

A.I. Nº - 269138.0076/20-1  
AUTUADO - MIRAMAR COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/05/2022

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0063-02/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. a) MERCADORIAS E SERVIÇOS TOMADOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado, ou serviços tomados pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Comprovada indevida a inclusão de seis notas fiscais como não escrituradas. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em apreço foi lavrado em 13/02/2020, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 57.383,45, pela constatação das infrações a seguir descritas:

**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, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, referente aos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. ICMS no valor histórico de R\$ 33.383,61, bem como multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. 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 da PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da

EFD, referente aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018, ICMS no valor histórico de R\$ 5.200,46, acrescido de multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 03 – 16.01.01** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Período de março a outubro, dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro a março, maio a novembro de 2017. Aplicada a multa percentual de 1% sobre o valor de cada operação, no valor histórico de R\$ 1.743,57, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, por contrariar a disposto nos artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 04 – 16.01.02** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal Períodos de março a dezembro de 2015, janeiro a julho, setembro a dezembro de 2016 e janeiro a novembro de 2017. Aplicada a multa percentual de 1% sobre o valor de cada operação, no valor histórico de R\$ 5.601,44, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, por contrariar a disposto nos artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 05 – 16.01.06** – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Períodos dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, janeiro a abril e julho a novembro de 2019. Aplicada a multa percentual de 1% sobre o valor de cada operação, no valor histórico de R\$ 11.454,45, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, por contrariar a disposto nos artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 29 a 51, onde inicialmente afirma ser tempestiva a defesa, diz cumprir suas obrigações tributárias, e se mostra surpreendida com a lavratura do Auto de Infração, ora impugnado.

Se identifica como pessoa jurídica de direito privado, desenvolve suas atividades no ramo comercio varejista de combustíveis para veículos automotores e sempre cumpriu com suas obrigações tributárias, demonstrando a sua boa-fé, estando suas aquisições sujeita à substituição tributária, nos termos do art. 289 do RICMS, cujo imposto é recolhido por antecipação conforme Convênio ICMS 110/07.

Após transcrever o teor das infrações 01 e 02, afirma que o fiscal, nos exames efetuados, não atentou que em todos os dias posteriores ou anteriores ao dia em que houve a suposta sobra de combustíveis, havia falta do produto, ou seja, o volume escriturado era maior que o volume encontrado nos tanques, após a medição diária, o que diz já fazer cair por terra a presunção de omissão de entrada.

Ao tratar das infrações 03, 04 e 05, informa que houve equívoco no envio das informações, porém, entende presentes os requisitos para a redução das multas, em relação às notas fiscais que não serão impugnadas (contidas no LMC e notas de aquisição e devolução), de modo que são impugnadas parcialmente, sendo defendidas integralmente, as infrações 01 e 02, que afirma serem improcedentes, pois nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica e os livros contábeis

Pontua que o Fiscal utilizou como suporte das duas primeiras infrações o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, que somente veio ao mundo jurídico através da Portaria nº 159 de 24/10/2019, assim, não há como aceitar que tal dispositivo venha caracterizar omissão de registro de entrada, com o simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido.

Salienta que a infração não pode ter suporte numa portaria, ao arrepio da lei, pois não é somente a informação constante no LMC, sem possibilidade de apresentação de provas outras, que caracterizam a eventual ilegalidade fiscal. A disposição da portaria, no máximo, mantém a possibilidade de presunção, nunca podendo ser utilizada para finalizar a discussão acerca da caracterização ou não da infração, sob pena de afrontar o princípio da legalidade.

Destaca que foi analisando o período de 2015 a 2019, porém, a citado dispositivo somente posou a vigorar em 25/10/2019, portanto, entende ser nulo todo o enquadramento legal, pois é inviável a retroatividade da norma de direito material.

Lista os dispositivos legais do enquadramento da infração 01, e conclui que há que se reconhecer a nulidade do Auto de Infração, na medida em que o art. 23, § 6º, inc. II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96 foi revogado pela Lei nº 14.183/2019, e assim, entende que somente poderia ter havido o enquadramento legal pretendido até 12/12/2019, sob pena de violação do princípio da legalidade, bem como prejudicar o exercício da ampla defesa. O mesmo ocorreu para a infração 02, conclui.

Relaciona o objetivo do lançamento tributário, explana acerca do Princípio da Legalidade e assevera que sua pretensão é que a Autoridade Fazendária exerce suas funções nos estreitos limites legais, sem causar constrangimento ilegal ao contribuinte. Fato que diz ocorrer no presente caso, vez que está sendo compelida a pagar tributo com base na presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem a perquirição da busca da verdade real, porque a fiscalização realizada remotamente, deveria ter sido realizada em conjunto com a auditoria no sistema de dados e conta corrente da SEFAZ, para investigar a verdade material.

Lembra a finalidade do processo administrativo fiscal e ressalta que Secretaria da Fazenda não é infalível, vez que atuando através de seus agentes, que por mais treinados e experientes, não estão livres de cometer equívocos.

Refere-se ao RPAF/99 e jurisprudência que asseguram a observância dos princípios norteadores da atividade administrativa, e afirma que em nenhum momento o Auditor Fiscal buscou a verdade material, pois sequer colheu no próprio sistema de dados da SEFAZ/BA a prova de que houve o recolhimento do tributo devido.

Relata que ao conferir o seu LMC físico apurou existir, na maioria das situações, divergências entre os dados da EFD que o Fiscal teve acesso e aqueles escriturados nos livros físicos, tendo constatado divergências com as informações reais.

Diz juntar em separado, para comprovação do alegado, o LMC relativo a todos os dias em que o Fiscal listou no Auto de Infração. A título de exemplo, diz que em média, 20% dos dias foram retificados, impressos, mas não enviados à EFD, e quanto algumas datas em que há divergência entre as informações, poderia lhe ter sido requisitados para dirimir a dúvida, conforme dados transcritos na tabela reproduzida.

Produto	Relatório do Autuante				Registrado no LMC			
	Data	Sobra/Falta	Quantidade	Unidade	Data	Sobra/Falta	Quantidade	Unidade
Gasolina Comum	24/05/2015	Sobra	1.812,11	Litros	24/05/2015	Falta	73,89	Litros
Gasolina Aditivada	14/04/2018	Sobra	1.085,80	Litros	14/04/2018	Falta	563,93	Litros
					12/04/2018	Falta	331,11	Litros
					13/04/2018	Falta	283,69	Litros

Produto	Registro na EFD				Registrado no LMC retificado				Observação
	Data	Sobra/Falta	Quantidade	Unidade	Data	Sobra/Falta	Quantidade	Unidade	
Gasolina Aditivada	04/05/2018	Sobra	1.815,92	Litros	04/05/2018	Sobra	347,91	Litros	Dentro do parâmetro legal
Gasolina Aditivada	15/12/2018	Sobra	1.275,16	Litros	15/12/2018	Falta	596,8	Litros	Dentro do parâmetro legal
Gasolina Aditivada	17/05/2019	Sobra	2.662,66	Litros	18/05/2019	Sobra	696,78	Litros	-
Etanol comum	24/05/2015	Sobra	559,377	Litros	24/05/2015	Sobra	27,37	Litros	-
Etanol comum	14/01/2016	Sobra	2.066,03	Litros	14/01/2016	Sobra	388,03	Litros	Dentro do parâmetro legal
Etanol comum	01/08/2018	Sobra	248,62	Litros	01/08/2018	Falta	187,93	Litros	-

Assevera que a autuação se baseou em informações divergentes, obtidas exclusivamente, através de registros digitais, sem se perquirir a efetiva ocorrência da infração, pois o autuante, em momento algum solicitou a apresentação de informações ou esclarecimentos, tampouco efetuou a análise das notas fiscais de compra e de das vendas efetuadas, caso tivesse solicitado teria constatada a inexistência de qualquer omissão de entrada.

Afirma que o LMC foi retificado e impresso, com formação dos livros físicos, antes da ação fiscal, contudo a retificação não foi enviada à EFD, entretanto, isso não pode levar à grave acusação de omissão de entrada. O LMC integral, já retificado, deve ser considerado, sob pena de se violar a busca da verdade material.

Relata que em situação semelhante, como a do Auto de Infração nº 269138.0011/18-5, o mesmo autuante entendeu por conceder prazo para apresentação do LMC físico, conforme se extrai da própria informação prestada e constante do acórdão JJF nº 0160-02/19, trecho reproduzido, e se assim procedesse, verificar-se-ia a escorreita escrituração das entradas evitando o constrangimento de ter que se sujeitar a defesa em um procedimento administrativo fiscal.

Garante que poderia ter apresentado tanto as notas fiscais de entrada, quanto os livros contábeis, onde o Fiscal constataria a inexistência de entrada de combustível desacompanhado de nota fiscal, pois é evidente ter ocorrido erro de medição ao se apurar sobra em um dia e falta no dia subsequente ou anterior.

Requer a conversão do feito em diligência, para que o Auditor Fiscal analise os fatos com base na escrita fiscal, em confronto com as notas fiscais de entrada e o LMC, e adicionalmente que lhe autorize a enviar o LMC retificado e impresso à época para a EFD, possibilitando nova análise.

Diz que não se pode admitir a existência de um Auto de Infração lavrado com base em informações claramente equivocadas, sendo que as corretas encontram-se devidamente escrituradas nos livros físicos, razão pela qual entende que o mesmo deve ser declarado nulo, para que, se for o caso, lavrar-se novo Auto, considerando, inclusive, além da sobra, a falta de combustível em dias subsequentes ou anteriores e assim será contemplada a busca pela verdade material e a possibilidade do exercício da ampla defesa.

Destaca que independentemente da apreciação do mérito, o Auto de Infração torna-se nulo de pleno direito, por ser notória a violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.

Pondera, caso não se acolha o pedido de nulidade, o que não espera, diz ser necessário comprovar a impossibilidade de acatar a presunção legal aplicada, sobre a qual transcreve o art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, e sendo uma presunção relativa, cabe a apresentação de provas, para desconstituir a infração.

Reproduz o art. 18, inc. IV, alínea “a”, do RPAF e afirma que o lançamento baseado em informações inverídicas, já o torna nulo, na medida em que se perdeu a segurança na própria existência da infração.

Aponta como outro fundamento para a nulidade do Auto de Infração, o fato de ter o autuante constatado a existência de sobras em um dia, entendeu que corresponderia a entrada de combustível no tanque desacompanhado de nota fiscal, entretanto, não analisou que no dia posterior havia falta de combustível no tanque, fato considerado pelo autuante, quando apresentou manifestação no Auto de Infração nº 269138.0011/18-5, onde admitiu que, caso houvesse ganhos e perdas sucessivos, haveria a caracterização de erro de medição.

Diz ter juntado para todos os dias em que se apontou a suposta sobra de combustível com o propósito de comprovar que houve efetivamente erro de medição a justificar a sobra, os dados do dia anterior e/ou posterior, para demonstrar a falta de combustível no tanque, sendo que o Fiscal tinha em mãos, todas as informações diárias, podendo ter constatado a sobra em um dia e a falta no outro.

Sinaliza que na maioria dos dias não consta sobra de combustível após a retificação do LMC, procedida antes da ação fiscal, não enviada à EFD, onde percebe-se que os dias em que houve retificação pretérita nos dias em que as perdas e ganhos ocorreram por erros de medição, comprovam a ausência de omissão de entrada, reproduzindo alguns exemplos.

Repisa que ocorreu erro de medição e alerta para o fato que nunca haverá identidade entre ganho e perda devido ao coeficiente de dilatação e perdas comuns do combustível. No caso concreto, os ganhos e perdas são próximos, a comprovar a existência de erros de medição.

Acrescenta que a documentação anexada comprova a ausência de omissão de entrada, pois foram vendidas durante o período fiscalizado, as seguintes quantidades de combustíveis demonstradas na tabela reproduzida.

Produto	Quantidades - litros			Observação
	Adquirida	Estoque Inicial	Estoque total durante o período	
Gasolina Comum	6.905.000,00	11.937,00	6.916.937,00	Quantidade superior ao comercializado
Gasolina Aditivada	9.330.000,00	11.937,00	9.341.937,00	Quantidade superior ao comercializado
Etanol	3.740.000,00	4.270,00	3.744.270,00	Quantidade superior ao comercializado
S500 Aditivado	190.000,00	7.388,00	197.388,00	Quantidade superior ao comercializado

Aponta que no período fiscalizado, o relatório de notas fiscais de aquisição de combustíveis conta com 30 folhas, e o gasto total de R\$ 65.789.179,00 somente na compra dos produtos vendidos aos consumidores, nunca tendo adquirido combustível desacompanhado de nota fiscal.

Relata que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia ao se deparar com Auto de Infração similar, no processo de nº 0005384-10.2005.8.05.0274, entendeu que, para a configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que aquisição e no presente caso, comprova que vendeu menos do que adquiriu, não podendo haver omissão de entrada.

Conta que em alguns dias o colaborador responsável pela medição manual está em um dia apressado, ou chuvoso, ou com pouca luminosidade e o erro humano é natural, não podendo por isso ser acusado de ofensa à legislação tributária, pois sempre adquire combustíveis de grandes distribuidoras como Larco, Ipiranga etc., sendo impossível fazer a aquisição sem nota fiscal. Além disso, o sistema somente libera abastecimento de veículo com a entrada no tanque de combustível com a nota fiscal declarada.

Transcreve trecho do Acórdão JJF nº 0160-02/19, e requer a declaração de nulidade do Auto de Infração, por ausência de provas do cometimento da infração, considerando a comprovação da existência de erros humanos de medição que não podem conduzir à presunção de entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

Refere-se ao RPAF, cujos princípios da legalidade e da busca da verdade material, são observados e defende que as infrações deverão ser rechaçadas, vez que violam esses princípios, pois as infrações seriam decorrentes de equívocos existentes na sua escrita fiscal ocasionando o suposto cometimento de infrações, “capturados” pelo Fiscal, a ponto de serem suficientes para que a fiscalização desconsiderasse a sua escrita fiscal para os fins de lhe imputar um débito de valor astronômico.

Assegura nunca ter praticado qualquer ato contrário a legislação tributária, e reafirma a inocorrência das infrações, sendo a sua escrita fiscal o meio e prova para atestar o cumprimento das obrigações principais e acessórias.

Conclui que com a ausência de intimação para a apresentação de elementos que pudesse elidir a infração, prejudica o exercício da ampla defesa e do contraditório, pois ausente de elementos necessários para elidir a pretensão punitiva. Como é notório, tem se tornado comum a lavratura de Autos de Infração no final do exercício fiscal, sem observância dos rigorosos critérios habitualmente seguidos pelos Auditores Fiscais da SEFAZ/BA, como é o caso, pois foi lavrado em dezembro de 2019, sem que fosse sequer concedido prazo para apresentação de documentos e informações contábeis, capazes de elidir a presunção, sendo esta falta, configuração de absoluto cerceamento de defesa, que se constitui um vício insanável.

Cita julgado do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT, de São Paulo que tem anulado processos nos quais sejam violados preceitos constitucionais, transcreve doutrina de Alberto Xavier sobre o

tema e destaca que o RPAF/99 não deixa dúvidas quanto ao dever do Fisco em provar e não apenas presumir a prática de infração, quando determina no seu art. 28, § 4º, reproduzido

Salienta que no presente caso, cabe ao fisco o ônus da prova, sendo que a análise do arquivo magnético isoladamente não constitui elemento suficiente para provar o cometimento das infrações e desconsiderar informações constantes na sua escrita fiscal, devendo, nesses casos ser o fato investigado a fim de se apurar a verdade, e, caso, provada a infração e o infrator, aí sim se aplicar a penalidade cabível em observância ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

Aponta ser equivocada a autuação ao enquadrar as infrações no artigo 212, incisos e parágrafos do RICMS/BA o qual disciplina a escrituração dos livros Fiscais, incluindo-se o Livro de Entrada e o Livro de Movimentação de Combustíveis.

Assegura que procede regularmente a sua escrituração, como de fato se verifica pela análise dos livros, que diz seguir em mídia digital em sua integralidade, sequer solicitados pelo Fiscal e que resta improcedente a aplicação das penalidades, pois não existe nos elementos e qualquer prova da utilização ou entrada de bens no estabelecimento, além daqueles devidamente comprovados pela sua escrita contábil.

Voltando a abordar a infração 01, diz que um simples levantamento quantitativo do estoque ou a verificação das notas fiscais de entrada demonstraria que não há falhas no estoque

Relata que os contribuintes obrigados à Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitidas eletronicamente, nem sempre correspondem à veracidade dos fatos, seja por falhas nos lançamentos realizados, seja por problemas de ordem técnica na transmissão dos dados ou, até mesmo, por falha no Sistema Eletrônico da SEFAZ.

Ensina que ao direito tributário e à contabilidade interessa a verdade material ou real. Não se contentam apenas com a verdade formal, transcrevendo doutrina de Xavier e reproduzindo o Acórdão nº 5.510/99, proferido pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba.

Faz longa explanação acerca do princípio da verdade material, destacando a importância de se chegar à melhor reprodução possível dos fatos como aconteceram, portanto, a necessidade de serem consideradas as provas e os novos fatos mesmo que favoráveis ao contribuinte, ainda que este não os tenha alegado ou declarado, transcrevendo doutrina de Aurélio Pitanga Seixas Filho.

Elaborou demonstrativo comparativo das irregularidades apontadas pelo autuante, demonstrando as inconsistências constantes do levantamento, portanto, requer a improcedência da infração, acaso seja superada a preliminar de nulidade.

Em relação às infrações em que há a imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória, requer que se considere a sua boa-fé, bem como da inexistência de dolo, fraude ou simulação e o devido recolhimento do tributo a ensejar a inexistência danos ao Erário, portanto, diz ter direito da penalidade atenuada, inclusive com possibilidade de relevar a multa.

Adverte se isto não ocorrer, as multas aplicadas passam a apresentar valores nitidamente confiscatórios, uma vez que deixa de existir a justificativa para imposição de multa com caráter eminentemente punitivo. Afinal, concessão da atenuante decorre do reconhecimento de um equívoco cometido que em nada prejudica o Erário. Assim, levando-se em consideração as circunstâncias atenuantes, passam as multas a possuírem caráter tão elevado que assumem o caráter confiscatório.

Requer uma revisão fiscal para que sejam revistos os dados em confrontação documental, com realização de perícia no local do estabelecimento, sob pena de nulidade e justifica seu pedido por entender que a impugnação evidencia de forma cristalina os motivos para realização da “refiscalização no estabelecimento”.

Reafirma que o Auditor não analisou de forma perfundatória a sua contabilidade, desconsiderando as informações constantes nos livros fiscais, indispensáveis para a obtenção da verdade material,

limitando-se a imputar o cometimento das supostas infrações de forma arbitrária, dificultando o direito da ampla defesa.

Pontua que as notas fiscais, que relaciona, encontram-se devidamente lançadas na EFD, sendo necessário exclui-las da autuação, porém, admite que efetivamente, se equivocou e não enviou para a EFD diversas notas fiscais, algumas de combustíveis, também não lançadas no LMC.

Reproduz o art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96 o art. 158 no RPAF, e destaca que a infração foi praticada sem dolo, fraude ou simulação, bem como não implicou em falta de recolhimento de tributo, assim, requer a redução da multa, no percentual de 90% ou sua relevação.

Trata pontualmente as infrações 04 e 05, que admite o reconhecimento parcial, e entende ter atendido aos requisitos legais para seu cancelamento cuja aplicação julga inviável em relação à totalidade dos documentos fiscais listados, na medida em que algumas delas corresponde a aquisição de combustíveis e foram lançadas no LMC e na contabilidade, como ocorreu em notas relacionadas a infração 04.

Pontua que o mesmo ocorreu na infração 05 com a nota fiscal nº 241.274 de 03/10/2018, com LMC anexado, comprovando o efetivo lançamento.

Reproduz o Acórdão JJF nº 0190- 04/18, que entende se tratar de caso idêntico, diferenciando deste por não ser contumaz, mas deixou notas de aquisição de combustíveis sem registro, por equívoco, razão pela qual deve as multas serem canceladas.

Relaciona notas fiscais referentes a infração 04 por se tratar de notas fiscais de aquisição e cancelamento de compra, com devolução do produto: NF 134.705 de 15/10/2015 (aquisição), NF 000.758 de 15/10/2015 (cancelamento da compra), NF 166.090 de 11/10/2016 (aquisição) e NF 001.045 de 11/10/2016 (cancelamento da compra).

Já na infração 05 aponta as notas fiscais números: 237.990 de 03/09/2018 (aquisição), 001.554 de 03/09/2018 (cancelamento da compra), 242.398 de 13/10/2018 (aquisição), 001.595 de 13/10/2018 (cancelamento da compra), 255.934 de 18/02/2019 (aquisição) e 001.718 de 18/02/2019 (cancelamento da compra).

Defende a aplicação do que dispõe o art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96 e art. 158 do RAPF no caso concreto, pois refere-se a poucas notas fiscais, não registradas por falha humana, inexistindo dolo, fraude ou simulação, tampouco falta de recolhimento de tributo.

Requer o cancelamento do Auto de Infração determinando seu arquivamento, haja vista a notória nulidade e violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.

Caso haja entendimento diverso, pede que seja determinada diligência, lhe possibilitando enviar os LMCs que foram retificados à época, mas não enviados à EFD, possibilitando uma nova análise, tendo em vista a divergência de informações.

Pede ainda que se considere os ganhos e perdas sucessivos, que descharacterizam a suposta omissão de entrada e que sejam acolhidas as razões expostas para os fins de julgá-lo totalmente improcedente, em relação às infrações 01 e 02.

Pugna, expressamente pela desconsideração das multas, com fulcro no disposto no art. 158 do RPAF/99.

Por derradeiro, requer a procedência parcial da impugnação, com relação às infrações 03, 04 e 05, para cancelamento da aplicação da multa, em relação às notas fiscais que foram devidamente lançadas no LMC e aquelas de aquisição e cancelamento e, sob pena de nulidade, que toda e qualquer intimação seja feita na pessoa do seu advogado cujo nome e endereço indica.

O autuante presta informação fiscal, fls. 61 a 85-v, onde inicialmente abordando os supostos vícios de fundo do procedimento administrativo fiscal, explana acerca da decadência do direito de lançar, reproduzindo lição de Ricardo Alexandre, lembra que no ICMS, o lançamento ocorre

por homologação e a regra geral é contar a decadência a partir do fato gerador. Contudo, na autuação realizada, as infrações que tratam da falta de pagamento do ICMS se basearam no levantamento de omissões de entradas de mercadorias, o que evidencia a presença de dolo, pois, a autuada deliberadamente agiu para escamotear o surgimento do fato gerador do imposto devido, portanto, aplica-se a regra geral do art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional, contando-se o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte a data de ocorrência dos fatos.

Para as infrações que versam sobre falta de registro de documentos fiscais, tratam do descumprimento de obrigações acessórias, que se convertem em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária, art. 133, § 3º do CTN. Nessa hipótese, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inc. I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante previsão do art. 149, incisos II, IV e VI do CTN.

Assim, ausente a figura do lançamento por homologação, também não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Quanto a ampla defesa no procedimento de lançamento, transcreve doutrina de Ricardo Alexandre, para frisar que a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do auto de infração, fase, que vige o princípio inquisitorial e na fase contenciosa se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 5º, inc. LV da Constituição Federal.

Transcrevendo lição de Leo da Silva Alves acerca da ampla defesa, afirma que o direito de informação permite ao autuado ter acesso integral a todos os elementos do processo, portanto, não se verifica cerceamento de defesa, vez que a autuação foi integralmente baseada no SPED-Fiscal a que o contribuinte tem pleno acesso.

Informa que os anexos são um resumo dos fatos, assim apresentados por economicidade, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Quanto a fundamentação legal da infração, pondera que talvez fosse mais apropriado indicar apenas o art. 23, § 6º, da Lei nº 7.014/96, ou mesmo art. 23, § 6º, inc. II, alínea “b” até 13/12/2019, e art. 23, § 6º após 13/12/2019, ambos da Lei nº 7.014/96. Contudo, assegura que o fato não trouxe qualquer prejuízo a autuada, pois, o fundamento jurídico adotado, corresponde a situação fática descrita.

Abordando o princípio da legalidade e da verdade material, lembra que o art. 37 da Constituição Federal, traz como norteador da Administração Pública, o princípio da legalidade, transcreve doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello, e na mesma linha transcreve lição de José dos Santos Carvalho Filho.

Destaca o evidente equívoco do contribuinte ao imaginar que seu LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD, pois na verdade, não se pode utilizar uma parte da sua escrita fiscal e contábil para fazer prova contra outra parte dessa mesma escrita. Essa prova deve ser feita com base nos elementos que fundamentaram a escrituração, pois pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Sinaliza que isso não quer dizer que a autuada não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados, contudo, lhe caberia 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, inc. II, do CPC. Ou seja, não pode a autuada apresentar como argumento de defesa uma injustificada alegação de desleixo com a sua escrita fiscal.

Resume que (I) os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos; (II) a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital e o LMC não faz prova contra a EFD; (III) o ônus de demonstrar erro na EFD é da autuada; e, (IV) a prova desses erros, de acordo

com as regras contábeis, deve ser feita com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem os fatos.

Acerca da retroatividade do parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, esclarece no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do Registro 1300 da EFD, motivo pelo qual foi acrescentando tal dispositivo.

Explica que até a publicação da Portaria nº 159/2019, a SEFAZ restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque àqueles examinados em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário. Quando se alterou a citada portaria foi para contemplar o procedimento nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, cujos inventários são feitos diariamente e não por exercício.

Transcreve o art. 144, § 1º do CTN, que respalda a vigência do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 no processo de levantamento de estoques, que ao introduzir novos procedimentos são aplicáveis imediatamente e também aos fatos geradores já ocorridos.

Quanto a inexistência de presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização, esclarece que o percentual de 1,8387% previsto no parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos, como normal, pela Agenda Nacional de Petróleo - ANP de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% admitidos na Portaria DNC nº 26/92. Com isso, foi assegurado que a SEFAZ criou uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura, que não configuraria fato gerador do ICMS.

Conclui que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, cuja: *(I) premissa maior associada a resultados conhecidos*: Todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor; *(II) premissa menor*: Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura registradas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico; e, *(III) dedução*: Pode-se estabelecer com certeza absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado.

Complementa que estabelecida essa variação limite, fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite necessariamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução), portanto, o que exceder esse limite físico só tem uma única explicação: “*trata-se de uma entrada não documentada de combustível*.”.

Pontua 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.

Resume suas conclusões nos seguintes pontos:

- (i) Na autuação, o prazo para contagem da decadência segue o disposto no art. 170, inc. I, do CTN, tanto para a obrigação principal (pelo dolo existente), quanto para a obrigação assessoria (lançamento de ofício). Desse modo, não “*suscita a decadência do direito de constituição do crédito, com relação aos supostos fatos geradores ocorridos (...) até a data anterior a intimação formal*.”;
- (ii) Devido a sua natureza inquisitorial e investigatória, não cabe a aplicação do contraditório e da ampla defesa durante a auditoria fiscal que levou a lavratura do auto de infração;

- (iii) A autuação foi baseada nos dados do SPED-Fiscal, disponíveis para a autuada. Não houve, portanto, cerceamento a ampla defesa;
- (iv) Os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores, portanto, não houve prejuízo a ampla defesa;
- (v) Não ocorreu a revogação do dispositivo legal indicado no auto de infração, mas a sua alteração. A simples leitura do art. 23, § 6º, da Lei nº 7.014/96, torna óbvio esse fato;
- (vi) Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos. A prova dos fatos foi feita com a própria EFD. O LMC não faz prova contra a EFD. O ônus de provar que sua EFD está errada é da autuada. A prova desses erros, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita “*com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos.*”;
- (vii) O parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, por ser norma procedural, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos;
- (viii) O parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, não traz qualquer presunção, antes impõe um limite para os ganhos anotados fixado a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis contempladas na legislação do setor.

Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou na autuação, fala que essencialmente estudados pelas Ciências Contábeis, os estoques referem-se as mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico, conforme lição de Eliseu Martins.

Explica tecnicamente, um levantamento de estoques e como é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial – EI), somado as entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final – EF), cujo período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários, que podem ser feitos em períodos diferentes, sendo que no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, os estoques são inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas registrados no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, instituído pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis – DNC nº 26/1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01/1992, e incluído na EFD, no Registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008.

A instituição do LMC visou atender aos seguintes 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, que possam ocasionar danos ao meio ambiente e/ou a integridade física ou patrimonial da população; **(c)** facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas fazendas estaduais; e, **(d)** coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Aponta 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, sendo que nos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (omissões de entradas e omissões de saídas) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até limite de 0,6%.

Na EFD, esses mesmos controles são resumidos em três Registros: 1300, 1310 e 1320, cujos campos que descreve. As perdas e ganhos são registrados por tanque no Registro 1310 e depois consolidadas por combustível no Registro 1300. As saídas são registradas por cada bico de cada bomba no Registro 1320 e depois lançadas nos Registros 1310 e consolidadas no Registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques é anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por

tanque antes de ser consolidado a cada dia no Registro 1300, cujo processo é repetido a cada dia, sendo cada dia independente do anterior e do seguinte.

Indica que os possíveis erros no controle de estoques feitos diariamente e registrados na EFD, descrevendo os registros que o contribuinte deve fazer diariamente no Registro 1300.

Salienta que no trabalho realizado: **(I)** refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos Registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum; **(II)** verificou as transposições feitas dos Registros 1310 e 1320 para o Registro 1300 e não encontrou erro algum; **(III)** 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 ao anotado no Registro 1300 e novamente, não encontrou qualquer divergência.

Complementa que sendo o controle de estoques dos postos feito diariamente, os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes, portanto, os erros de um dia não se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes.

Apresenta possibilidades de erros e demonstra através de figuras que mostram as repercussões dos erros de falta da anotação da entrada e de anotação sem entrada física.

Faz o mesmo para a **(a)** movimentação de combustíveis sem perdas ou ganhos; **(b)** falta do registro da entrada acarretando um ganho no exato valor dela; **(c)** movimentação de estoques de combustíveis sem entradas e sem ganhos ou perdas; e **(d)** entrada anotada, mas sem entrada física no estoque e gerando o registro de uma perda no exato valor da entrada. Excluídos as possíveis inconsistências na EFD, só restam os erros de medição e os erros de anotação da medição na EFD.

Repisa que a Portaria DNC nº 26/92 estabeleceu um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas, para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada, sendo a margem da SEFAZ de 1,8387%, mais de três vezes superior. Admite que erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

Acrescenta que além erro de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de valor diferente do realmente medido, sendo que a prova desse tipo erro deve ser feita pelo contribuinte.

Sinaliza que autuada alegando erros nos demonstrativos, cita exemplos, afirmando que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu LMC físico continha as informações corretas, porque o havia retificado, não fazendo o mesmo com a EFD. Contudo, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD, cabendo-lhe demonstrar a incorreção dos lançamentos na EFD, uma vez que ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, inc. II do CPC.

Quanto a alegação de que os ganhos são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes, exemplificando como em 14/05/2017 que foi apontado sobre de 218,88 litros de gasolina comum, neste caso, a autuada não atentou que a medição do dia anterior, 13/05/2017, indicou a falta de 251,36 litros de gasolina comum (erro de medição) a justificar a eventual sobra.

Assevera que todas as alegações não devem prosperar, pois, se um ganho resultar de erro no FECH FISICO de um dia, como o ESTQ ABERT do dia seguinte a medido também, não havendo que se falar em cancelamento. Frisa 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.

Ressalta que o contribuinte não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração diária, 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%.

Quanto a alteração nos procedimentos de fiscalização introduzidos na Portaria nº 445/98, destaca que o trabalho da fiscalização ficou simplificado, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do Registro 1300.

Salienta que a prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que a autuada já a possui.

Explica que a autuada pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos e, certamente, constatara que o limite trazido pela SEFAZ a cobre com larga folga. Os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados, estão anexadas ao Auto de Infração.

Lembra que a Instrução Normativa nº 56/2007, estabelece o seu primeiro item que a apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Acrescenta que os combustíveis estão sujeitos a substituição tributária e conforme o art. 10 da Portaria nº 445/98, nestes casos, 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, inc. I, alínea “a”, da Portaria nº 445/98) e “*do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido*” (art. 10, inc. I, alínea “b”, da Portaria nº 445/98).

Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a presunção, mas, a transferência da responsabilidade tributária autorizada pela Lei nº 7.014/96, no art. 6º, inc. IV, copiado. Portanto, não caber a aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07.

Explica que considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal, o volume do produto disponível no tanque é igual a soma do volume de combustível adquirido com nota fiscal mais o volume comprado irregularmente sem notas fiscais e cuja entrada foi omitida na EFD.

Quando das saídas, como o combustível adquirido sem nota fiscal esta misturado ao volume total, quando é efetuada uma venda, está sendo vendido a mistura onde a proporção corresponde exatamente a proporção dos volumes misturados no tanque quando adquiridos. Portanto, a receita da venda do combustível adquirido sem notas fiscais também segue a mesma proporção das saídas.

Sendo assim, se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais é proporcional aquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com nota fiscal, o que atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa nº 56/07.

Transcreve o art. 226 do Código Civil e o art. 417 do Código de Processo Civil, aos quais toma como suporte para o entendimento de que a escrituração equivale a 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.

Copia o art. 419 do CPC e frisa que não pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece. Por exemplo, não pode apresentar o LMC como prova contra o Registro 1300 da sua EFD.

Destaca a importância dos livros do empresário fizerem prova contra ele, se assim não fosse, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas da escrituração, razão pelo qual o legislador determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Friza ser obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo.

Ensina que a fim de assegurar a verdade material, o CPC permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem a verdade dos fatos. Entretanto, o ônus dessa prova lhe cabe, sendo que a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir a legislação não deve ser considerada se não acompanhada de provas.

Conta que durante os trabalhos de auditoria não foram encontradas inconsistências que suscitassem esclarecimentos pelo empresário, razão pela qual, não foi necessário intimar o contribuinte.

Sobre a falta do registro das notas fiscais de entradas em operações que não geraram entradas, informa que todas as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento do contribuinte devem ser registradas na sua escrituração fiscal eletrônica. Essa obrigação acessória não desaparece mesmo que a autuada demonstre que elas foram devidamente registradas no livro razão ou em outro livro qualquer.

Conta que com o SPED-Fiscal, há eventos como cancelamento, operação não realizada e desconhecimento da operação que permitem excluir as notas fiscais eletrônicas a que se referem da base de dados das notas que efetivamente circularam, contudo, na prática, isso frequentemente não ocorre, de modo que ainda é comum que, nos casos de mercadorias saídas do fornecedor, mas não recebidas e devolvidas, ainda se siga o procedimento que era adotado antes do surgimento do SPED.

Assim, diz que as notas fiscais números: 237.990, 001.554, 242.398, 001.595, 255.934 e 001.718 devem, de fato, serem retiradas da autuação, pois as demonstram que não houve a entrada e, por isso, não deveriam ser registradas na EFD.

Quanto a alegação de que algumas notas fiscais estariam escrituradas, refez a busca e constatou que nenhuma destas, consta escriturada na EFD.

Por fim, explica que o art. 158 do RPAF/99 foi revogado, contudo permanece o § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que não deve ser aplicado, pois, o dolo é patente quando se deixa de escriturar tantas notas fiscais.

Por fim, rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pela autuada conforme todo o exposto, ratifica integralmente a autuação.

Em 18/11/2020, a 2ª JJF decidiu converter o processo em diligência à PGE/PROFIS para emissão de Parecer Jurídico abordando, em especial, os seguintes pontos: (1) Se o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com a redação dada pela Portaria nº 159/2019, extrapola ou não os limites da Lei nº 7.014/96, na medida que segundo o argumento da defesa estaria criando uma nova hipótese de “presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto”, não contemplada no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96; e, (2) Se a Portaria nº 159/2019, tem aplicabilidade retroativa ou a partir da data de sua publicação.

O i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior em 22/03/2021, em atendimento a diligência, emitiu o parecer às fls. 96 a 106, acolhido pelo Procurador Chefe da PROFIS, fls. 107 e 108, do qual transcrevo o trecho conclusivo:

*“Note-se que, sem dúvida, a norma lustrada na Portaria no 001/2020 possui natureza eminentemente procedural, traduzindo-se num conjunto ordenado de atos administrativos e termos para a consecução da apuração do efetivo e real fato econômicos, porventura fato gerador do ICMS.*

*São normas internas da Administração Fazendária para o processo de fiscalização, apontando ao Estado-Administração como, quando ou de que maneira deve o ato de levantamento quantitativo de estoques se produzir.*

*Doutro giro, acresceça-se aos fundamentos acima expendidos, que a retroação da norma se impõe, tendo em vista que as novas orientações internas objeto da presente discussão são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam a aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte, como perdas imanentes ao processo.*

*Desta forma, na mesma toada, a retroação se justifica pela norma esculpida no art. 106, II do CTN.”*

No retorno dos autos ao CONSEF, em 17/06/2021, foi mais uma vez decidido pela conversão do processo em mais em diligência, desta vez dirigida a COPEC, visando atender uma orientação da Coordenação de Avaliação deste CONSEF para que o autuante anexasse aos autos disco de armazenamento de dados, com arquivo em formato tabela, cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal.

Posteriormente deveria o contribuinte ser intimado a receber cópia integral do demonstrativo em arquivo eletrônico na forma do RPAF/99, concedendo-lhe o prazo de 60 dias, para manifestação, se assim desejar.

Assim, em cumprimento ao quanto requerido, o autuante juntou a mídia digital contendo gravados os arquivos relativos aos demonstrativos analíticos, fl. 116, e através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, mensagem postada em 29/09/2021, fl. 117, notificou o contribuinte para receber o demonstrativo, sem leitura, cuja ciência tácita ocorreu em 05/10/2021, conforme disposto no art. 127-D, parágrafo único, inc. III da Lei nº 3.956/81 – COTEB.

Notificado, a autuada se manifestou às fls. 120 a 125, onde apresentou como fato novo a sentença preferida pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, reconhecendo a nulidade da fiscalização com base no art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 como questão prejudicial à análise do Auto de Infração, julgado na 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador – Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, cujo trecho da sentença reproduz, razão pela qual pede o arquivamento do Auto de Infração.

Adverte que as discrepâncias apontadas decorrem do método de fiscalização aplicado e se analisar o mês, se verificará inexistente os ganhos de combustível.

Pontua que o autuante se ateve exclusivamente a uma informação da EFD, contudo, diz perceber que tinha em pose as informações de que não houve a omissão de entradas, pois deixou de analisar os dias em que houve falta equivalente ao suposto ganho, constante na planilha.

Frisa que vendeu menos que comprou indicando as seguintes quantidades e que os supostos ganhos são meras ficções, na medida que comprova ter adquirido combustível em maior quantidade que a vendida.

O autuante presta nova informação, fls. 135 a 136-v, onde ressalta que a introdução do parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, equivale a uma lente de aumento que permitiu a fiscalização aplicar a técnica adequada ao exame da movimentação dos estoques de combustíveis nos postos revendedores, cujos fatos geradores ocorrem diariamente, que sempre existiram, contudo, com os instrumentos até então disponíveis a fiscalização se via impedida de identificá-los e demonstrar.

Repisa que diferente de outros segmentos comerciais, os estoques dos postos revendedores de combustíveis são renovados em períodos muito curtos de poucos dias, portanto, os levantamentos feitos no início e no final de cada exercício se mostram ineficazes, razão pela qual a legislação exige o controle diário anotado no LMC e nos Registros 1300, 1310 e 1320 da EFD, razão da citada alteração da Portaria nº 445/98, que permitiu se levar em consideração os inventários diários.

Pontua ser estranho que o levantamento anual demonstrado pela autuada encontre omissões muito menores, quando utilizou uma lente macro para examinar inúmeras transações realizadas no dia a dia.

Por fim, sustenta a procedência do Auto de Infração.

Em 01/04/2022, o patrono da autuada, encaminhou via *e-mail*, memoriais referentes ao processo pautado para julgamento, onde relata que já havia comprovado ser nova legislação utilizada como base no lançamento, inconstitucional, declarada pelo Juízo da 4ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador, cuja decisão judicial corrobora com a tese defensiva da ilegalidade da fiscalização com base na Portaria nº 445/98, razão pela qual pede o arquivamento do Auto de Infração.

Adverte que caso esta junta venha a proceder de maneira diversa, afrontará o Poder Judiciário, a quem cabe declarar inconstitucionalidade, pois já tendo havido tal declaração, proceder com a autuação é desrespeitar a autoridade de uma decisão judicial.

Repisa os argumentos já apresentados e requer que se julgue improcedente o Auto de Infração.

Presente na sessão de julgamento o autuante Auditor Fiscal Jefferson Martins Carvalho e o representante da empresa Dr. Gabriel Amorim Santos Silva OAB/BA 38934, que em sustentação oral, reforçou a necessidade desta Junta observar a decisão da 4ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador, que anulou 54 autos de infração sobre a mesma matéria.

Frisou que a Portaria nº 445/98, efetivamente trouxe facilidades para fiscalização que a partir da sua publicação faz auditorias com base em registros eletrônicos, e quando constatados permitiu ao autuante presumir a ocorrência de fato gerador do ICMS.

Falou que o método de fiscalização, como foi adotado, induz a conclusão de que todos os postos de combustíveis adquirem mercadorias sem notas fiscais.

Apontou ser equivocado a critério adotado pelo fiscal em desconsiderar que as sobras ou ganhos de um dia possam se compensar com as perdas ou ganhos no dia seguinte e/ou anterior.

Admitiu ocorrerem erros de medição e erros nos registros efetuados nos livros físicos, sobre os quais requereu perícia local para examinar estes LMCs, sendo que, se o autuante requisitasse os livros, constataria inexistir as diferenças.

Reconheceu como válido o método clássico de levantamento quantitativo de estoque como sempre foi realizado, considerando os estoques final e inicial de cada período, as entradas e as saídas para calcular as possíveis omissões, que se aplicado, constata-se inexistir aquisição de combustível sem nota fiscal.

Pontuou ter trazido decisão do TJ-BA, sobre matéria idêntica, onde fica claro não haver omissões quando as compras superam as vendas de mercadorias, assim como toda a documentação para descharacterizar a presunção do cometimento da infração.

Negou o cometimento de dolo na falta de escrituração de algumas notas fiscais, uma vez registradas no LMC e na contabilidade.

O autuante em intervenção, pontuou que a decisão do TJ-BA não está com trânsito em julgado. O juiz analisou o caso como se tratasse de dilatação térmica.

Concordou com o patrono da autuada quanto a facilidade proporcionada pela Portaria nº 445/98 à fiscalização, uma vez que as medições são realizadas pelo próprio contribuinte.

Negou que as autuações foram levadas a termo com base em presunções, pois se fundamentaram em fatos registrados pelo próprio contribuinte.

Reafirmou que as provas devem ser apresentadas pelo contribuinte, descabendo fazer prova contra sua escrita fiscal, os registros do LMC.

Lembrou que os dados utilizados pelo Fisco, foram informados pelo próprio contribuinte e esclareceu o caso trazido pela defesa, quando admitiu que os ganhos e perdas possam se compensar, vez tratava-se naquele caso, de um posto com funcionamento contínuo de 24 horas.

Destaca não se justificarem os erros constatados na escrita fiscal do contribuinte e esclareceu, contrariamente à afirmação do advogado, que, dos postos revendedores de combustíveis fiscalizados, em apenas 20% destes, foram autuados.

Explicou ser fisicamente impossível admitir como normais os ganhos registrados, uma vez que os valores registrados ultrapassam em muito os percentuais admitidos pela ANP e assim, como já explicitado, esses ganhos só têm uma explicação lógica: trata-se de aquisição de combustível sem nota fiscal.

Confirmou a falta de escrituração de parte das notas fiscais.

O Presidente da 2ª JJF, inquiriu ao patrono da autuada, se a decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador – Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, referida na defesa, já se encontrava em trânsito em julgado, tendo o mesmo esclarecido que foi interposto recurso pelo estado da Bahia e encontra-se ainda pendente de julgamento, portanto, não se trata de decisão definitiva.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação do cometimento de cinco infrações à legislação do ICMS, todas tempestivamente impugnadas, ainda que, como declara a autuada, as infrações 03, 04 e 05 parcialmente, tendo em vista o seu reconhecimento de parte destas.

Estabelecida nesta capital e atuando na atividade econômica de comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, ou seja, posto revendedor de combustíveis – PRC, a autuada é contribuinte do ICMS inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL, estando assim obrigado a observar, no desenvolvimento de sua atividade mercantil, além das normas tributárias, aquelas advindas da Agencia Nacional do Petróleo – ANP, órgão regulador de sua atividade econômica.

A cientificação do início da ação fiscal ocorreu via mensagem 150340, postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e em 04/02/2020, lida no mesmo dia, procedimento que atende ao requisito formal previsto no art. 26 do RPAF/99, tendo sido notificado da lavratura do Auto de Infração também via DT-e, mensagem postada em 25/02/2020, fl. 27.

Preliminarmente, constato que o lançamento se conforma com o art. 142 do CTN, vez que o crédito tributário exigido foi constituído por autoridade administrativa competente para tal, que aplicando os roteiros de auditoria fiscal exigidos para a correta apuração dos ilícitos apontados, concluiu pela ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade prevista na Lei nº 7.014/96.

Os trabalhos fiscalizatórios se pautaram no exame de informações constantes nos registros transmitidos pelo contribuinte através da sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas e cupons fiscais, cujos dados foram informados através do SPED-Fiscal, que contém o registro de toda sua atividade mercantil, além dos registros da movimentação do estoque de combustíveis lançados no Livro de Movimentação de Combustível – LMC, cujos registros estão incluídos na EFD, que servem de suporte aos exames de auditoria, por se constituir em um livro fiscal, conforme prevê o Ajuste SINIEF 01/1992, na sua Cláusula primeira: *“Fica adotado como livro fiscal, para registro diário pelo Posto Revendedor, o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, conforme modelo por ele fixado.”*, dispositivo acolhido pelo RICMS/2012 no seu art. 219.

De início, destaco que sendo a EFD 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, se constitui na única escrituração fiscal válida, e assim, contém os registros e informações sobre os quais cabe à fiscalização utilizá-los como dados no desenvolvimento de auditorias, aplicando os roteiros apropriados.

Importante registrar uma peculiaridade que se observa na EFD dos postos revendedores de combustíveis: obrigatoriedade para todos os contribuintes inscritos nos Cadastros Estaduais de Contribuintes do ICMS na condição Normal, por conta do disposto na Cláusula terceira do Convênio ICMS 143/2006 e no art. 248 do RICMS/2012, para os postos revendedores de combustível se inclui a obrigatoriedade de informar na EFD através do SPED-Fiscal, os dados registrados do LMC, incluído na EFD, no Registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008.

Com a obrigação de inventariar seus estoques de combustíveis por tanques de armazenamento todos os dias, no início, antes de qualquer venda e no final, quando encerrada as vendas diárias, constatando a existência de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, devido a variações volumétricas, deve o empresário justificar essas variações quando ultrapassar o limite de 0,6% do volume disponível, limite adotado como aceitável pela ANP, dentro do qual consideram-se as variações volumétricas decorrentes exclusivamente das condições de temperatura e pressão sob as quais estão submetidos.

Na EFD, esses dados diárias são resumidos em três Registros: 1300 (consolidação dos registros), 1310 (perdas e ganhos por tanque) e 1320 (saídas por cada bico de cada bomba). Assim, o controle dos estoques é anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado a cada dia no Registro 1300, cujo processo é repetido a cada dia, sendo cada dia independente do anterior e do seguinte.

A autuada arguiu nulidade das infrações 01 e 02, alegando que:

- i) O Fiscal utilizou como enquadramento legal das infrações o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, que somente veio ao mundo jurídico através da Portaria nº 159 de 24/10/2019, portanto, entende inviável a retroatividade da norma;
- ii) Não pode servir de suporte para exigir o imposto e aplicar penalidade, uma portaria, ao arrepio da lei, pois não é somente a informação constante no LMC, sem possibilidade de apresentação de provas outras, que caracterizam a eventual ilegalidade fiscal. A disposição da portaria, no máximo, mantém a possibilidade de presunção, nunca podendo ser utilizada para imputar a infração, sob pena de afrontar o princípio da legalidade;
- iii) O art. 23, § 6º, inc. II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, foi revogado pela Lei nº 14.183/2019, e assim, entende que somente poderia ter havido o enquadramento legal pretendido até 12/12/2019, sob pena de violação do princípio da legalidade, bem como prejudicar o exercício da ampla defesa;
- iv) A autuação se baseou em informações divergentes, obtidas exclusivamente através de registros digitais, sem se perquirir a efetiva ocorrência da infração, pois o autuante, em momento algum solicitou a apresentação de informações ou esclarecimentos, portanto, o Auto de Infração foi lavrado com base em informações equivocadas, sendo que as corretas se encontram devidamente escrituradas nos livros físicos;
- v) Ausência de provas do cometimento da infração, considerando a comprovação da existência de erros humanos de medição que não podem justificar a presunção de entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

Quanto ao possível equívoco no enquadramento legal das infrações, não vislumbro qualquer prejuízo a defesa do contribuinte, tendo em vista que o fundamento jurídico adotado, corresponde perfeitamente a situação fática claramente descrita.

Ademais, não se constitui tal ocorrência motivo de nulidade, conforme prevê o art. 19 do RPAF/99, *verbis*:

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

Em relação a vigência da alteração da Portaria nº 445/98, que introduziu o parágrafo único do seu art. 10 pela Portaria nº 159/2019, publicada em 24/10/2019, e sua aplicação retroativa, registro que tal questão foi levada à apreciação da Procuradoria Fiscal da PGE por essa 2ª JJF, em conversão dos autos em diligência, que em resposta, foi emitido o parecer jurídico já mencionado no relatório que compõe esse Acórdão.

A comentada alteração da Portaria nº 445/98 pela Portaria nº 159, objetivou esclarecer, com base na lei, a exigência fiscal decorrente da omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, caracterizada quando se verificar que a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no LMC, no Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível de combustível.

Ressalto que a Portaria nº 445/98 dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, consoante o seu art. 1º: “*O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período*”. (Grifo do relator)

Ou seja, se trata de uma norma complementar de caráter estritamente procedural.

Nesse sentido, a retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos é perfeitamente legal, conforme entendimento da PGE/PROFIS, que acolho, e encontra respaldo na legislação, por se tratar de uma norma meramente procedural, 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 institui “*novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios...*”, conforme entendimento da PROFIS/PGE, estampado no parecer retro citado, o qual acolho integralmente.

Em referência a alegada existência de informações equivocadas, que serviram de base para a auditoria realizada, sendo que as corretas, segundo a defesa, encontram-se devidamente escrituradas nos livros físicos, não se pode acatar, tendo em vista que não é admissível existirem dados divergentes nos registros da escrita fiscal do contribuinte, haja vista que a escrituração fiscal digital “*se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos*”, art. 247 do RICMS/2012 e Convênio ICMS 143/2006.

Nesse sentido lembro que o termo “inconsistências” não é tratado no Ajuste SINIEF nº 2/2009, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD, referindo-se tão somente a “*erro de fato no preenchimento da escrituração*”, na Cláusula décima terceira que trata das regras de retificação da EFD, apesar de que no RICMS/2012, art. 147, § 4º, atualmente revogado pelo Decreto nº 19.274, de 04/10/2019, previa que o “*O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências.*”

A responsabilidade pelos registros na EFD e sua transmissão à Receita Federal do Brasil é de inteira e única responsabilidade do contribuinte, sendo esta a única escrita fiscal válida, cuja veracidade dos registros e informações servem de prova contra e a seu favor.

Assim, considero ter o autuante agido corretamente ao considerar válidos os registros da EFD transmitidos pelo contribuinte, via SPED-Fiscal, não lhe sendo facultado desconsiderar o que é juridicamente válido e validar registros paralelos sem suporte legal para tal. Se assim procedesse, estaria o Fiscal atentando contra o Princípio da Legalidade.

As alegadas inconsistências de registros na EFD não restaram comprovadas, inclusive atestado pelo autuante que declarou textualmente ter feito diversos testes de consistências e nada foi encontrado que suscitasse retificações de registros e esclarecimentos da autuada, portanto, restou desnecessário intimar o posto revendedor para que fizesse as eventuais correções.

Por outro lado, não pode o contribuinte pretender provar que um registro da EFD está inconsistente ou com erro, apresentando como prova outro dado da mesma EFD, haja vista como dito linhas acima a EFD se constitui em um conjunto de informações onde os registros físicos devem estar espelhados exatamente nos registros em arquivos eletrônicos, pois guardam entre si o princípio da unicidade.

Não se admite também que o contribuinte pretenda ajustar seus registros da EFD, refazendo os registros do LMC físico, que por sua própria natureza, registra os fatos instantaneamente, sendo impossível refazer todos os registros de anos anteriores, fato que caracteriza um ajuste, na tentativa de apagar dados já informados através do SPED-Fiscal.

As provas do cometimento das infrações foram colhidas exatamente dos registros declarados e transmitidos pelo contribuinte na sua EFD. A prova dos fatos que justificaram as infrações, foi feita com a própria escrita fiscal digital e o LMC físico não faz prova contra a EFD, repito.

Por derradeiro, registro que a exação não está fundamentada em presunções. Os valores foram apurados pela fiscalização, extraídos de dados registrados e transmitidos pelo contribuinte na sua escrita fiscal. São valores constantes no Registro 1300, onde tidos como sobras, ultrapassaram o limite estabelecido na Portaria nº 445/98 de 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia mais volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela ANP, valores que acima deste limite não pode contar com outra justificativa, senão a de entrada de combustível nos tanques de armazenamento.

Destarte, afasto as arguições de nulidade.

Sobre o pedido de revisão do lançamento para que sejam revistos os dados em confrontação documental física, com realização de perícia no local do estabelecimento, indefiro, por julgar desnecessária, tendo em vista a clareza e objetividade dos levantamentos, além do fato de que as provas trazidas aos autos pelo autuante são suficientes para caracterizar as infrações.

Com fundamento no art. 147, incisos I, alínea “a” e II, alínea “b” do RPAF/99, nego o pedido de diligência e de perícia para que se averigue possíveis erros existentes no levantamento, por considerar que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção dos julgadores, e se deferida fosse, a diligência se destinaria a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal, ou a documentos que estão na posse da autuada, cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ela juntada aos autos.

Quanto ao pedido de perícia, não se justifica seu deferimento, em razão de ser desnecessária, em vista de outras provas produzidas.

No mérito, as infrações 01 e 02 tem como base a Lei nº 7.014/96, cujos procedimentos têm base no art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 a seguir transcrito:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária: (...)*

*Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia),*

*percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).*

As infrações 01 e 02 exigem o ICMS por atribuição legal da responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Ressalto que apesar de tratar da ocorrência de apenas um fato econômico a aquisição de mercadorias, se identifica no âmbito tributário dois fatos geradores do ICMS que repercutem, por conseguinte, em duas exigências tributárias distintas, o ICMS normal e o ICMS-ST, substituição tributária, ambas por solidariedade, conforme previsão do art. 6º, inc. IV, combinado com o art. 8º, § 4º, inc. I, alínea “a” todos da Lei nº 7.014/96:

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

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

*(...)*

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados: (...)*

*I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:*

*a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;*

Dessa forma, tratam-se de duas imposições tributárias distintas que podem ser exigidas separadamente, desde que, para evitar o *bis in idem*, ao ser exigido o ICMS-ST por antecipação tributária, infração 02, se deve obrigatoriamente deduzir o ICMS normal, que no caso em análise, conforme se observa nos demonstrativos, fls. 07-v a 24, o ICMS devido foi corretamente calculado, deduzindo-se o ICMS por responsabilidade solidária.

Resta claro, portanto, que todo o processo foi conduzido em conformidade com a Portaria nº 445/98, onde a omissão de entradas, até prova em contrário, está configurada na apuração fiscal, por haver volume de mercadorias registradas na EFD sem que esteja acobertada por aquisição regular através de nota fiscal.

Não obstante ter assegurado que não adquiriu combustível sem nota fiscal, a autuada não apresentou qualquer dado ou fato que comprovasse a existência de registro das entradas da mercadoria, objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de substituição tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste consequentemente comprovação de recolhimento do imposto, devendo, nesse caso, aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria nº 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal.

A autuada alega que os levantamentos utilizaram registros que foram efetuados de forma equivocada, apontando diversas situações em que os ganhos são próximos, iguais, e muitas vezes superiores às quantidades disponíveis que poderiam se compensar com os registros do dia seguinte.

Tal alegação restou afastada, pela oportuna informação do autuante de que “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.", justificativa pertinente, tendo em vista que o regime de apuração dos estoques de combustíveis são iniciados e encerrados a cada dia, apurados de forma independente, sendo o levantamento quantitativo de estoques realizado pelo próprio contribuinte com o inventário dos combustíveis no início e no final das suas operações diárias, registrando as omissões de entradas como ganhos, e de saídas como perdas, anotadas no registro 1300 da EFD.

A defesa ainda insiste que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências e agora tenta retransmitir sua EFD com base nos registros do LMC que diz ter refeito

Sobre tais alegações, registro que os erros, motivadores de retificação dos arquivos da EFD, são tratados no Ajuste SINIEF nº 02/09, onde se permite a retificação dos arquivos mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saneá-la por meio de lançamentos corretivos, Cláusula terceira do Ajuste SINIEF nº 02/09, observando os prazos para tal retificação.

O art. 251 do RICMS/2012 determina que a retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a Cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009, que por sua vez, assim determina:

*Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:*

*I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;*

*II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;*

*III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saneá-la por meio de lançamentos corretivos. (...)*

Deve-se, contudo, atentar para o disposto no § 7º da cita cláusula, *in verbis*:

*§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:*

*I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;*

*II - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;*

*III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.*

Portanto, o contribuinte já submetido ação fiscal, cujo lançamento ora se discute, não pode proceder a retificação de sua EFD. Caso constatada a existência de erros de fato, compete ao contribuinte informar e corrigi-los antes da ação fiscal, e não na fase de desenvolvimento de alguma ação fiscal, tampouco durante a discussão da lide no âmbito administrativo, como se observa no presente caso.

Nesse sentido, registro quanto aos arquivos da EFD, o autuante informou ter constatado que não houve qualquer erro nos mesmos. Ao contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos Registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Ademais, repito, a autuada não trouxe nenhuma prova ou fato que justifique suas alegações.

Dessa forma, verifico que as alegações que contestam os ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos, o que deveria ser comprovado mediante registro no LMC, ou sua retificação antes da ação fiscal, não podendo o contribuinte utilizar como meio de prova os registros do LMC físico, contra os registros contidos na EFD decorrentes desses mesmos registros do LMC, repito.

É certo que na atividade de aquisição, transporte, armazenamento e vendas de combustíveis podem ocorrer variação volumétrica dos volumes armazenados, causadas por variações de temperatura, podendo ser positiva ou negativa.

O argumento de que *não existiu ganhos em virtude de não se ter feito as compensações com as perdas ocorridas nos dias anteriores e posteriores*, não merece acolhimento, pois o registro das informações no LMC e no Registro 1300 deve ser diário, e além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento, descaracterizando a arguição.

Por fim, refiro-me ao julgamento ocorrido na 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador – Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, trazido como paradigma pela defesa, registro que a decisão, ainda não definitiva, considerou a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento da temperatura, o que não é o caso, conforme trecho do voto a seguir transcrito:

*“Feitas tais considerações. JULGO PROCEDENTE a ação para declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo Réu, objetos desta ação contra os Postos de Combustíveis Autores, que tenham como enquadramento legal os arts. 4º, § 4º inciso IV, 6º inciso IV, 23-A. inciso II, todos da Lei 7.014/96 e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento da temperatura, em razão da ausência de fato gerador de ICMS, do recolhimento total do referido imposto de forma antecipada pelo regime da substituição tributária progressiva e da ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98.”*

Portanto, não se configura afronta ao Poder Judiciário qualquer decisão que não se ajuste decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, acima referida, tendo em vista não se tratar de decisão em transito em julgado.

Do exposto, as infrações 01 e 02 são subsistentes.

Ao abordar as infrações 03, 04 e 05, a autuada as defende parcialmente, ao admitir que parte das notas fiscais efetivamente não foram registradas na sua EFD, contudo, algumas delas se referem à aquisição de combustíveis e foram lançadas no LMC, como ocorreu em notas relacionadas infração 05, assim como na escrituração contábil, e outras não foram registradas no LMC, em virtude do seu imediato cancelamento. Os outros casos, assevera que se referem a poucas notas fiscais não registradas por falha humana, inexistindo dolo, fraude ou simulação, tampouco falta de recolhimento de tributo.

Lista algumas notas fiscais que deveriam ser excluídas do levantamento por estarem escrituradas, sobre as quais o autuante, no exame das arguições defensivas, atesta que refez a busca e constatou que nenhuma destas, consta escriturada na EFD, exceto seis notas fiscais arroladas na infração 05, as quais o autuante admite a exclusão do levantamento.

Esclareço que as infrações 03, 04 e 05, não exigem o pagamento do ICMS devido nas operações. O que aí está se cobrando é uma multa percentual por descumprimento de uma obrigação acessória, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Tal obrigação decorre da lei, pois assim determina o art. 34, inc. XII da Lei nº 7.014/96:

*Art. 34. São obrigações do contribuinte: (...)*

*XII - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma prevista em regulamento;*

Todas as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento do contribuinte devem ser registradas na sua escrituração fiscal. Essa obrigação acessória não desaparece mesmo que a autuada demonstre que elas foram devidamente registradas no livro razão ou em outro livro qualquer da contabilidade como o registro no livro razão, que também é uma obrigação, mas não fiscal.

A autuada requer a relevação das multas e sua redução em 90%, sob a justificativa da previsão contida no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e o art. 158 do RPAF/99, insistindo que estão presentes os requisitos para o acatamento pela junta de julgamento, ou seja, de que a infração foi praticada sem dolo, fraude ou simulação, bem como, não implicou na falta de recolhimento de tributo, portanto, não causou prejuízo ao Erário.

Quanto ao argumento de que não causou prejuízo ao Fisco, lembro que a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, ou seja, se foi praticado algum ato ou omissão tipificado como ilícito, independente da intenção do agente este restará caracterizado, conforme o previsto no art. 136 do CTN.

Lembro também que esta Junta de Julgamento Fiscal, assim como os demais órgãos de julgamento administrativo, não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa, assim como a declaração de inconstitucionalidade e negativa da aplicação da legislação estadual vigente, nos termos do art. 167, incisos I e III do RPAF/99.

Considerando que não foram trazidas aos autos prova da efetiva escrituração das notas fiscais arroladas nas infrações 03 e 04 na EFD do contribuinte, as tenho como subsistentes.

Quanto a infração 05, o próprio autuante reconheceu como indevida a multa decorrente de seis notas fiscais, produzindo uma revisão no valor da infração a qual acolho e a tenho como parcialmente subsistente, conforme demonstrativo a seguir:

<b>Data Ocorrência</b>	<b>Data Vencimento</b>	<b>Base de Cálculo (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>	<b>Valor Histórico (R\$)</b>
31/12/2017	25/01/2018	1.588,35	1,00	15,88
31/01/2018	25/02/2018	936,50	1,00	9,37
28/02/2018	25/03/2018	1.608,73	1,00	16,09
31/03/2018	25/04/2018	1.262,60	1,00	12,63
30/04/2018	25/05/2018	1.142,08	1,00	11,42
31/05/2018	25/06/2018	581,00	1,00	5,81
30/06/2018	25/07/2018	828,03	1,00	8,28
31/07/2018	25/08/2018	86.867,40	1,00	868,67
31/08/2018	25/09/2018	229,81	1,00	2,30
30/09/2018	25/10/2018	1.748,40	1,00	17,48
31/10/2018	25/11/2018	42.003,22	1,00	420,03
30/11/2018	25/12/2018	2.178,53	1,00	21,79
31/12/2018	25/01/2019	135.404,68	1,00	1.354,05
31/01/2019	25/02/2019	42,60	1,00	0,43
28/02/2019	25/03/2019	3.053,00	1,00	30,53
31/03/2019	25/04/2019	846,20	1,00	8,46

30/04/2019	25/05/2019	281,11	1,00	2,81
31/07/2019	25/08/2019	198,81	1,00	1,99
31/08/2019	25/09/2019	642,13	1,00	6,42
30/09/2019	25/10/2019	100.229,35	1,00	1.002,29
31/10/2019	25/11/2019	84,20	1,00	0,84
30/11/2019	25/12/2019	438.237,40	1,00	4.382,37
<b>Total</b>				<b>8.199,94</b>

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0076/20-1**, lavrado contra **MIRAMAR COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 38.584,07**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 15.544,95**, prevista no art. 42, inc. IX do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2022.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR