

**PROCESSO** - N. F. Nº 269138.0066/20-6  
**NOTIFICADO** - C C S COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.  
**EMITENTE** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
**ORIGEM** - SAT COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 22/07/2021

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0103-03/21 NF-VF**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Rejeitadas as preliminares de nulidades e indeferido o pedido de revisão e diligência fiscal à COPEC ou ASTEC e a estranho ao feito. Retificada a multa de ofício. Notificação Fiscal **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A presente Notificação Fiscal foi lavrada em 12/02/2020 e exige crédito tributário no valor de R\$15.871,79 acrescido da multa de 100%, devido a seguinte irregularidade:

Infração 01. 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.

O notificado às fls.28/34 , diz que devidamente qualificado nos autos, vem respeitosamente, em vista da Notificação Fiscal, apresentar sua resposta. Registra a tempestividade de sua peça defensiva. Repete a infração que lhe foi imputada.

Em preliminar, argui a nulidade do feito administrativo, considerando que somente depois da conclusão a que chegou a fiscalização se deu condição a sua manifestação, fazendo-se a notificação do início da ação fiscal com ciência através do sistema digital DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, inclusive não indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem pedindo explicações ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no Posto.

Entende que este procedimento impossibilitou seu direito a ampla defesa e ao contraditório, quando não possibilitou seu acesso a todos os dados de cruzamentos feitos pela fiscalização, anterior a lavratura do auto de infração, para ter o direito de justificativas de fatos e atos, o que fez prevalecer a vontade do Estado, sem propiciar as garantias ao contribuinte.

Aduz que tudo foi feito de forma unilateral, utilizando-se um sistema que tem pouco tempo de utilização pela empresa, sem confiabilidade, necessitando de aprimoramento para possibilitar o correto cruzamento com o sistema da SEFAZ. Sendo assim, diz que não houve correção na marcha dos procedimentos administrativos investigatórios, ou seja a ação fiscal, somente fez cientificação de início de ação fiscal, sem possibilitar qualquer explicação ou justificativas ou mesmo sem pedidos para que se juntasse documentação relativa aos fatos apurados, sendo certo que houve cerceamento de seu direito de defesa.

Afirma que mantém no Posto, o LMC – Livro de Movimentação de Combustíveis, para conferência, caso se julgue necessário, ou mesmo para atender diligência ou perícia solicitada

pela Junta de Julgamento Fiscal ou pela ASTEC do CONSEF, solicitando desde já, a referida diligência para constatação dos erros existentes no levantamento feito por meio eletrônico, que desconsiderou o fato da existência de ganhos em um dia e perdas em outros.

Aduz que o levantamento fiscal foi realizado com base em seu SPED fiscal, que se encontrava com algumas inconsistências, o que gerou erros. Diz que os lançamentos em seu LMC escritural é que retrata a realidade da empresa, onde o faz, dia a dia, produto por produto.

Frisa que os levantamentos feitos pela fiscalização no cruzamento da variação volumétrica admitida pela ANP, registrada no LMC, no registro 1300 da EFD, demonstram que o sistema foi falho, apresentando inconsistências, ficando patente a necessidade de aprimoramento com a ouvida do posto revendedor fiscalizado, para colher informação da gestora do sistema eletrônico utilizado pelo posto.

No mérito, diz que a infração como apurada, da análise do levantamento por sistema eletrônico, depreende-se que os erros foram tomados como ganhos na passagem de um dia para outro, de forma salteada, e ainda assim, dias houveram que tal erro não existiu.

Cita exemplo de registro de litragem em seu LMC escritural, para os produtos gasolina comum, gasolina Grid e óleo diesel, registrando que os erros trazidos pela fiscalização não aconteceram. Aduz que conforme retratado em demonstrativo que acosta aos autos, inclusive com juntada de seu LMC físico e notas fiscais dos referidos dias, apontam que as omissões de entradas registradas pela fiscalização não podem ser consideradas. Sustenta ainda, que as diferenças apontadas como ganhos em determinados dias, se compensam com o registro das perdas em dias seguintes.

Observa que a compensação entre as perdas e ganhos, se dá de forma automática, de um para outro dia, conforme exemplificou e pode acontecer para todos os combustíveis comercializados pelo Posto revendedor. Assevera que o levantamento que realizou, indica que não existiram valores de ganhos e nem tampouco omissões de entradas para que se sujeite a tributação com acréscimos de encargos e multa pesada, ficando impugnados os levantamentos realizados pela SEFAZ, que devem ser confrontados com seu LMC, cujo exame e avaliação pode ser feita pela própria COPEC, ou pela ASTEC, vinculada ao CONSEF.

Pede que seja desconsiderado os levantamentos feitos e impugnados, iniciando-se assim, como quiser a SEFAZ, novo procedimento fiscal, com o fito de se apurar a verdade que se tem de compra e venda de produtos combustíveis, sujeitos a perdas e ganhos, para não propiciar a cobrança de novo imposto, quando já se fez tal recolhimento via substituição tributária.

Observa que não é possível que o Estado busque e venha a se locupletar com a cobrança de multa não devida pelo contribuinte, inclusive com bitributação, quando o próprio sistema de fiscalização deve ser aprimorado, como também os lançamentos feitos pelo contribuinte.

Requer lhe sejam deferidos todos os meios de prova admitidas em direito, indicando a juntada posterior de documentos, além dos ora anexados, e outros que se fizerem necessários, tudo para que seja julgada improcedente a Notificação, fazendo-se justiça e aplicando-se melhor as normas constantes do RICMS, por ser de direito.

Requer de forma alternativa, que se considerada parcialmente a defesa apresentada, que se reduza substancialmente a multa apontada, afastando-se a bitributação e a cobrança de multa sobre mercadorias não recebidas, ou mesmo que foi para simples remessa.

Pugna pelo direito de ser intimada de todos os atos do procedimento administrativo, em especial da informação fiscal a ser apresentada pelo autuante, sob pena de nulidade processual.

Por fim, pede por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial o levantamento do LMC do posto e da avaliação das notas fiscais de ingresso de todas as mercadorias, quer seja de devolução, quer seja de aquisição ou de simples remessa, a fim de lhe garantir a ampla defesa. E que o levantamento fiscal seja revisto .

O Auditor Fiscal presta a informação fiscal fls. 68/84. Afirma que vem apresentar a informação fiscal para redarguir cada ponto, apresentado pela notificada em sua impugnação.

Sobre os supostos “vícios de fundo” do procedimento de fiscalização e os princípios da legalidade e da verdade material, explica que conforme lição de Fabiana Del Padre Tomé, em seu livro “A prova no Direito Tributário”, 3<sup>a</sup> ed., ensina que: *o procedimento administrativo fiscalizador não representa materialização conflitiva, configurando sequência de atos unilaterais com vistas a verificar a ocorrência ou não do fato jurídico ou do ilícito tributário, inviabilizando, por conseguinte, questionamentos e oposição por parte do contribuinte.*

Também, Ricardo Alexandre, na mesma obra supracitada, ensina: O procedimento de lançamento pode ser dividido em duas fases: a) oficiosa, que se encerra com a notificação e b) a contenciosa, que pode ser instaurada com a impugnação por parte do sujeito passivo.

Aduz ser na segunda fase que se verifica o contraditório (diferido). Assim, a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do auto de infração ou notificação fiscal. Nessa fase, vige o princípio inquisitorial.

Já a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado. É nessa fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

Explica que a revisão fiscal que antecedeu a autuação tem natureza inquisitorial e investigatória, não se aplicando os princípios do contraditório e da ampla defesa e, por isso, não houve violação do art. 5º, LV, da Constituição Federal em decorrência da falta da “possibilidade de manifestação no curso das apurações” pela autuada, ainda que, no seu entender, seja “*de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da retirada do auto de infração*”.

Observa que para Léo da Silva Alves, em “Prática de processo disciplinar” (2001), a ampla defesa “é exercida mediante a segurança de três outros direitos a ela inerentes, que são: direito de informação, direito de manifestação e direito de ter suas razões consideradas”. No direito de informação, o autuado tem acesso integral a todos os elementos do processo.

Isso posto, a autuada alega que a sua defesa é cerceada “quando não se possibilita o acesso a todos os dados do cruzamento” ou porque os anexos ao auto de infração são “resumo que não retrata o que foi efetivamente concretizado”. Ocorre que isso não é verdade. A autuação foi integralmente baseada no seu SPED Fiscal, a que ela tem total acesso. E os anexos ao auto de infração são um resumo dos fatos por economicidade, mas identificam perfeitamente, todos os elementos dos fatos geradores. Assim, conclui que devido à sua natureza inquisitorial e investigatória, não cabe a aplicação do contraditório e da ampla defesa na auditoria fiscal que levou à lavratura do auto de infração.

Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou na autuação, explica que o controle dos estoques nas Ciências Contábeis, referem-se às mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico. Afirma que diante da complexidade do controle dos estoques nas diversas atividades econômicas por diferentes contribuintes, a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerandos, ela foi publicada para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais no seu trabalho cotidiano “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”.

Isso posto, não se pode interpretar essa norma, sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

Esclarece que um desses conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis é o inventário. Como ensina José Carlos Marion, “inventário, no sentido restrito, refere-se ao processo de verificação das existências dos estoques; portanto, faz parte do Controle de Estoque. Dessa forma, a

*verificação e a contagem física do bem, in loco, caracterizam o inventário”* (MARION, José Carlos. “Contabilidade Empresarial”. 18ª Ed.).

Ressalta que o inventário trata da contagem física e *in loco* das mercadorias. Então, quando a Port. 445/98, no *caput* do seu art. 1º, dispõe que o levantamento quantitativo de estoques se trata de “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período”, o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem e *in loco*, uma no início e outra no final do período analisado.

Desse modo, tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF). Matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ( $EF = EI + E - S$ ), mas, se EF for maior ( $EF > EI + E - S$ ), houve omissão de entradas, e se EF for menor ( $EF < EI + E - S$ ), houve omissão de saídas. Já o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários e, apesar de essa ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo mais curto entre os inventários.

Esclarece que, no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda, no início do dia e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26/92, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01/1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9/2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos: a) proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis; b) controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP (Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis) comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população; c) facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais; d) coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Nesse diapasão, diz que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a variações volumétricas. Além disso, 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). Em resumo, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%. Na EFD, esses mesmos controles são resumidos em três registros: 1300, 1310 e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis. Descreve os diversos campos existentes neste registro.

Já o registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque. Lista os campos ali existentes. Por fim, diz que o registro 1320 trata do volume das vendas no dia, listando seus campos.

Sintetiza afirmando que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e depois consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba (registro 1320) e depois lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores émeticulosamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser

consolidado a cada dia no registro 1300. Ressalta ainda, que o processo é repetido a cada dia, sendo cada dia independente dos anteriores e dos seguintes.

Lista os possíveis erros no controle de estoques feitos diariamente e registrados na EFD, a cada dia ou DT\_FECH no registro 1300, que o empresário deve registrar. Aduz que como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível.

Nesse ponto, salienta que, no trabalho fiscalizatório assim procedeu: a) refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum; b) verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum; c) 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. Novamente, não encontrou qualquer divergência.

Ressalta que o controle de estoques dos postos é feito diariamente. Isso significa dizer que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes. Dessa forma, não se pode simplesmente alegar que os erros de um dia se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes. Por exemplo, se um ganho resultar de erro no FECH\_FISICO de um dia, como o ESTQ\_ABERT do dia seguinte é medido também, não há que se falar em cancelamento pura e simplesmente. Nota que, como são medições independentes, é necessário demonstrar o erro ocorrido no FECH\_FISICO para provar que o ganho não existiu naquele primeiro dia e demonstrar que o ESTQ\_ABERT do dia seguinte estava errado e levou a indicação de uma perda equivocada. São dois dias, duas medições, dois registros todos distintos e que requerem provas distintas dos erros alegados. Portanto, não há que falar em cancelar o ganho de um dia, com a perda do dia seguinte, pois, um é independente do outro.

Explica que outro exemplo de erro possível, é a falta do registro de uma entrada de combustível. Nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro. Se essa nota for registrada em outra data, nessa data haverá uma perda decorrente dessa anotação, sem a efetiva entrada física da mercadoria. Novamente, não há que se falar em cancelar a perda com o ganho, por terem os mesmos valores. Nesses casos, o contribuinte necessita provar, que aconteceu um erro na data de registro da entrada “*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*” - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1.– por exemplo, com o recibo de entrega da mercadoria. Ilustra com figuras, as repercussões dos erros de falta da anotação da entrada e de anotação sem entrada física de combustíveis.

Sobre possíveis erros de medição e de anotação na EFD, diz que excluídos as possíveis inconsistências na EFD, só restariam tais erros. Neste caso, a Port. DNC 26/92 estabelece um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada. Ou seja, um posto revendedor não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração diária, simplesmente alegando que houve erro de qualquer maneira, 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 à que o próprio Órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

Acrescenta que além do erro de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo erro deve ser feita pela autuada “*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*” - item 2.1.2 da norma NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 2.1.

Comenta que até a Portaria nº 159/2019, a SEFAZ Bahia 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, que reproduz.

Aqui a SEFAZ aponta para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte. Considerando 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 uniformiza 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 entradas omitidas.

Afirma 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. A 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 a autuada já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação da autuada 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”.

Ressalta que a modificação da Port. 445/98 pela Port. 159/19, apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, 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.

Sustenta que esse percentual de 1,8387% 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. Com isso, criou-se 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 ).

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

Observa que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Apresenta ilustração retirada da “Cartilha do Posto Revendedor de Combustível (PRC)”, disponível no sítio na *internet* da ANP, e mostra o procedimento que deve ser realizado no próprio posto para correção das densidades para a temperatura padrão de 20°C e, por conseguinte, dos volumes. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela SEFAZ não terá dificuldade para contestá-lo. Por fim, de todo o exposto acima, percebe-se que é apropriado que o parágrafo único do art. 10 encontre-se na Seção III da Port. 445/98, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamentos quantitativos de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo.

Aponta a posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis. Mostra que recentemente, o STJ 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. Transcreve a

ementa dessa decisão que trata de todos os pontos da presente autuação.

Conclui que como se vê na decisão do STJ, 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”. 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”. 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. Resume afirmando que: a) 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 autuada e anotados na sua EFD; b) por ser norma procedural, as alterações feitas pela Port. 159/19, na Port. 445/98, retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN; c) a cada dia, de forma independente, o levantamento quantitativo de estoques é feito pela própria autuada com o inventário dos combustíveis no início e no final das suas operações no dia, e registrando as omissões de entradas como ganhos e de saídas como perdas - tudo anotado no registro 1300 da EFD. Não tem fundamento agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia, com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques independente; d) além do limite de 1,8387% imposto pela SEFAZ Bahia, limite esse bastante conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas. Daí, é errado afirmar que a “fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais”, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são o registro das omissões de entradas levantadas pelo próprio empresário. Também, é falacioso afirmar que “não se pode dizer que as operações não foram escrituradas”, pois, o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões; e) recente decisão do STJ (REsp nº 1.833.748) deixa claro, que é correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis e que é responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade; e) é falacioso afirmar que “é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos”, pois, o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 não trata de presunção, mas tem seu percentual deduzido a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis, que são tabeladas pela legislação e utilizadas pelos postos revendedores no seu dia a dia, de forma que é impossível pelas leis da física que haja um ganho volumétrico dos combustíveis além do limite de 1,8387%; f) por fim, os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados, estão anexadas ao auto de infração, portanto, não há que se falar que houve “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”. Apenas, por economicidade não anexamos todos os campos do registro 1300, uma vez que a autuada já os tem.

Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, frisa que o Código Civil determina no seu art. 226, que: *os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios*. Já o Código de Processo Civil no art. 417, esclarece que: *os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos*.

A escrituração, então, equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar. Contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em

direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário - art. 373 do CPC.

Cita também, que o CPC dita no art. 419, que: *a escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade*. Então, não pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece. Por exemplo, não pode apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD). Ainda, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido.

Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma, e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente, é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Sobre as inconsistências nos arquivos EFD apresentados, diz que, primeiramente, deve aclarar o que são as inconsistências de que trata o art. 247, § 4º do RICMS/12. Uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. No caso da autuação, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Ademais, diz que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte, pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também, foi conferida na revisão fiscal, sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Assevera que, antes de mais nada, a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da autuada, deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II, do CPC. Esta prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio, sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega. Não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde.

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

Além desses pontos, repisa que não se pode apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), pois, não pode a parte invocar como prova em juízo, unicamente aquela parcela que lhe favorece. Não basta, portanto, afirmar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC”.

Por fim, afirma que não se evidenciaram os fatos escriturados, apesar do dever disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 2.1, que trata das formalidades da escrituração contábil.

Sobre erros nos levantamentos fiscais apontados pela autuada na sua defesa, alegando que os demonstrativos anexos ao auto de infração estão errados e exemplifica alguns desses supostos erros. Cita os exemplos registrados na defesa, sustentando que, os valores do LMC são diferentes dos registrados na EFD e o contribuinte apresenta os primeiros, como prova do erro dos

segundos. Contudo, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Então, não adianta apenas alegar que “*inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC*”. Cabe a autuada 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.

Conclui aduzindo que: a) é obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo; b) não foram encontradas inconsistências que suscitassem esclarecimentos pelo empresário; c) nenhuma das alegações de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada” e que houve “erros escriturais” ou “erros de sistema” ou “erros de medição” foi devidamente provada; d) pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Afirma que além dos motivos indicados, a Port. 445/98, também tem o propósito de “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria, entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”. Sobre o tema cita ainda, o art. 7º, II, da Port. 445/98, e a Instrução Normativa nº 56/2007.

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

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

Ressalta que as omissões de entradas não são nada mais, nada menos, do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS. E, como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonegando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos. Fica claro, então, que é equivocado aplicar os dispositivos da IN 56/07, sem que se leve em consideração a adição das entradas sem documentação fiscal.

Por fim, diz que rebatidos de forma fundamentada, todos os pontos levantados pela autuada, ratifica integralmente a autuação.

## VOTO

Preliminarmente, o Notificado arguiu a nulidade do feito administrativo, alegando que somente depois da conclusão a que chegou a fiscalização, se deu condição a sua manifestação, fazendo-se a notificação do início da ação fiscal com ciência através do sistema digital DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, inclusive não indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem pedindo explicações ou juntada de documentos, para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no Posto notificado.

Disse que este procedimento impossibilitou seu direito a ampla defesa e ao contraditório, quando

não autorizou seu acesso a todos os dados de cruzamentos feitos pela fiscalização, antes da lavratura da notificação fiscal, para ter o direito de justificativas de fatos e atos, o que fez prevalecer a vontade do Estado, sem propiciar as garantias ao contribuinte.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, não acato tal alegação. Ao contrário do alegado, consta neste PAF, a intimação sobre o início da ação fiscal realizada via Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, se encontra na fl.03, cuja ciência pelo Autuado, se deu em 05/02/2020. Por outro lado, durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo, se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, é realizado o lançamento, passando a existir uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa, que foram devidamente atendidos neste processo.

O presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, demonstrativo fls.03/23, e não se encontram no presente processo, os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade da Notificação Fiscal, no caso, as hipóteses do art. 18 do RPAF/99, ficando rejeitadas as preliminares de nulidades apresentadas nas razões de defesa.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendant, 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 autuação fiscal.

A respeito do pedido, de que lhe fosse dada vistas da informação fiscal, cabe registrar que nos termos do § 7º do art. 127, só há esta obrigação, caso na informação fiscal sejam aduzidos fatos novos, ou se forem anexados aos autos, novos demonstrativos ou levantamentos, o que no presente caso não ocorreu.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência ou revisão fiscal, a ser realizada pela COPEC ou ASTEC, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação, com base no art. 147, inciso I, “a” e “b”, do RPAF-BA/99.

Quanto ao mérito, foi apurado em ação fiscal, através de declaração do próprio Autuado, entradas de combustíveis registradas em sua escrita fiscal, como resultantes de variação volumétrica registrada em seu LMC, acima do percentual permitido pela legislação.

Assim, foi exigido o ICMS pela falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz, traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escrutar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico

para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis, até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defensor vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos de 2015, 2016, 2017, 2018, e somente ao ser notificado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração fiscal digital – EFD, ou erros de medição.

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. (Art. 10, item 1, “a” da Portaria 445/98).

É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo, irregularidade apurada no presente caso. (Art. 10, item 1, “b” da Portaria 445/98).

Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, devido pela responsabilidade solidária prevista no art.6º da Lei 7.014/96, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Não obstante a falta de comprovação da entrada das mercadorias, 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.

Considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

No presente caso, foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Observo 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.

O defensor alegou, que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas na AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs.

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

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. O defensor deixou de apresentar provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

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 documentação fiscal. 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.

O Notificado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência 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, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

O defensor insistiu, que haveria erros no levantamento fiscal. Apontou exemplos de que em determinado dia, o fiscal apurou ganhos e em outros apurou perdas. Apresentou entendimento que esses ganhos e perdas deveriam se compensar. Disse também, que o seu LMC físico, que sempre se encontrou disponível ao Fisco no posto revendedor, possui registros diferentes daqueles trazidos no demonstrativo elaborado pelo Notificado.

Sobre estas alegações defensivas, conforme corretamente esclareceu o Notificado, a fiscalização tomou como base seu SPED fiscal, com as informações prestadas pelo próprio contribuinte Notificado, em sua EFD, no registro 1300. Esclareceu que, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, e constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor, se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de Entradas e Saídas e são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas). Ademais, acrescentou que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte, pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também, foi conferida na revisão fiscal, sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Observo que a Escrituração Fiscal Digital – EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais físicos. Com o advento da Escrituração Fiscal Digital, não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital, nem é legítimo retificá-los, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD. Portanto, conforme a legislação de regência, é ilegítima o ajuste da EFD ou de seus livros fiscais estando sob ação fiscal, não tendo validade jurídica os livros físicos apresentados.

Vale lembrar, que conforme detalhadamente explicitado pelo Autuante sobre o procedimento fiscal que resultou no Auto de Infração, o controle de estoques dos postos revendedores de combustíveis, é feito diariamente. Isso significa dizer, que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores do dias anteriores e dos dias seguintes. Dessa forma, é inadequado se alegar que os erros de um dia, se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes. Como são medições independentes, é necessário demonstrar o erro ocorrido no FECH\_FISICO, para provar que o ganho não existiu naquele primeiro dia e demonstrar que o ESTQ\_ABERT do dia seguinte estava errado e levou a indicação de uma perda equivocada.

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

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

Quanto ao pedido de cancelamento da multa aplicada, observo que este Órgão Julgador não possui competência para atender a este pleito, conforme norma do art. 167 do RPAF/99.

Diante do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE a presente notificação fiscal, com a retificação da multa aplicada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a Notificação Fiscal nº 269138.0066/20-6, em instância ÚNICA, lavrada contra C C S COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA., devendo ser intimado o notificado, para realizar o recolhimento do imposto no valor de R\$15.871,79, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d”, inciso II, do art. 42 da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 06 de julho de 2021.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS — JULGADOR