/98)	55.025,191
(B) ALÍQUOTA (em 31/12)	18,00%
(C) ADICIONAL ALÍQUOTA FECEP (Art. 16-A da Lei 7.014/96)	0,00%
(D) CUSTO MÉDIO UNITÁRIO (Art. 23-A, II, da Lei 7.014/96)	2,9568
(E = A x D) BASE DE CÁLCULO	162.700,8955
(F = E x B) ICMS	29.286,1612
(G = E x C) ICMS ADICIONAL FECEP	-
(H = F + G) ICMS DEVIDO	29.286,16

Apontou que as notas fiscais de aquisição somente foram escrituradas em 24/05/2017:

13102487	DIESEL S500	27101921820101012	20170523	28	94.320,00	-	94.320,00	21.431,453	72.888,547	-	56.759,453	129.648,000
13102487	DIESEL S500	27101921820101012	20170524	28	129.648,000	66.000,000	195.648,000	28.485,288	167.162,712	238,712	-	166.924,000
13102487	DIESEL S500	27101921820101012	20170525	28	166.924,000	106.000,000	272.924,000	25.161,850	247.762,150	56.383,150	-	191.379,000

Justificou que em decorrência de erros na data de lançamento da nota, ou entre a data de emissão da nota e a entrada física do combustível nos tanques, o sistema lança em um dia ganhos, que são seguidos de uma perda no dia subsequente (ou anterior a depender do caso), apontando que a relação de notas fiscais abaixo colacionada comprova as aquisições de óleo diesel, feitas pelo Autuado entre os dias 22 e 24 de maio de 2017:

➤ **Relação de Notas Fiscais:**

Número NF-e	CNPJ/CPF Emitente	Razão Social Emitente	Data de Emissão	Valor	Situação	Tipo Operação
000.542.621	33.453.598/0139-69	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.	22/05/2017	R\$ 59.421,78	Autorizada	Saida
000.542.622	33.453.598/0139-69	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.	22/05/2017	R\$ 56.342,00	Autorizada	Saida
000.543.140	33.453.598/0139-69	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.	24/05/2017	R\$ 59.421,78	Autorizada	Saida
000.543.141	33.453.598/0139-69	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.	24/05/2017	R\$ 56.192,40	Autorizada	Saida
000.543.234	33.453.598/0139-69	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.	24/05/2017	R\$ 112.384,80	Autorizada	Saida

Destacou que para melhor comprovação dos fatos, elenca abaixo as notas fiscais de aquisição de óleo diesel entre os dias 22 e 24 de maio de 2017, fls. 163 a 165.

Observou que como se extrai das notas fiscais acima colacionadas, o início do carregamento do óleo diesel foi feito na Base da Raízen de Madre de Deus, no Município de São Francisco do Conde, distante 72 km do Município de Salvador, sendo que, em determinadas circunstâncias, o descarregamento não é finalizado no mesmo dia da emissão da nota fiscal, citando que o sistema eletrônico de controle de estoque Veeder-Root é programado para emitir, a 00:00h de cada dia, o estoque de todos os produtos que estão nos tanques, ao tempo em que, no caso concreto, houve as aquisições de óleo diesel nos dias 22 e 24 de maio de 2017, o descarregamento nos dias 23 e 24 de maio de 2017 e a escrituração das notas fiscais em 24 de maio de 2017. Portanto, apesar das notas fiscais terem sido escrituradas posteriormente às aquisições, o descarregamento ocorreu efetivamente nos dias 23 e 24 de maio de 2017, e, como o lançamento das notas fiscais ocorreu posteriormente às aquisições, em 24/05/2017, houve o ajuste de ganho no dia 25/05/2017.

Assim, prosseguiu, se as notas fiscais tivessem sido registradas nos dias da efetiva entrada do combustível nos tanques, não haveria nem o ganho apontado e nem a perda do dia subsequente., o correndo que os elementos presentes no caso, especialmente após a demonstração detalhada do ocorrido, deixam claro que houve erro no lançamento das notas e não aquisição de combustível sem nota, situação em que poderia se cogitar a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, jamais o lançamento do ICMS.

Neste sentido, por entender restar comprovado que não houve a aquisição de combustível sem nota, mas, sim, erros no lançamento das notas fiscais por parte do posto, que geraram ganhos fictícios seguidos ou antecidos de perdas equivalentes, o lançamento relativo à omissão de óleo diesel, constante na infração 01 do auto de infração, deve ser excluído da apuração de estoque realizada.

No tópico seguinte, “*DO EQUÍVOCO NO LANÇAMENTO: ESTOQUE DE ABERTURA LANÇADO COMO OMISSÃO*”, citou que o autuante cometeu o equívoco de lançar o estoque de abertura do etanol como volume omitido, ao invés de lançar o ajuste de ganho escriturado equivalente a 7.078,45 litros de etanol, conforme quadro inserido à fl. 125, abaixo reproduzido:

DESCR_ITEM	COD_N	COD_CO	DT_FECH	ESTO_ABERT	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAIDAS	ESTO_ESCR	VAL_AJ_PERDA	VAL_AJ_GANHO	FECH_FISCO
ETANOL	22071090	810101001	20161106	8.118,000	-	8.118,000	86,448	8.031,552	0,552	-	8.031,000
ETANOL	22071090	810101001	20161107	8.031,000	-	8.031,000	119,144	7.911,856	1,856	-	7.910,000
ETANOL	22071090	810101001	20161108	7.910,000	-	7.910,000	73,485	7.836,515	-	7.078,485	14.915,000

Além disso, mencionou que o volume de saída de 14.915 litros lançado é superior à capacidade do tanque, portanto, diante dos fatos acima postos, sugeriu que os autos retornassem ao autuante para retificar o lançamento.

Em conclusão apresentou os seguintes pedidos:

- juntada aos autos das 05 (cinco) notas fiscais de aquisição de óleo diesel da distribuidora Raízen [Doc. 02];
- seja determinado o retorno dos autos ao autuante para que se manifeste sobre as novas informações apresentadas;
- provimento da Impugnação, de modo a reconhecer a improcedência do Auto de Infração, e
- lhe seja garantido o direito de acompanhar a sessão de julgamento da Impugnação e realizar sustentação oral, nos termos do art. 163 do RPAF/99.

Por fim, ratificou o requerimento para que todas as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam veiculadas em nome de LEONARDO NUÑEZ CAMPOS, inscrito na OAB/BA sob o nº 30.972, sob pena de nulidade, além de fazer constar seu nome no rosto dos autos e no site de acompanhamento eletrônico deste Órgão.

O autuante apresentou nova Informação Fiscal, fls. 151 a 154, onde, em relação ao argumento de

“supostos” erros de registro de notas fiscais de combustíveis, citou que quando uma nota fiscal é registrada com a sua data de entrada física equivocada, isto é, sem que nesse dia tenha ocorrido de fato a entrada dos combustíveis nos tanques, após a leitura do estoque de fechamento, perceber-se-á a falta desse volume que nunca entrou de fato nos tanques. Como consequência, se não for feita a imediata correção, surgirá uma “perda” no controle da movimentação dos combustíveis – conforme tabelas afixadas às fls. 151 e 152.

Tabela 1: Entrada apenas escritural, mas não real – surgimento de uma perda no mesmo valor da nota.

Disse que também pode ocorrer de uma entrada ter efetivamente ocorrido com nota fiscal, mas essa não ter 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, conforme tabela que apresentou.

Tabela 2: Entrada real, mas sem escrituração – surgimento de um ganho no mesmo valor da nota.

E prosseguiu citando que quando uma nota é escriturada no dia errado, ocorre uma combinação desses dois erros: uma entrada escritural sem entrada física e uma entrada física sem nota fiscal nas datas em que ocorrerem – vide tabela abaixo.

Tabela 3: Erro no registro da NF-e: perda na data da entrada escritural e ganho na data da entrada real.

Nesta ótica, citou que o autuado alegou que houve cinco notas fiscais que foram escrituradas erradamente, segundo ele, *“em decorrência de erros na data de lançamento da nota, ou entre a data de emissão da nota e a entrada física do combustível nos tanques, o sistema lança em um dia ganhos, que são seguidos de perda no dia subsequente (ou anterior a depender do caso)”*, elencando as notas fiscais de números 542621, 542622, 543140, 543141, 543234.

A este respeito disse que observou que as notas 542621 e 543140 se referem ao diesel S10 e, portanto, não afetaram o valor cobrado de diesel S500 indicado pela impugnante, apontando à fl. 152v, para melhor visualização, as informações de movimentação de combustíveis pertinentes a essas notas fiscais, conforme a pasta do Excel anexada ao processo.

De acordo com a Tabela 4 (registro das notas fiscais indicadas pelo autuado na movimentação de combustíveis), disse que, como se pode ver as entradas foram registradas e efetivamente despejadas nos tanques, pois, se esse despejo não tivesse acontecido, haveria o registro de uma perda no dia da entrada, como demonstrado acima.

Sobre o ganho que, ao seu dizer, o autuado tentou caracterizar como erro, afirmou que que não houve qualquer entrada com notas fiscais nesse dia. Também, a NF-e nº 543463, com 58.000 litros, foi emitida em 25/05/2017, de forma que não poderia justificar um ganho do dia 23/05/2017 – como se pode verificar nas planilhas eletrônicas anexadas ao processo, às fls. 152v, acrescentando através da tabela 5, fl. 152v), que não existe nota fiscal que pudesse ter provocado o ganho do dia 23/05/2017 por erro de escrituração, sustentando, com base na Tabela 5, fl. 152v, que não existe nota fiscal que pudesse ter provocado o ganho do dia 23/05/2017 por erro de escrituração.

Sobre o que nominou de suposto erro no lançamento por se tomar o estoque de abertura como omissão, observou que não há nota fiscal de entrada de etanol no dia 08/11/2016 que pudesse justificar um ganho por uma nota fiscal não registrada, e, também, não foi apresentado o comprovante de medição do estoque final de etanol desse dia que justificasse um possível erro de anotação, observando que não é incomum os postos contabilizarem volumes armazenados em caminhões tanque como parte do seu estoque final.

Mencionou que, no dia seguinte, o estoque de abertura é 23,599 litros maior que o de fechamento do dia anterior, sendo que, tal fato, pode ser devido ao retorno ao tanque de volume utilizado para aferição dos bicos (20 litros) após a medição do estoque final. Portanto, afirmou que lhe pareceu apropriado concluir que a medição feita no final do dia em 08/11/2016 estava correta.

Aduziu que, como se vê abaixo, se houve algum erro de registro, esse poderia ter sido a entrada de 14.915,940 litros registrada no dia 10/11/2016, porém, nesse dia não houve nota fiscal de entrada, contudo, a escrituração da movimentação segue normalmente, inclusive com o registro da entrada da NF-e 502510 de 5000 litros. E, no dia 23/11/2016 o autuado dá com perda 14.916,456 litros, pouco mais de meio litro daquela entrada de 10/11.

Desta forma afiançou que não vê equívoco na cobrança feita e não foi demonstrado pelo autuado qualquer erro que a afastasse, afixando à fl. 153v um quadro demonstrativo para subsidiar seus argumentos.

Por fim, esclareceu que conferiu todas as informações existentes na movimentação de combustíveis do autuado nas EFDs e NF-es eletrônicas e que anotou nos papéis de trabalho desde erros na indicação dos códigos dos produtos, até pequenos erros de soma nas transposições dos valores das saídas pelos bicos, por exemplo, repisando, assim, como as medições dos estoques devem ser feitas diariamente, erros de um dia não se propagam para outros dias, destacado que mesmo a falha na anotação da data do efetivo despejo em um tanque não suscitam essa interferência, mas ocorre a combinação de dois erros em dias distintos: entrada física sem nota, gerando um ganho, e entrada escritural sem despejo do combustível, gerando uma perda.

Manteve inalterada a autuação.

O autuado se manifestou acerca da Informação Fiscal acima, fls. 161 a 168, reproduzindo, literalmente, os mesmos argumentos citados na manifestação anterior, fls. 117 a 126.

De acordo com o despacho de fl. 174v, datado de 20/09/2023, o presente PAF foi encaminhado para inclusão em Pauta Suplementar, com a seguinte deliberação:

Em 17/08/2023 o autuado ingressou com a manifestação protocolada no SIPRO sob nº 050761/2023-4, apresentando justificativas para efeito de afastamento das imputações impostas pela autuação.

Considerando que o autuante não teve acesso a tal documento, deliberou esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal por nova conversão deste PAF em diligência no sentido de que o autuante examine tal manifestação do atuado e se posicione quanto aos argumentos nela inseridos.

Havendo concordância com os argumentos trazidos pelo autuado, deve o autuante apresentar novo demonstrativo de débito, caso remanesça algum valor devido.

Após o atendimento, o PAF deverá retornar ao CONSEF para conclusão da instrução processual e posterior julgamento.

Entretanto, foi anexado aos autos à fl. 176, de forma equivocada, a diligência datada de 30 de setembro de 2022, a qual já consta à fl. 105 dos autos e, em consequência, já havia sido atendida.

À fl. 178, foi anexada mídia digital elaborada pelo autuante, contendo a planilha de cálculos do Auto de Infração.

O equívoco citado em relação a solicitação de diligência anexada à fl. 176 dos autos, acima citado, possibilitou ao autuado que, em 14/12/2023, ingressasse com nova Impugnação através do Processo SIPRO nº 161363/2023-4, fls. 182 a 199, apresentando novos argumentos, que assim se apresentam:

“Nulidade do lançamento. Aspectos formais das normas vigentes. Portaria 445/98. Função regulamentar”, citando que o lançamento ora combatido se fundamenta na Portaria nº 445/98, editada pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia para dispor sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias e o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei 7.014/96. Ocorre que a portaria em questão, com as alterações posteriores, a pretexto de instituir roteiro de auditoria, alterou substancialmente a legislação aplicável, extrapolando a sua função regulamentar, o que passou a demonstrar.

Aduziu que embora a portaria em questão tenha sido editada com o objetivo de dispor sobre o alcance dos procedimentos da realização de levantamentos quantitativos de estoque e orientar o trabalho da auditoria fiscal, ela, em verdade, equipara, indevidamente, a variação volumétrica à

omissão do registro de entrada de combustível, qualificando um fenômeno físico-químico como fato gerador da cobrança de tributo. Além disso, inaugura uma nova sistemática de apuração e verificação de estoques, autorizando o trabalho fiscal de forma diária em um tributo em que a apuração ocorre de forma mensal.

Com isso, mencionou que ao estatuir que qualquer variação volumétrica dos combustíveis que ultrapasse o patamar por ela optado autoriza a cobrança de ICMS, a referida portaria acabou por criar verdadeira hipótese de incidência do tributo, o que implica em sua classificação como de natureza material, asseverando que a Portaria 445/1998 extrapola em muito o quanto previsto na legislação, uma vez que possibilita a cobrança de tributo sobre fenômeno físico-químico inerente às mercadorias em questão, o que não encontra amparo no art. 4º, § 4º da Lei Estadual 7.014/96, não sendo preciso muito esforço para perceber que a portaria que embasou o presente lançamento está em total desconformidade com o quanto disposto na Lei Estadual 7.014/96, uma vez que a referida norma infralegal, a pretexto de estabelecer um roteiro de auditoria à fiscalização, qualifica juridicamente um fenômeno físico-químico, instituindo nova hipótese de presunção de omissão de entradas, para fins de incidência do ICMS, concluindo que o referido ato administrativo extrapola sua função regulamentar e deve ser afastado no caso concreto, com o consequente reconhecimento da nulidade do Auto de Infração ora combatido, haja vista seu embasamento na referida norma.

Passou a se reportar a nulidade do lançamento ora combatido, tendo em vista a impossibilidade de retroatividade da Portaria nº 159/2019, que modificou a Portaria nº 445/1998, para alcançar fatos ocorridos antes de sua vigência ao instituir nova sistemática de apuração e verificação de estoques, autorizando o trabalho fiscal de forma diária em um tributo em que a apuração ocorre de forma mensal, afirmando que a norma introduzida pela referida portaria tem natureza material, e extrapola sua função regulamentar na medida que dispõe sobre relações jurídicas substanciais de direito material, tecendo outras considerações neste sentido.

Falou acerca do princípio da irretroatividade tributária, dispositivos normativos de direito material, tal como no presente caso, devem abranger fatos geradores posteriores à sua edição, ou seja, não podem retroceder para abarcar situações pretéritas, sendo o que determina o art. 150, I e III, alínea “a”, da Constituição Federal e o artigo 105 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, sustentou que somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, sendo que no caso em questão a autuação gira em torno dos períodos compreendidos entre os exercícios de 2015 a 2020, que em grande parte antecede a existência da norma balizadora do lançamento.

Ressaltou que este CONSEF já se manifestou acerca deste tema, oportunidade em que concluiu que a norma prescrita no art. 10 da Portaria 445/98, introduzido pela Portaria Sefaz/BA nº 159/2019, é norma de natureza material, motivo pelo qual não seria lícito postular a retroação de seus efeitos para data anterior, tal como pretende o Autuante, citando para embasar seu argumento o Acórdão nº 0118-06/21-VD, 6ª Junta de Julgamento Fiscal, Publicado em 07/04/2021.

Requeru, também, a nulidade do lançamento, pela não observância das determinações do art. 23-A, II, da Lei nº 7.014/96, no cálculo do custo médio unitário do produto, vez que o autuante procedeu este cálculo a partir da verificação do custo de aquisição do combustível no mês de dezembro do período lançado, sendo que, no presente caso, o autuante procedeu ao exame diário do estoque, sendo, portanto, cada dia um período verificado (embora o método seja criticável justamente por gerar distorções).

Observou que o art. 1º da Portaria nº 445/1998 determina que o levantamento quantitativo de estoques num determinado período deve levar em consideração o valor das respectivas mercadorias, tomando como referência os inventários inicial e final do período considerado, esclarecendo que defende a ilegalidade da aferição diária dos estoques, mas, sendo o caso de a fiscalização utilizar o período de apenas um dia para a aferição do estoque, é no mínimo lógico o fato de não ser possível utilizar outra referência de período para cálculo do preço, cuja situação

de indefinição quanto ao método de cálculo e ao período, considerado ora o dia, ora o ano, acaba por confundir, ou até mesmo impossibilitar, a defesa do contribuinte, o que reforça a necessidade que seja reconhecida a nulidade do auto de infração.

Ao ingressar ao mérito do lançamento, citou que analisando o demonstrativo analítico fornecido pelo autuante nota-se que o lançamento se baseia em duas ocorrências:

INFRAÇÃO	COMBUSTÍVEL	LITROS	DATA	ICMS DEVIDO
Omissão de entrada	Etanol	6.933,044	08/11/2016	3.640,54
Omissão de entrada	Óleo Diesel B S500	55.025,191	23/05/2017	29.286,16

Desta forma, disse que passa a demonstrar a inexistência de omissão de entrada dos referidos combustíveis, comprovando que não houve compra de combustível sem o respectivo documento fiscal, mas, tão somente, erros de escrituração, os quais não podem ensejar a cobrança de ICMS, ante a ausência de materialização de seu fato gerador, citando que são vários os fatores que resultam nas distorções das medições diárias dos estoques apresentadas no Registro 1300 da EFD e que as diferenças de estoque no setor de combustíveis são naturais e não derivam necessariamente de omissões de entradas ou saídas, nem de operações não registradas (“sem nota”).

Pontuou que da simples leitura das informações fiscais, percebe-se que apesar de se utilizar o Registro 1300 da EFD como fundamento da autuação, leva-se em consideração apenas um dos dados disponíveis retratados no registro, sob a forma das variações positivas do VAL_AJ_GANHO, erigindo tais valores à condição de “omissão”, desconsiderando as perdas registradas no período e as evidências cristalinas da ocorrência de erros escriturais e operacionais no período objeto da autuação.

Enalteceu que a legislação ressalva expressamente a hipótese de o contribuinte elidir a presunção por qualquer meio de prova, sem que, a prova a ser feita no caso é de que os lançamentos de ganho no registro EFD 1300 não são decorrentes de aquisições sem nota fiscal, mas de erros de lançamento no sistema, erros estes que, em tese, poderiam gerar eventual multa por descumprimento de obrigação acessória, mas jamais levar à conclusão de que houve aquisição de produto sem nota fiscal.

Desta maneira, passou a demonstrar a inexistência de omissão de entrada de etanol, ante ao despejo equivocado de gasolina no tanque de etanol.

Apontou que parte do lançamento ora combatido se refere à suposta omissão de entrada de etanol, ocorrida em 08/11/2016, nos seguintes termos:

ETANOL HIDRATADO COMUM	
CÓDIGO DE PRODUTO DA ANP: 810101001	
	2016
(A) OMISSÕES DE ENTRADAS (Art. 10, par. ún., Port. 445/98)	6.933,044
(B) ALÍQUOTA (em 31/12)	18,00%
(C) ADICIONAL ALÍQUOTA FECEP (Art. 16-A da Lei 7.014/96)	2,00%
(D) CUSTO MÉDIO UNITÁRIO (Art. 23-A, II, da Lei 7.014/96)	2,6255
(E = A x D) BASE DE CÁLCULO	18.202,7066
(F = E x B) ICMS	3.276,4872
(G = E x C) ICMS ADICIONAL FECEP	364,0541
(H = F + G) ICMS DEVIDO	3.640,54

Disse que analisando o demonstrativo analítico apresentado pelo autuante, nota-se que a apuração da suposta omissão de entrada de etanol no dia 08/11/2023 ocorreu em decorrência do apontamento de ajuste de ganho (VAL_AJ_GANHO) de 7.078,485 litros na EFD, ocorrendo que o referido ganho de volume do etanol foi originado pelo descarregamento equivocado de 7.101,94 litros de Gasolina Comum relativo à NF de compra nº 501.356 no tanque de Etanol, durante a madrugada entre o dia 08/11/2023 e o dia 09/11/2023, registrando que o descarregamento equivocado foi devidamente registrado no LMC físico da Impugnante (Anexo 4), no campo de observações, conforme indicado à fl. 194.

Diante disso, citou que como ainda havia etanol no tanque, houve a mistura dos combustíveis, tornando-os impróprios para uso, o que implicou no esvaziamento do referido tanque, através dos

bicos de nº 14 e 16, registrado como saída (VOL_SAIDAS) no dia 09/11/2016, e feita a devolução à distribuidora, para que fosse realizada a separação dos combustíveis, conforme notas fiscais de nºs 075.696, 075.697, 075.698, 075.703, 075.704 e 075.705 (Anexo 5), totalizando 14.915,94 litros devolvidos.

> **NF 075.697:**

DADOS ADICIONAIS

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

Devolução referente a quitação de produto retirado do tanque devido ao descarregamento errado. Descarregou gasolina no tanque de etanol, combustíveis serão enviados para a distribuidora.

REFERENTE NFC-e SÉRIE: 1, EMITIDA EM 09/11/2016, NÚMERO: 29558,

Tributos aproximados: R\$ 0.00 (0.00%) Federal, R\$ 0.00 (0.00%) Estadual, R\$ 0.00 (0.00%) Municipal - Fonte: IBPT - BA 5oi7eW

Com isso afiançou que através da análise do Registro 1300 da Movimentação Diária de Combustíveis, disponibilizada pela própria autoridade autuante, tais operações ficam absolutamente evidentes, conforme destacado à fl. 195, ao tempo em que, verificando o referido destaque, temos que o ajuste de ganho de etanol realizado no dia 08/11/2016 é compatível com o ajuste de perda gasolina comum (VAL_AJ_PERDA) no dia 09/11/2016, além de ter havido o completo esvaziamento do tanque de etanol neste mesmo dia, registrado como saída (VOL_SAIDAS), dada a devolução dos combustíveis para a distribuidora, para posterior separação.

Diante disso, sustentou que resta devidamente comprovado que não houve omissão de entrada de combustíveis no dia 08/11/2023, mas sim o descarregamento equivocado de gasolina comum no tanque de etanol, realizado durante a madrugada entre os dias 08/11/2016 e 09/11/2016, que ocasionou o ganho de volume do etanol, razão pela qual requereu que seja reconhecida a improcedência do lançamento ora combatido.

Em seguida passou a se reportar a respeito da inexistência de omissão de entrada de diesel S500, ante a ocorrência de erro na escrituração devidamente compensado em momento posterior, cuja autuação indica:

ÓLEO DIESEL B S500 - COMUM

CÓDIGO DE PRODUTO DA ANP: 820101012

	2017
(A) OMISSÕES DE ENTRADAS (Art. 10, par. ún., Port. 445/98)	55.025,191
(B) ALÍQUOTA (em 31/12)	18,00%
(C) ADICIONAL ALÍQUOTA FECEP (Art. 16-A da Lei 7.014/96)	0,00%
(D) CUSTO MÉDIO UNITÁRIO (Art. 23-A, II, da Lei 7.014/96)	2,9568
(E = A x D) BASE DE CÁLCULO	162.700,8955
(F = E x B) ICMS	29.286,1612
(G = E x C) ICMS ADICIONAL FECEP	-
(H = F + G) ICMS DEVIDO	29.286,16

Destacou que conforme consta no auto de infração, o maior volume supostamente omitido teria sido de óleo diesel, entre os dias 22 e 24 de maio de 2017, conforme abaixo, observando que a suposta omissão de entrada foi apurada através da verificação do ajuste de ganho do dia 23/05/2017, que aponta o ganho volumétrico de 56.759,453 litros de Diesel B S 500.

EFD: Reg. 1300: Movimentação Diária de Combustíveis

CNPJ: 11.322.064/0002-06

REG	COD_ITEM	DESCR_ITEM	COD_NCM	COD_COMB	DT_FECH	ESTQ_ABERT	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAIDAS	ESTQ_ESCR	VAL_AJ_PERDA	VAL_AJ_GANHO	FECH_FISICO
1300	2487	DIESEL S 5 0 0	27101921	820101012	20170522	97.328,000	22.000,000	119.328,000	24.802,528	94.525,472	205,472	-	94.320,000
1300	2487	DIESEL S 5 0 0	27101921	820101012	20170523	94.320,000	-	94.320,000	21.431,453	72.888,547	-	56.759,453	129.648,000
1300	2487	DIESEL S 5 0 0	27101921	820101012	20170524	129.648,000	66.000,000	195.648,000	28.485,288	167.162,712	238,712	-	166.924,000
1300	2487	DIESEL S 5 0 0	27101921	820101012	20170525	166.924,000	106.000,000	272.924,000	25.161,850	247.762,150	56.383,150	-	191.379,000

Afirmou que tal ajuste decorre de mero erro sistêmico, que, quando verificado, foi devidamente corrigido, conforme se obtém do apontamento de ajuste de perda (VAL_AJ_PERDA) de 56.383,150 litros no dia 25/05/2017, ou seja, em 25/05/2017 houve verdadeira compensação do erro de medição ocorrido no dia 23/05/2017, de modo que se houvesse a entrada do combustível como alega o autuante, este não teria sido comercializado, mas apenas perdido, o que não é inteligível.

Apontou que as únicas entradas do combustível que ocorreram durante os dias 22 a 25 de maio de 2017 estão devidamente escrituradas, nos seguintes termos (Anexo 6 - Notas Fiscais de entrada), fl. 197, afirmando que, de acordo com o referido anexo, apenas houve entrada de Diesel B S 500

durante os dias 22, 24 e 25 de maio de 2017, totalizando, durante o período, o montante de 194.000,00 litros adquiridos, exatamente como consta no demonstrativo analítico disponibilizado pelo autuante.

Isto posto, disse que se torna evidente que o registro de ajuste de ganho volumétrico do dia 23/05/2015 não passa de mero erro de medição, uma vez que o mesmo volume supostamente ganho foi perdido dias depois, não tendo havido a disponibilização da mercadoria para a venda, como seria natural da atividade da ora Impugnante, acrescentando que os apontamentos relativos ao suposto ganho volumétrico estão em total descompasso com o LMC da ora Impugnante, que não registrou qualquer ganho de volume relevante por ajuste durante o período de 22 a 25 de maio de 2017, conforme cópia anexa (Anexo 7), destacando que não poderia ser diferente, haja vista que o ganho de volume apontado em 23/05/2017 sequer poderia ocorrer na realidade, uma vez que o estoque de fechamento apontado nesta data é de 129.648,000 litros, muito superior à capacidade do tanque, que totaliza 90.000 litros, conforme descrito no seu LMC, que indicou à fl. 198.

Concluiu este item citando que se houvesse a aquisição deste volume de combustível não haveria sequer onde este ser despejado, já que o tanque de Diesel B S 500 não comportaria tal quantidade, destacando que apenas poderia se cogitar a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, jamais o lançamento do ICMS.

Em conclusão requereu que a presente Impugnação seja julgada totalmente procedente, a fim de que:

- a) seja reconhecida a nulidade do presente lançamento, tendo em vista que este tem como fundamento a Portaria 159/1998, a qual foi instituída em descompasso com o quanto previsto na Lei Estadual 7.014/96, extrapolando seu papel regulamentador, razão pela qual não pode retroagir para alcançar fatos ocorridos antes do início de sua vigência, devendo, pois, ser afastado do caso concreto;
- b) subsidiariamente, que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração nº 2691380208/20-5, diante da comprovação da ausência de fato gerador do ICMS, em decorrência do despejo equivocado de Gasolina Comum no tanque de Etanol, em 08/11/2016; além da existência de erro na medição do volume do Óleo Diesel B S 500, ocorrido no dia 23/05/2017 e devidamente corrigido no dia 25/05/2017;
- c) realização de defesa por meio de sustentação oral, quando do julgamento da presente impugnação.

O autuante, em função da nova defesa acima apresentada pelo autuado, se pronunciou via nova informação fiscal, fls. 231 a 234v, onde, em relação aos argumentos preliminares ali contidos, este em nada inovou no tocante aos já trazidos anteriormente, entretanto, quanto aos argumentos de mérito, ao se referir a omissão atribuída ao produto Etanol, disse que no dia 08/11/2016, após a medição do estoque de fechamento (14.915,000 litros), o autuado indicou que havia um ganho de 7.078,485 litros de etanol - tudo anotado no Registro 1300 da EFD apresentada.

Que em 09/11/2016, o autuado mediu o estoque de abertura do etanol e encontrou 14.938,599 litros, citando que seus instrumentos de medição têm precisão de mililitros, e que houve ainda o registro de saídas de 14.915 litros – exatamente o valor do estoque final do dia 08/11/2016, acrescentando que, ainda em 09/11/2016, houve o registro da entrada da NF-e 501356 de 10.000 litros de gasolina (no Registro C100 e no campo VOL_ENTR do Registro 1300, ambos da EFD) de um estoque de fechamento de 3.898,000 litros, o que indicou ter havido uma perda de 7.019,896 litros.

Observou que como base nesses registros, o autuado alega que as omissões de entradas de etanol cobradas se devem à descarga da NF-e nº 501356, relativa à gasolina comum no tanque de etanol durante a “madrugada” entre os dias 8 e 9 de novembro de 2023.

Isso não teria sido possível, pois a NF-e nº 501356 tem “hSaiEnt” (“Data e hora de Saída ou da Entrada da Mercadoria/Produto”) informada como sendo 06:37:14 do dia 09/11/2016, como pode ser

facilmente verificado consultando-se a sua chave “29161133453598013969550010005013561854675684”, acrescentando que, sendo assim, a descarga equivocada não ocorreu na “madrugada”, mas em algum momento depois das 06:37 da manhã do dia 09/11/2016 enquanto que às 06:37 da manhã do dia 09/11/2016, já há muito havia sido feito o despejo do combustível no tanque do etanol que gerou o ganho anotado e feita a leitura do estoque final de etanol do dia 08/11/2016.

Desta maneira, sustentou que fica patente que essa gasolina a que se refere a NF-e nº 501356 não pode ter causado a contaminação do etanol, como alega o autuado, afirmando que o que demonstrou é que não foi apresentada a nota fiscal desse combustível contaminante, que não se trata da NF-e 501356 como alega o autuado, e, como não surgiu essa nota que provaria o recolhimento do ICMS, o imposto é devido.

Quanto ao ganho de 56.759,453 litros de óleo diesel S 500 registrado no dia 23/05/2017 e a perda de 56.383,150 litros registrada no dia 25/05/2017, afirmou que não se trata de erro no registro do volume recebido no dia (VOL_ENTR, no Registro 1300 da EFD).

Disse que há, de fato, as NF-es de nºs 543445 e 543463 com 48.000 litros e 58.000 litros, respectivamente, registradas como entradas em 25/05/2017 e poderia ocorrer, então, que a NF-e n. 543463 de 58.000 litros tivesse sua entrada física em 23/05/2017 sem o seu registro no campo VOL_ENTR, o que geraria um ganho volumétrico do mesmo volume da nota nesse dia e uma perda desse mesmo valor no dia da sua anotação no campo VOL_ENTR, dia 25/05/2017.

Aduziu que essas notas fiscais foram emitidas no dia 25/05/2017, como pode ser consultado pelas chaves 29170533453598013969550010005434451370059976; 29170533453598013969550010005434631618379381, não sendo possível que o ganho do dia 23/05/2017 seja referente a um combustível que nem ao menos havia saído da distribuidora, destacando ainda que essas duas notas somam 106.000 litros de óleo diesel, razão pela qual também não procede a alegação de que o posto teria uma capacidade de armazenar apenas 90.000 litros, pois, se fosse realmente assim, o próprio posto não faria compras além desse limite, como documentado com as duas notas fiscais acima.

Manteve o lançamento.

Encaminhado os autos para que o autuante se pronunciasse acerca da manifestação do autuado de fls. 151 a 168 e da nova impugnação de fls. 181 a 199, este se pronunciou conforme fls. 244 a 247v, onde, na prática nada de novo foi acrescentado.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data da representante legal substabelecida do autuado, Dra. Maria Clara do Espírito Santo Melo, OAB/BA nº 69.294, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

O Auto de Infração sob análise foi expedido para exigir crédito tributário no total de R\$ 38.581,53, decorrente de cinco imputações já acima relatadas, sendo duas decorrentes de descumprimento de obrigação principal e três relacionadas a descumprimento de obrigações de natureza acessória.

Consta dos autos a apresentação de duas peças defensivas distintas, nas quais foram trazidos questionamentos de ordem preliminar, suscitando a nulidade do auto de infração, as quais passo a enfrentar como um todo, não considerando a ordem de apresentação constante dos autos.

Assim é que, foi arguido pela defesa que apenas após a conclusão da fiscalização foi que se deu condição para sua manifestação, cuja ciência do início da fiscalização via DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, ocorreu sem indicação da possibilidade de acesso aos atos de fiscalização que estariam sendo praticados.

Não assiste razão ao autuado em seu argumento. Isto porque, além de ter sido cientificado regularmente do início da ação fiscal, fl. 5v, não existe previsão pela legislação tributária, no caso o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, para que o autuado se manifeste acerca dos trabalhos de auditoria que se encontram em execução. Isto

poderá ocorrer se acaso o preposto fiscal entender que, no curso do desenvolvimento da ação fiscal, ser necessário algum esclarecimento adicional por parte do fiscalizado, o que não foi o caso. Portanto, a manifestação pelo sujeito passivo deve ocorrer, quando instaurada a fase contenciosa, consoante se verifica nos presentes autos.

Alegou, também, que não houve correção na marcha dos procedimentos investigatórios na medida que houve pedido de verificação das planilhas sem que se tenha analisado as explicações dadas. Neste ponto existe uma nítida contradição por parte do autuado na medida em que afirmou que não lhe fora dada oportunidade de manifestação prévia, entretanto, não consta destes autos qualquer solicitação feita pelo autuante para apresentação ou análise de planilhas por parte do autuado.

Se referiu também as informações que prestou através do Sistema Eletrônico Sped Fiscal, dizendo que tem algumas inconsistências e que podem gerar erros, os quais podem ser visualizados através do Livro de Movimentação de Combustíveis que colocou à disposição da Sefaz para verificação, por considerar que o mesmo, como meio físico, poderá comprovar a inexistência dos erros apontados pela fiscalização.

É outro argumento que não pode ser aceito. Note-se que a fiscalização alcançou os exercícios de 2016 e 2017, entretanto, o autuado, só após a lavratura do presente Auto de Infração é que percebeu que as informações que encaminhou à Sefaz, através dos registros que efetuou em sua EFD, Registro 1300, continham os equívocos questionados.

A disponibilização dos LMC para efeito de comprovação da ocorrência das ditas incorreções consignadas em sua EFD, além de não comprovadas, não possui o condão de elidi-las, primeiro porque a Escrituração Fiscal Digital é decorrente de registros efetuados pelo próprio autuado, e, em segundo, acaso houvessem, realmente, inconsistências caberia ao mesmo comprová-las documentalmente, o que não foi feito. Poderia, ainda, antes de iniciado o procedimento fiscal, ante ao longo período abrangido, ter providenciado as retificações que julgasse pertinentes, o que também não foi feito.

Ademais, como bem-posto pelo autuante, a EFD faz prova contra o mesmo (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e 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.

Outro argumento de nulidade trazido pelo autuado se relaciona a colocação de que não pode o Estado desvirtuar o LMC, tomado no Sped Fiscal como Registro 1300, para realizar a cobrança de ICMS e encargos, sob a fundamentação de que haveria omissão de entrada, tomando somente um dia e desprezando todo o resto somente glosando aqueles em que teve sobre/ganho, sem se importar pelos sistemas usados pelo posto e pela própria Sefaz.

Analisando as peças que constituem os presentes autos, não vejo que houve qualquer desvirtuamento do LMC por parte da autuação. Convém aqui destacar que o levantamento fiscal ocorreu, apenas e exclusivamente, com base nos dados registrados pelo autuado em sua EFD – Registro 1300, os quais foram encaminhados à Sefaz através do Sped Fiscal. Portanto são dados, consistentes, sem que exista provado nada em contrário pelo autuado, não podendo o LMC se sobrepor a EFD, até porque, o referido livro deveria apresentar os mesmos dados da EFD.

Naquilo que se relaciona a nulidade suscitada em relação a alteração inserida na Port. 445/98, em seu art. 10, Parágrafo único, e sua aplicação retroativa, vejo que também não assiste razão ao autuado. Isso porque 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”.

Aliás, a este respeito a Procuradoria Geral do Estado, através da sua Procuradoria Fiscal -

PGE/Profis já se manifestou em outros autos de infração desta mesma natureza que transitam ou transitaram por este órgão julgador, quando se posicionou no sentido de que *“... a retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal e encontra respaldo na legislação por se tratar de norma meramente procedimental e como tal, expressamente interpretativa, se amoldando ao disposto no art. 106, inc. I do CTN corroborado pelo que determina o art. 144, § 1º do mesmo CTN, uma vez que o dispositivo instituiu “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios ...”*.

Ainda a este respeito, este é um questionamento reiterado em diversos autos de infração que já transitaram neste CONSEF, cujo entendimento prevalente é no sentido de 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 (RI), entretanto, já 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, assim, 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 RI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha, devendo, consoante já acima mencionado, ser observado que o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN) dita que:

§ 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.

Dessa forma, a Port. 159/19 tão somente trouxe novos procedimentos para a fiscalização, devendo ser aplicada a norma do art. 144, § 1º, do CTN, acima transcrita, para garantir o emprego do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 aos fatos geradores já ocorridos.

Em relação ao percentual de 1,8387% esclareço que este foi fixado a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970) 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, assim, uma margem de segurança satisfatória.

Foram também citados pela defesa dois precedentes relacionados a julgados deste CONSEF para respaldar seus argumentos. O primeiro, relacionado ao Acórdão nº 0214-04/15 proferido pela 4ª JJE, posto que em nada se relaciona ao presente caso na medida em que nesse, para efeito de nulidade do lançamento, foi considerado que não havendo prova da existência de fato gerador do ICMS, com entrada de mercadorias sem registro ou que tenha ocorrido fraudes ou adulterações, não se pode apenar por presunção, diferente do apurado nestes autos que comprovou ingresso de mercadorias em quantidade volumétrica expressiva, bastante superior ao admitido pela ANP, decisão esta, de forma isolada, de primeira instância, e que não reflete a jurisprudência prevalente neste órgão julgador.

A segunda, em relação ao Auto de Infração nº 269138.0084/20-4 julgado pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal mediante o Acórdão nº 0118-06/21-VD no tocante a retroação de efeitos da Portaria 159 de 25 de outubro de 2019, que introduziu alteração na Portaria 445/98 de natureza material, esclareço que também se trata de uma decisão isolada da primeira instância que não reflete o posicionamento majoritário das demais Juntas de Julgamento e, também, das Câmaras de Julgamento, portanto, ambos os argumentos não podem ser acolhidos.

Em suma, com base no que consta acima posto, considero que, no geral, todas as questões

trazidas em preliminar pelo autuado foram aqui alcançadas, as quais não são acolhidas.

No mérito, a defesa está centrada em dois pontos específicos: **i)** omissão de entradas do produto Etanol Hidratado Comum, na ordem de 6.933,044 litros, com ICMS exigido de R\$ 3.640,54, referente ao exercício de 2016 e, **ii)** omissão de entrada do produto Óleo Diesel B S500-Comum, na quantidade de 55.025,191 litros no exercício de 2017.

No primeiro caso, Etanol Hidratado Comum, a justificativa apresentada pelo autuado é de que houve descarregamento equivocado de 7.101,94 litros de Gasolina Comum no tanque de Etanol, durante a madrugada entre o dia 08/11/2023 e o dia 09/11/2023, citando a NF-e nº 05.697 para comprovar o fato citado.

Esclareço, de imediato, que a alusão acima em relação aos dias da ocorrência mencionada entendo que se reveste em mero erro de digitação, já que, adiante é feita menção ao dia 09/11/2016.

Na segunda situação, referente ao do produto Óleo Diesel B S500-Comum, na quantidade de 55.025,191 litros no exercício de 2017.

Aqui o autuado citou que supostamente omitido teria sido de óleo diesel, entre os dias 22 e 24 de maio de 2017, observando que a suposta omissão de entrada foi apurada através da verificação do ajuste de ganho do dia 23/05/2017, que aponta o ganho volumétrico de 56.759,453 litros de Diesel B S 500.

Neste sentido argumentou que tal ajuste decorreu de mero erro sistêmico, que, quando verificado, foi devidamente corrigido, conforme se obtém do apontamento de ajuste de perda (VAL_AJ_PERDA) de 56.383,150 litros no dia 25/05/2017, ou seja, em 25/05/2017 houve verdadeira compensação do erro de medição ocorrido no dia 23/05/2017, de modo que se houvesse a entrada do combustível como alega o autuante, este não teria sido comercializado, mas apenas perdido, o que não é inteligível.

Apontou que as únicas entradas do combustível que ocorreram durante os dias 22 a 25 de maio de 2017 estão devidamente escrituradas, nos seguintes termos (Anexo 6 - Notas Fiscais de entrada), fl. 197, afirmando que, de acordo com o referido anexo, apenas houve entrada de Diesel B S 500 durante os dias 22, 24 e 25 de maio de 2017, totalizando, durante o período, o montante de 194.000,00 litros adquiridos, exatamente como consta no demonstrativo analítico disponibilizado pelo autuante.

Isto posto, disse que se torna evidente que o registro de ajuste de ganho volumétrico do dia 23/05/2015 não passa de mero erro de medição, uma vez que o mesmo volume supostamente ganho foi perdido dias depois, não tendo havido a disponibilização da mercadoria para a venda, como seria natural da atividade da ora Impugnante, acrescentando que os apontamentos relativos ao suposto ganho volumétrico estão em total descompasso com o LMC da ora Impugnante, que não registrou qualquer ganho de volume relevante por ajuste durante o período de 22 a 25 de maio de 2017, conforme cópia anexa (Anexo 7), destacando que não poderia ser diferente, haja vista que o ganho de volume apontado em 23/05/2017 sequer poderia ocorrer na realidade, uma vez que o estoque de fechamento apontado nesta data é de 129.648,000 litros, muito superior à capacidade do tanque, que totaliza 90.000 litros, conforme descrito no seu LMC, que indicou à fl. 198.

Concluiu este item citando que se houvesse a aquisição deste volume de combustível não haveria sequer onde este ser despejado, já que o tanque de Diesel B S 500 não comportaria tal quantidade, destacando que apenas poderia se cogitar a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, jamais o lançamento do ICMS.

O autuante, por sua vez, não acolheu os argumentos defensivos, justificando, em relação ao Etanol, que no dia 08/11/2016, após a medição do estoque de fechamento (14.915,000 litros), o autuado indicou que havia um ganho de 7.078,485 litros de etanol - tudo anotado no Registro 1300 da EFD apresentada.

Que em 09/11/2016, o autuado mediu o estoque de abertura do etanol e encontrou 14.938,599 litros, citando que seus instrumentos de medição têm precisão de mililitros, e que houve ainda o registro de saídas de 14.915 litros – exatamente o valor do estoque final do dia 08/11/2016, acrescentando que, ainda em 09/11/2016, houve o registro da entrada da NF-e 501356 de 10.000 litros de gasolina (no Registro C100 e no campo VOL_ENTR do Registro 1300, ambos da EFD) de um estoque de fechamento de 3.898,000 litros, o que indicou ter havido uma perda de 7.019,896 litros.

Observou que como base nesses registros, o autuado alega que as omissões de entradas de etanol cobradas se devem à descarga da NF-e nº 501356, relativa à gasolina comum no tanque de etanol durante a “madrugada” entre os dias 8 e 9 de novembro de 2023.

Sustentou que isso não teria sido possível, pois a NF-e nº 501356 tem “hSaiEnt” (“Data e hora de Saída ou da Entrada da Mercadoria/Produto”) informada como sendo 06:37:14 do dia 09/11/2016, como pode ser facilmente verificado consultando-se a sua chave “29161133453598013969550010005013561854675684”, acrescentando que, sendo assim, a descarga equivocada não ocorreu na “madrugada”, mas em algum momento depois das 06:37 da manhã do dia 09/11/2016 enquanto que às 06:37 da manhã do dia 09/11/2016, já há muito havia sido feito o despejo do combustível no tanque do etanol que gerou o ganho anotado e feita a leitura do estoque final de etanol do dia 08/11/2016.

Desta maneira, sustentou que fica patente que essa gasolina a que se refere a NF-e nº 501356 não pode ter causado a contaminação do etanol, como alega o autuado, afirmando que o que demonstrou é que não foi apresentada a nota fiscal desse combustível contaminante, que não se trata da NF-e 501356 como alega o autuado, e, como não surgiu essa nota que provaria o recolhimento do ICMS, o imposto é devido.

Quanto ao ganho de 56.759,453 litros de óleo diesel S 500 registrado no dia 23/05/2017 e a perda de 56.383,150 litros registrada no dia 25/05/2017, afirmou que não se trata de erro no registro do volume recebido no dia (VOL_ENTR, no Registro 1300 da EFD).

Disse que há, de fato, as NF-es de nºs 543445 e 543463 com 48.000 litros e 58.000 litros, respectivamente, registradas como entradas em 25/05/2017 e poderia ocorrer, então, que a NF-e n. 543463 de 58.000 litros tivesse sua entrada física em 23/05/2017 sem o seu registro no campo VOL_ENTR, o que geraria um ganho volumétrico do mesmo volume da nota nesse dia e uma perda desse mesmo valor no dia da sua anotação no campo VOL_ENTR, dia 25/05/2017.

Aduziu que essas notas fiscais foram emitidas no dia 25/05/2017, como pode ser consultado pelas chaves 29170533453598013969550010005434451370059976; 29170533453598013969550010005434631618379381, não sendo possível que o ganho do dia 23/05/2017 seja referente a um combustível que nem ao menos havia saído da distribuidora, destacando ainda que essas duas notas somam 106.000 litros de óleo diesel, razão pela qual também não procede a alegação de que o posto teria uma capacidade de armazenar apenas 90.000 litros, pois, se fosse realmente assim, o próprio posto não faria compras além desse limite, como documentado com as duas notas fiscais acima.

Analisando ambos os argumentos, autuado e autuante, concluo que, apesar dos esforços despendidos pelo autuado para justificar as omissões apontadas, os argumentos trazidos pela defesa não conseguem se sobrepor as contrarrazões apresentadas pelo autuante, que, ao meu entender, são suficientes para a manutenção do lançamento.

Destaco, ainda que, no tocante ao argumento de não observância pelo autuante das determinações do Art. 23-A, II, da Lei nº 7.014/96, no cálculo do custo unitário médio, que a rigor deveriam ter sido trazidas em preliminar, vejo que também não se sustenta, na medida em que, pelo fato do período considerado pela fiscalização ter sido anual, foi utilizado justamente os valores concernentes ao mês de dezembro de cada período.

Desta maneira resta subsistente a autuação em relação aos itens acima postos.

No que diz respeito as infrações 03, 04 e 05 pertinentes a penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, nos valores respectivos de R\$ 782,54, R\$ 969,82 e R\$ 101,86, foi arguido pela

defesa que não se pode tomar as indicações na medida em que estas são fruto da mesma ação fiscal e deveriam ser objeto de uma só autuação, consignando justificativas para afastar as penalidades aplicadas, concluindo que não é possível que o Estado busque e venha a se locupletar com a cobrança de multa não devida, inclusive com bitributação, quando o próprio sistema de fiscalização deveria ser aprimorado e, da mesma forma, os lançamentos que efetuou.

Não vejo como acolher o argumento defensivo, pois a separação das infrações decorreu de três situações distintas, envolvendo operações tributáveis e não tributáveis, em períodos distintos, portanto, devem ser mantidas.

Observe, porém, em relação a multa aplicada no percentual de 100%, referente a infração 02, com citação de previsão no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, o percentual correto nos casos de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária é de 60%, conforme se infere da Portaria 445/98, Art. 10, razão pela qual faço a adequação da penalidade para o percentual de 60%, pertinente a falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, que foi o objeto da autuação.

Quanto as intimações relacionadas ao presente PAF, observo que estas atendem ao previsto pelo Art. 108 do RPAF/BA, não havendo impedimento que possam também ser enviadas aos patronos do autuado.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 38.581,63, ante a adequação do percentual da multa de 100% para 60%, relacionada a infração 02.

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 **269138.0208/20-5** lavrado contra **SOBRAL & FILHOS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 36.757,31**, acrescido da multa de 100% sobre R\$ 32.926,70 e de 60% sobre R\$ 3.800,61, com previsão no Art. 42, incisos III, alínea “d” e II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$ 1.854,32**, prevista no inciso IX do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de março de 2025.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA