

A. I. N º - 269138.0107/21-2  
AUTUADO - AUTO POSTO COLUMBIA LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS DE CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 07/11/2022

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0235-04/22-VD**

**EMENTA.** ICMS: 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatado que o levantamento fiscal tomou por base a variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrado no LMC/EFD Registro 1300, cujo excesso, não comprovado, configura omissão de entradas de combustíveis, sobre o qual deve se exigir o imposto do adquirente, em função do valor acrescido, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Acusação subsistente, com adequação do percentual da multa aplicada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTA FISCAL ELETRÔNICA. FALTA DE MANIFESTAÇÃO DO DESTINATARIO. MULTA. Alterada a Multa de 5 % para 1%, calculada sobre o valor das operações conforme previsto na legislação vigente à época dos fatos. Infração parcialmente subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade. Não acatado o pedido de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE** com adequação do percentual da multa aplicada em ambas as infrações. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em 19/07/2021, e refere-se à cobrança de ICMS ia no valor de R\$ 91.023,84, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01 – 004.007.002 - Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo apurado em função do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhados de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária escrituração apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima ao admitido 11-02 pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2016, 2018, 2019 e 2020- valor histórico de R\$ 18.986,96 acrescido da multa de 100% prevista no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 016.016.002 - Deixou o contribuinte de efetuar “manifestação do destinatário”. Confirmação da Operação, referente à operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos pela legislação tributária, nos exercícios de 2016 e 2020 - valor histórico R\$ 72.036,88.

O autuado através de advogado legalmente habilitado ingressa com defesa, fls. 26 a 35v, e inicialmente requer que todas as intimações e notificações alusivas ao presente feito sejam dirigidas, exclusivamente, aos Patronos do Autuado e enviadas para o endereço constante do rodapé de sua petição, tudo em razão da celeridade processual.

Após reproduz o teor das acusações e afirma que as mesmas não podem prosperar pelos seguintes motivos:

Na acusação 01, porque o autuante não apresenta provas da infração, aplicou roteiro de fiscalização incompatível com a infração e porque não observou as regras estipuladas no art. 305 do RICMS/Ba, isto é, devem ser observadas na apuração do imposto em períodos mensais. Portanto, a regra geral é que a apuração do ICMS seja procedida mensalmente.

Na acusação 02, porque ocorreu a decadência de parte do período e aplicou a multa equivocadamente, uma vez que o período da infração foi o exercício de 2020, e não se considerou que desde 11 de dezembro de 2015, a multa prevista para tal infração passou a 1%, conforme prevê o Art. 42, inciso X-A da Lei nº 7.014/96.

Transcreve a redação do art. 2º do RPAF e diz que a intenção do legislador baiano em assegurar aos contribuintes um tratamento justo, digno e igualitário diante do contencioso fiscal. Ocorre que quando tal enunciado remete aos princípios de direito invoca necessariamente a Constituição Cidadã, marco histórico da nova era democrática que nos coloca no mesmo cenário político daqueles que vivenciam o estado de direito. Sendo assim, não há como olvidar os direitos e garantias fundamentais assegurados pela Carta Magna.

Acrescenta que o Código Tributário Nacional, Lei Complementar à Constituição, ao regular a interpretação e integração da legislação tributária, eleva os princípios gerais de direito de forma a trazê-los à aplicação prática e imprescindível como forma de proteger o contribuinte. Evidencia-se tal afirmativa principalmente no artigo 112 do CTN quando se usa o princípio do *in dubio pro contribuinte*.

Fala sobre a função fiscal e diz que a mesma está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal. Nesse sentido, não podem prosperar tais imputações de infração por ofensa aos princípios de direito que norteiam as normas jurídicas, base para a atividade de lançamento fiscal a que está adstrito o agente público. É por isso que o caso “*sub examine*”, devido aos vícios que possui, levará fatalmente a decretação da sua nulidade.

Noticia que a autoridade fiscal deu ciência da lavratura do Auto de Infração em 26 de julho de 2021, das supostas infrações, deixando de observar que decaiu o direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ou seja, na infração 02, a decadência se aplica no período 01 de janeiro 2016 a 30 de junho de 2016. Destarte, nada mais justo do que a merecida exclusão dos débitos tributários referentes aos meses mencionados em face do prazo decadencial, e neste sentido o CONSEF vem decidindo reiteradamente, conforme ementas que transcreveu.

Destaca que o presente lançamento imputa ao sujeito passivo a acusação de descumprimento de obrigação tributária principal decorrente de operações não escrituradas em Livros Fiscais próprios, mediante apuração da movimentação diária dos estoques de GASOLINA COMUM, GASOLINA ADITIVADA, ETANOL COMUM E ÓLEO DIESEL B S10 COMUM nos exercícios de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020.

Informa que a autoridade fiscal apresenta levantamentos dos quantitativos dos produtos sob o título “OMISSÃO DE ENTRADAS DE COMBUSTÍVEIS” de onde foram extraídos dados que serviram de parâmetros utilizados nos cálculos, sem, contudo, indicar a origem do mesmo.

Destarte, os demonstrativos, tiveram como base os valores extraídos da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, constantes no REGISTRO 1300, de onde se obteve os valores correspondentes ao Volume Disponível – VOL\_DISP, Volume de Saídas – VOL\_SAIDAS e Volume de Ganhos – VOL\_AJ\_GANHO. Sendo que o valor das omissões de entradas corresponde exatamente a diferença: VAL\_AJ\_GANHO menos o LIMITE ACEITÁVEL (1,8387%X VALOR DISPONÍVEL).

Desse modo, tal valor serviu de base para o cálculo do imposto exigido, e registra que estes cálculos foram efetuados diariamente, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do

combustível no dia, abrangendo apenas os dias quando foram detectados os ganhos.

Prossegue destacando que a infração decorreu de uma presunção: entradas de mercadorias ou bens não registrados, fato que levou a autoridade fiscal a supor a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto. Revela ser viável a aplicação das presunções legais em matéria tributária, desde que esteja contemplada no ordenamento jurídico. Afirma que a utilização da presunção para caracterizar a ocorrência da hipótese de incidência tributária, é admitida no Direito Tributário, autorizada pela Constituição Federal em seu art. 150, § 7º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 03/93, que outorgou competência para a criação de regra presuntiva ao autorizar que os entes políticos cobrem impostos e contribuições com base em fatos jurídicos indiciários de eventos de provável ocorrência futura.

Destaca que a presunção pode ser entendida como o resultado do processo lógico mediante o qual, do fato conhecido cuja existência é certa, denominado fato base, infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável, fato presumido. Não deve ser descuidada a verificação da efetiva ocorrência do fato conhecido, pois é deste que depende a validade da presunção, cuja comprovação ocorre de forma indireta. A solidez de uma acusação, prescinde de observância aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal que proporcionem a requerida segurança jurídica ao sujeito passivo. Salienta que a acusação trata da falta de recolhimento do ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, observadas a partir de possíveis entradas de mercadorias sem documento fiscal.

Diz que neste caso específico, a Lei nº 7.014/96, no art. 4º, § 4º, autoriza a presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que se verificar dentre outras possibilidades, a prevista no inciso IV - entradas de mercadorias ou bens não registrados, ressalvada ao sujeito passivo a prova da improcedência da presunção.

Observa que os valores computados como entradas de combustíveis sem nota fiscal de - Gasolina Comum, Gasolina Aditivada, Etanol Comum e Óleo Diesel B S10 Comum, calculados nos levantamentos, foram assim considerados, diante da justificativa elaborada pela autoridade fiscal para explicar a existência de registros na EFD, relativo aos ganhos decorrentes de variação volumétrica em índice acima do permitido pela ANP, que, por não encontrar explicações na ocorrência de fatos naturais, atribuiu estes ganhos a interferências de natureza humana na produção de adulterações, fraudes e outros. Estas conclusões que levaram o autuante a presumir a ocorrência de entradas de mercadorias no estabelecimento sem documento fiscal, não foi acompanhada nos autos uma prova sequer das graves ocorrências aventadas, caracterizando tais hipóteses como possíveis ocorrências de fraude ou adulterações.

Acrescenta que o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não consta previsto em nenhum normativo legal ou administrativo de Secretaria da Fazenda. Por isso, afirma que a presunção adotada como base para a autuação não encontra suporte em fatos que comprovadamente ocorreram, e, portanto, não foi corretamente aplicada, importando o trabalho fiscal em visível violação aos princípios básicos do processo administrativo fiscal.

Diz ser cediço que os fatos geradores do ICMS só podem ser constatados após a verificação da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, posto que as relações jurídico-tributárias devem observar os critérios de segurança e certeza, sendo ilegítimo os lançamentos tributários fundamentados em suposições. Ou, seja, devem ser sempre homenageados os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade. Lembra que somente há incidência do tributo sobre fatos reais, sendo necessária a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual a fiscalização tem obrigatoriamente que demonstrar de forma irrefutável a ocorrência dos fatos tributáveis, em observância ao princípio da verdade material.

Afirma que a presunção, mesmo prevista na legislação, requisito indispensável para sustentar a exigência fiscal, requer que o chamado fato conhecido ou fato base, seja de comprovada ocorrência consubstanciado em prova, de modo a presumir a existência do fato provável ou fato

presumido. Menciona que no Auto de Infração em lide, a autoridade fiscal não apresenta prova que sustente o fato base, posto que apesar de constatada a ocorrência dos ganhos de combustível, de não ter sido apresentado o LMC pela autuada, justificando tais ocorrências, a entrada no estabelecimento de mercadorias sem documento fiscal, que seria o fato presumido, está baseada em suposições e não em fatos que comprovadamente tenham ocorrido.

Observa que para o deslinde da questão, interessa sobremaneira estabelecer a verdade material, que se fundamenta na existência de provas. Registra não haver como negar que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, pois ao cobrar o imposto por presunção, não ficou comprovado nos autos os fatos que poderiam sustentar a presunção, contaminando todo o processo por vício insanável, levando a autuação para o terreno de insegurança quanto ao valor a ser cobrado, caracterizando, pois, hipótese de nulidade contemplada na alínea “a”, do inciso IV, do art. 18, do RPAF-BA/99.

Observa que o demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS de forma diária, com vencimento também diário. O ICMS é um imposto cuja apuração ocorre por períodos, conforme previsto nos artigos 24 e 25 da Lei nº 7.016/96, sendo que o art. 24 delega ao regulamento dispor a forma de apuração e o art. 25 determina que as obrigações se consideram vencidas na data em que termine o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro, tudo em consonância com o art. 24 da Lei Complementar nº 87/96.

Declara que o Regulamento do ICMS, atualmente vigente, estipula no art. 305, as regras a serem observadas na apuração do imposto em períodos mensais. Portanto, a regra geral é que a apuração do ICMS seja procedida mensalmente. Afirma que a infração imputada ao contribuinte não está caracterizada, por não haver provas aduzidas pelo autuante que possa concluir que efetivamente houve entrada de mercadorias no estabelecimento que caracterize sem registro na escrita fiscal. Ademais, o demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS de forma diária, com vencimento também diário, restando assim, concluir que o auto de infração não atende ao que estabelece a legislação tributária, e por conseguinte, ao lançar o ICMS exigido diariamente, contraria a legislação.

Frisa que os valores de ICMS exigidos na autuação, foram calculados na planilha cujo título é Variação Volumétrica, teve como base os valores extraídos, segundo informa o autuante, da EFD do contribuinte. Registra, que estes cálculos foram efetuados diariamente, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do combustível no dia, abrangendo apenas os dias quando foram detectados os ganhos.

Entende que há uma incongruência do lançamento - o autuante afirma que sequer teve acesso ao LMC para verificar se houve justificativas das alterações, sendo que nem mesmo há no demonstrativo, estoque inicial e final para comparações. Diz ser visível que foi feito uma auditoria de estoques, sem os elementos indispensáveis para sua consecução, e a própria descrição da infração sequer se reporta a uma presunção legal de omissão de saídas pela constatação de omissão de entradas.

Pondera que as ditas “operações não escrituradas nos livros fiscais próprios” pressupõem a existência de documentos sem a devida escrituração, e não consta no processo quaisquer provas de documentos relativos a operações não escrituradas, o que já se constitui em erro formal insanável neste processo. Registra que o demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS de forma diária, com vencimento também diário. Observa que o RPAF-BA/99, no § 2º, do art. 39, prevê que: “Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado”. Portanto, o RPAF na lavratura do auto de infração, autoriza apenas duas formas de lançamento: mensal ou no último mês do período fiscalizado.

Lembra que o inciso IV, alínea “a”, do art. 18, do RPAF-BA/99, preceitua a nulidade nos casos em que auto de infração não contiver elementos suficientes para determinar com segurança a

infração. Observa que no auto de infração em lide, a autoridade fiscal não apresenta prova que sustente o fato base, posto que apesar de constatada a ocorrência dos ganhos de combustível, de não ter sido apresentado o LMC pela autuada, justificando tais ocorrências, a entrada no estabelecimento de mercadorias sem documento fiscal, que seria o fato presumido, está baseada em suposições e não em fatos que comprovadamente tenham ocorrido.

Remata frisando que para o deslinde da questão, interessa sobremaneira estabelecer a verdade material, que se fundamenta na existência de provas. Frisa que os valores computados como entradas de mercadorias, calculados nos levantamentos, foram assim considerados, diante da justificativa elaborada pelo autuante para explicar a existência de registros na EFD do contribuinte, relativo aos ganhos excessivos os quais denominou de “ganhos estapafúrdios”, que por não encontrar explicações na ocorrência de fatos naturais, atribuiu estes ganhos a interferências de natureza humana na produção de adulterações, fraudes e outros.

Destaca que de uma simples observância do demonstrativo, nota-se que os lançamentos são diários 19/04/2016, 28/09/2016, 30/05/2017, 25/10/2017, 02/11/2018, 29/08/2018, 03/03/2020, 24/04/2020, 26/12/2019, 29/01/2020, entre outras, em situação atípica, inusitada, e frontalmente contrária à legislação tributária, fato este, que fosse apenas o único como irregular, já implicaria nulidade formal. Da análise das peças do processo, é incontestável que não foi cumprido o procedimento do roteiro de estoques, conforme as regras estabelecidas; a descrição da infração não condiz com o roteiro apresentado no demonstrativo (roteiro de estoques que não contém sequer os dados essenciais para o cálculo), o que implica em múltiplas causas de Nulidade tanto formal quanto material.

Nesse sentido, são diversos os julgados do CONSEF, decidindo pela nulidade da exigência fiscal, como se pode ver nos exemplos de julgados que cita: ACÓRDÃO JJF Nº 0160-02/19, ACÓRDÃO JJF Nº 0167- 02/19, ACÓRDÃO JJF Nº 0186-02/19 e ACÓRDÃO CJF Nº 0097-12/20-VD.

No tocante a imputação de infração, a autoridade fiscal, através do papel de trabalho denominado “Auditoria de Estoque”, afirma que adquiriu mercadorias de terceiros, desacompanhadas de nota fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas, apuradas através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias. Destaca que tal assertiva é feita porque, ao elaborar o levantamento quantitativo de entrada de mercadorias, baseado no LMC, deixou de considerar diversas notas fiscais de entrada, que são justamente as que aparecem em seus demonstrativos de estoque, sob o título de “omissão de entradas”.

Registra que, se antes de elaborar o demonstrativo de estoque, o autuante solicitasse a correção do LMC ou a apresentação da escrita fiscal ou até mesmo as notas fiscais de entrada que ocasionou a suposta omissão de entrada, não teriam imputado a infração em comento. Frisa, que a exigência fiscal em comento se refere a auditoria de estoques por espécie de mercadorias, manejada em obediência à legislação do ICMS do Estado da Bahia e orientações contidas na Portaria nº 445/98, cujos dados foram extraídos do LMC. Razão por que requer a sua impugnação, ao apresentar elementos de provas que elidem totalmente os números apurados no Auto de Infração.

Assevera que os elementos constantes dos autos indicam que a exigência do imposto foi caracterizada pela utilização de pressupostos equivocados. Revela que o § 4º, art. 4º, da Lei do ICMS do Estado da Bahia, nº 7.014/96, prevê as hipóteses em que se autoriza presumir omissão de saídas de mercadorias sem pagamento do imposto e, entre elas, consta a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizando a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Registra que neste contexto, traz aos autos, em atenção ao mérito do PAF lavrado, provas inquestionáveis dos equívocos do nobre autuante ao lavrar o Auto de Infração em apreço, cuja segregação do montante exigido deve ser realizada por esta Junta de Julgamento Fiscal.

Diz caber ao autuado elidir a presunção fiscal apresentando os documentos que comprovam a improcedência da presunção, como vem fazer, através da relação de notas fiscais que suprem as

omissões de entrada presumidas pela autoridade fiscal, ou seja, quanto a “Gasolina Comum”, em 2016 foi considerado omissão de entrada de 14.450,820 litros, deixando de considerar as Notas Fiscais nºs 53506 e 50789 (Doc. 04) que perfazem o total de 30 mil litros.

No ano de 2017, a Nota fiscal nº 66846 (Doc.05) deixou de ser observada pela autoridade fiscal, uma vez que apresenta 15 mil litros. Quanto ao ano de 2018, não foi considerada uma vez que, as Notas Fiscais nºs 82610, 83537, 83170, 82147(Doc. 06) somam a quantidade de 50 mil litros. No ano de 2019, as Notas Fiscais nºs 91968 e 87658 (Doc. 07) perfazendo a quantidade de 20 mil litros e que não foram observadas pela autoridade fiscal. Por fim, no ano de 2020, a Nota Fiscal de nº 98864 (Doc. 08) deixou de ser considerada com a sua quantidade 5 mil litros.

Quanto a mercadoria “ETANOL”, no ano de 2016, a Nota Fiscal nº 53287 (Doc. 09) deixou de ser observada tendo em vista a quantidade de 5 mil litros. No que tange o ano de 2017, as Notas Fiscais nºs 70392 e 84177 (Doc. 10) somadas tem a quantidade de 20 mil litros. Quanto ao ano de 2018, a Nota Fiscal nº 78032 (Doc. 11) possui a quantidade de 5 mil litros. No ano de 2019, a Nota Fiscal nº 91486 (Doc. 12) possui a quantidade de 10 mil litros, deixando também de ser considerada pela autoridade fiscal.

Por fim, quanto ao ano de 2020, a Nota Fiscal nº 102292 (Doc. 13) diz que de igual modo, quanto a mercadoria “Gasolina Aditivada”, no ano de 2016, a Nota Fiscal nº 53288 (Doc. 14) deixou de ser observada tendo em vista a quantidade de 5 mil litros.

No que tange o ano de 2017, as Notas Fiscais nºs 61648 e 65.926 (Doc. 15) somadas tem a quantidade de 10 mil litros. Quanto ao ano de 2018, a Nota Fiscal nº 78811 (Doc. 16) possui a quantidade de 5 mil litros.

No ano de 2019, as Notas Fiscais nºs 91715, 91969, 92248 e 92453 (Doc. 17) possuem a quantidade de 20 mil litros, deixando também de ser considerada pela autoridade fiscal. Por fim, quanto ao ano de 2020, as Notas Fiscais nºs 102292, 102523 e 102726 (Doc. 18), com a quantidade de 15 mil litros.

Quanto a mercadoria “Diesel”, no ano de 2016, a Nota Fiscal nº 53285 (Doc. 19) deixou de ser observada tendo em vista a quantidade de 5 mil litros. No que tange o ano de 2017, as Notas Fiscais nºs 70732 (Doc. 20) somadas tem a quantidade de 5 mil litros. Quanto ao ano de 2018, a Nota Fiscal nº 75098 (Doc. 21) possui a quantidade de 5 mil litros. No ano de 2019, as Notas Fiscais nºs 95850 e 96115 (Doc. 22) possuem a quantidade de 20 mil litros, deixando também de ser considerada pela autoridade fiscal. Por fim, quanto ao ano de 2020, as Notas Fiscais nºs 102375 e 102724 (Doc. 23), com a quantidade de 15 mil litros.

Assevera que a acusação carece de elementos que lhe concedam a segurança necessária à sustentação da exigência em comento e assim, tendo em vista a prova da improcedência d acusação, requer seja totalmente cancelado o presente lançamento, consoante entendimento consolidado por este Órgão Julgador, como se vê, nos ACÓRDÃO CJF Nº 0085-11/08, cujas ementas reproduz.

Registra que, por ser o Direito Tributário regido pelo Princípio da Legalidade, não pode prosperar a presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis, tendo em vista que elide a presunção dos autuantes ao apresentar as provas da improcedência da acusação como prevê o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

Frisa que, ainda se por absurdo a referida presunção fosse admitida por esta Respeitável Junta, o que aqui não se espera, tem-se que a juntada dos livros de registro de entradas de mercadorias dos exercícios de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020 (Doc. 24) elidem por completo a infração imposta de entrada de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais e assim, pondo fim a qualquer discussão acerca do assunto.

Destaca que traz aos autos jurisprudência sobre o assunto, acostando as ementas dos seguintes julgados por este CONSEF: ACÓRDÃO JJF Nº 0152-02/04, ACÓRDÃO CJF Nº0432-12/10 e ACÓRDÃO JJF Nº0040-02/08, e destaca que traz aos autos jurisprudência deste órgão julgador administrativo baiano sobre o assunto: ACÓRDÃO JJF Nº 0188-03/16, ACÓRDÃO CJF Nº0079-11/08, ACÓRDÃO JJF Nº

0304-01/13, ACÓRDÃO JJF Nº 0256-01/14 e ACÓRDÃO JJF Nº 0210-04/1.

No tocante à infração 02 observa o equívoco do autuante ao aplicar a multa de 5% por deixar o contribuinte de efetuar a “manifestação do destinatário” – Operação Não Realizada – referente a operação ou prestação descrita em Documento Fiscal Eletrônico, nos prazos previstos pela legislação tributária, ocorrida no exercício de 2020, quando desde 11 de dezembro de 2015, a multa prevista para tal infração passou a 1%, conforme prevê o Art. 42, inciso X-A da Lei nº 7.014/96, cujo teor copiou.

Finaliza solicitando a IMPROCEDÊNCIA da infração 01 e a PROCEDÊNCIA PARCIAL da infração 02 por ser de direito e da mais LÍDIMA JUSTIÇA, e reitera que com fulcro no art. 272, § 5º, do CPC, requer que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos do Autuado e endereçadas a estes no endereço constante do rodapé de sua petição, tudo em razão da celeridade processual.

O fiscal autuante ao prestar a Informação Fiscal, fls. 24 a 35 faz um sumário das argumentações defensivas e se posiciona em relação à arguição de decadência e diz que, no caso do ICMS, onde ocorre, a regra geral é lançamento por homologação. Contudo, no lançamento realizado, 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 impugnante deliberadamente agiu para escamotear o surgimento do fato gerador do imposto devido.

Dessa forma, mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos.

Já as infrações que versam sobre falta de registro de documentos fiscais tratam do descumprimento de obrigações acessórias. Essas, pelo simples descumprimento, convertem-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 133, § 3º, do CTN). Nessa hipótese o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é regido pelo art. 173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, II, IV e VI, do CTN. Ausente a figura do lançamento por homologação, também não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN (REsp 1055540 SC 2008/0098490-8 do STJ).

Se posiciona em relação ao argumento defensivo de que a infração decorreu de uma presunção” sem fundamentação legal e que essa estaria “baseada em suposições e não em fatos que comprovadamente tenham ocorrido”, e que foi feita uma auditoria de estoques, sem os elementos indispensáveis para sua consecução”, assim como “o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não consta previsto em nenhum normativo legal ou administrativo da Secretaria da Fazenda” afirmando que a impugnante não tem razão em nenhum desses argumentos, pois:

- (i) as infrações não decorreram de uma presunção (vide item 1.3 abaixo);
- (ii) o levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício é tecnicamente perfeito: o roteiro de fiscalização aplicado é fundamentado nas normas da Sefaz, os demonstrativos contêm todos os elementos para a perfeita discriminação dos débitos e o lançamento foi totalizado ao fim do exercício, tudo como dita a Port. 445/98 (vide item 2 abaixo);
- (iii) o levantamento fiscal baseou-se nas informações contidas na sua EFD da impugnante, que faz prova contra ela (vide item 3 abaixo).

Assevera a inexistência de “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização, justificando que a natureza funciona de forma determinística segundo suas “leis” homogêneas e invariáveis. Uma vez conhecidas as leis da natureza que governam o fenômeno em questão, pode-se estender e generalizar a causalidade física pelo acréscimo em particular da consideração das condições iniciais. Em outras palavras, pode-se determinar o desenlace do fenômeno analisado conhecendo-se as condições iniciais e as leis da natureza que regem esse evento.

Observa que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10, da Port. 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970) e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92.

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) “de uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454- 98.2013.815.0000), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag Nº 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira). Afirma não haver qualquer juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois, não se aplica ao caso concreto um “processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”, na lição de Alfredo Augusto Becker em sua “Teoria geral no direito tributário”. Sendo assim, ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física: (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 feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico. (iii) Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

Portanto, estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

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

Apresenta as seguintes conclusões:

- a. No lançamento de ofício, o prazo para contagem da decadência segue o disposto no art. 170, I, do CTN, tanto para a obrigação principal (pelo dolo existente), quanto para a obrigação acessória (por se tratar de lançamento de ofício). Desse modo, não há “a decadência do direito de constituição do crédito, com relação aos supostos fatos geradores ocorridos (...) até a data anterior à intimação formal”.
- b. Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos. A determinação da verdade foi feita dentro das regras impostas pelo sistema contábil-fiscal em que os fatos se inserem: a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital, o LMC não faz prova contra a EFD, o ônus da demonstração dos erros da EFD é do impugnante e sua a prova, 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”.
- c. O parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 não traz qualquer “presunção”, antes impõe um limite para os ganhos anotados que é uma “dedução” feita a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis informadas na legislação do setor.

Traz conceito contábeis em relação aos estoque e afirma que diante complexidade, 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 “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.

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”, sabe-se que 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.

Presta esclarecimentos em relação ao controle de estoque de combustíveis feitos pelos postos revendedores e controle fiscal - livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital, dizendo que 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, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos:**

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

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

Além disso, 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 suma, 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 relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis e têm campos que relacionou, assim como os referentes ao o registro 1310 que trata da movimentação diária de combustíveis por tanque e o registro 1320 trata do volume das vendas no dia.

Arremata 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 no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores émeticulosamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

Reprisa que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é repetido todos os dias, e a cada dia é feito de forma independente, com medições e anotações próprias e sem qualquer conexão ou vínculo com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

Informa que Até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98:

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

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

Dessa forma, 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 (vide acima). 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 impugnante já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação da impugnante 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:

Em relação ao percentual de limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD informa que Os combustíveis estão sujeitos ao “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima) por serem “uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag Nº 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca

Oliveira).

Destaca que essa expansão necessariamente tem que se dar dentro dos limites físico-químicos dos combustíveis e esses são precisamente determinados: ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970. Dessa forma, é possível saber que se a densidade medida a uma temperatura de 4,5°C for de 0,700 (vide tabela abaixo retirada da Resolução CNP 6/70), a densidade desse combustível a 20°C seria de 0,6865.

Portanto, com o aumento da temperatura de 4,5°C para 20°C um volume de 1000 litros passaria a ser de 1019,665 litros – uma variação de 19 litros para uma variação de 15,5°C na temperatura do combustível.

Ressalta que, como indicado acima na decisão do STJ, a massa permanece constante: Massa = Densidade x Volume Sendo assim, utilizando os valores da tabela que anexa à fl.82v:  $1000 \times 0,700 = V \times 0,6865 \Rightarrow V = 1019,665$ .

Observa que não seria possível uma variação volumétrica de 100 litros, por exemplo. Isto é, há um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos revendedores de combustíveis. E, se fosse registrado esse ganho pelo posto poderíamos afirmar categoricamente que houve omissão de entradas, pois, os 1000 litros iniciais não poderiam dilatar além do limite de 19,665 litros.

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”, sendo “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”, e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa” (STJ, REsp Nº 1.833.748). Então, é sobre essa entrada de combustíveis sem a tributação correspondente que trata o percentual de 1,8387% trazido na Port. 445/98.

Em suma, assevera 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 figura abaixo foi retirada da “Cartilha do Posto Revendedor de Combustível (PRC)”, disponível no sítio na internet da ANP, 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, se encontre na Seção III da Port. 445/98, que cuida especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamentos quantitativos de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo.

Diz ter restado evidente 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 impugnante e anotados na sua EFD. Portanto, hoje, não é mais correto dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”. Também, é errado afirmar que foi empregado “método não contemplado pela Portaria 445/98”, ou que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou

que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.

- b. Por ser norma procedimental, 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. Sendo assim, é equivocado dizer que a “Port. 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação”.
- c. 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.
- 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 impugnante 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. É enganoso 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%. A impugnante pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos e, certamente, constatará que o limite trazido pela Sefaz a cobre com larga folga.
- f. A norma ABNT NBR 13787:2013 apesar de regular uma situação semelhante à Port. DNC 26/92, tem propósitos e consequências bastante distintas. Como consequência, não faz sentido fazer a análise da movimentação dos combustíveis nos postos revendedores agrupando-se dias ou meses na análise. Essa metodologia é adequada para uma análise metrológica do SASC, que atestando as suas perfeitas condições, garante a validade das informações levantadas pelo posto e anotadas no registro 1300.

Mostra como realizou a ação fiscal: 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.

Destaca que o Impugnante alega que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD. Frisa que essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Por isso, é errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”, como pode parecer à primeira vista. Quanto aos supostos erros na fiscalização apontados pela Defesa, diz que o Impugnante revela que não teve dificuldades em compreender o cálculo dos valores apurados se baseou no registro 1300 da sua EFD – vide o excerto abaixo: Destarte, os demonstrativos, tiveram como base os valores extraídos da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, constantes no REGISTRO 1300, de onde se obteve os valores correspondentes ao Volume Disponível – VOL\_DISP, Volume de Saídas – VOL\_SAIDAS e Volume de Ganhos – VOL\_AJ\_GANHO. Sendo que o valor das omissões de

entradas corresponde exatamente a diferença: VAL\_AJ\_GANHO menos o LIMITE ACEITÁVEL (1,8387% X VALOR DISPONÍVEL). Desse modo, tal valor serviu de base para o cálculo do imposto exigido.

Lembra que o registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis indica os seus campos. Observa que a Defesa faz confusão quando frisa que “os valores de ICMS exigidos na autuação, foram calculados na planilha cujo título é VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA”. Não há planilha chamada “Variação Volumétrica” anexada ao auto de infração.

Prossegue destacando ainda sobre essa planilha que não existe, ela registra que os “cálculos foram efetuados diariamente, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do combustível no dia, abrangendo apenas os dias quando foram detectados os ganhos”. Entretanto, isso não corresponde aos fatos: com a simples leitura do demonstrativo “Omissão de Entradas de Combustíveis”, podemos ver que estão indicados os valores do ESTQ\_ABERT e do FECH\_FISICO – vide folhas 8-17 deste processo.

Assinala que ao que parece, o Impugnante está se referindo a outro processo. Frisa que isso fica claro quando em outro ponto da defesa ela aponta a existência de um “papel de trabalho denominado ‘Auditoria de Estoque’” que não existe neste processo. Ao tratar das alegadas provas inquestionáveis dos equívocos do Autuante ao lavrar o Auto de infração em apreço apontadas pela Defesa, observa que o Impugnante tenta afastar a cobrança efetuada com a apresentação de documentos que supririam as omissões de entradas.

Para a gasolina comum, ela indica que em 2016 “foi considerado omissão de entrada de 14.450,820 litros, deixando de considerar as Notas Fiscais nºs 53506 e 50789 (Doc. 04) que perfazem o total de 30 mil litros”. No ano de 2017, “a Nota Fiscal nº 66846 (Doc.05) deixou de ser observada pela autoridade fiscal, uma vez que apresenta 15 mil litros. Em 2018, “não foi considerada uma vez que, as Notas Fiscais nºs 82610, 83537, 83170, 82147 (Doc. 06) somam a quantidade de 50 mil litros”. Já em 2019, “as Notas fiscais nº 91968 e 87658 (Doc. 07) perfazendo a quantidade de 20 mil litros e que não foram observadas pela autoridade fiscal”. Finalmente, em 2020, “a Nota Fiscal de nº 98864 (Doc. 08) deixou de ser considerada com a sua quantidade 5 mil litros”.

Assinala que todas essas duas notas estão lançadas na EFD no registro C100 e no 1300 – vide demonstrativos anexos. Seguem as datas dos registros na EFD, nota por nota: 53506, 20/04/2016; 50789, 13/01/2016; 66846, 28/06/2017; 82610, 17/10/2018; 83537, 14/11/2018; 83170, 03/11/2018; 82147, 03/10/2018; 91968, 14/08/2019; 87658, 04/04/2019; e 98864, 04/03/2020.

Para o etanol, indica que: No ano de 2016, a Nota Fiscal nº 53287 (Doc. 09) deixou de ser observada tendo em vista a quantidade de 5 mil litros.

No que tange o ano de 2017, as Notas Fiscais nºs 70392 e 84177 (Doc. 10) somadas tem a quantidade de 20 mil litros. Quanto ao ano de 2018, a Nota Fiscal nº 78032 (Doc. 11) possui a quantidade de 5 mil litros. No ano de 2019, a Nota Fiscal nº 91486 (Doc. 12) possui a quantidade de 10 mil litros, deixando também de ser considerada pela autoridade fiscal. Por fim, quanto ao ano de 2020, a Nota Fiscal nº 102292 (Doc. 13).

Registra que novamente, todas essas notas fiscais estão lançadas na EFD no registro C100 e no 1300 – vide demonstrativos anexos. Seguem as datas dos registros na EFD, nota por nota: 53287, 13/04/2016; 70392, 04/10/2017; 84177, 05/12/2018; 78032, NF-e cancelada; 91486, 31/07/2019; 102292, 10/07/2020. Para a gasolina aditivada, indica que: (...) no ano de 2016, a Nota Fiscal nº 53288 (Doc. 14) deixou de ser observada tendo em vista a quantidade de 5 mil litros.

No que tange o ano de 2017, as Notas Fiscais nºs 61648 e 65.926 (Doc. 15) somadas tem a quantidade de 10 mil litros. Quanto ao ano de 2018, a Nota Fiscal nº 78811 (Doc. 16) possui a quantidade de 5 mil litros. No ano de 2019, as Notas Fiscais nºs 91715, 91969, 92248 e 92453 (Doc. 17) possuem a quantidade de 20 mil litros, deixando também de ser considerada pela autoridade fiscal. Por fim, quanto ao ano de 2020, as Notas Fiscais nºs 102292, 102523 e 102726 (Doc. 18), com a quantidade de 15 mil litros.

Destaca que mais uma vez, todas essas notas fiscais estão lançadas na EFD no registro C100 e no 1300 – vide demonstrativos anexos. Seguem as datas dos registros na EFD, nota por nota: 53285, 13/04/2016; 70372, 04/10/2017; 75098, 28/02/2018; 95850, 27/11/2019; 96115, 04/12/2019; 102375, 08/07/2020; 102724, 21/07/2020. Frisa que estão escrituradas todas as notas que o Impugnante apresenta como não escrituradas, com exceção de uma nota que foi cancelada.

Diz caber uma constatação importante. O Impugnante excede seu direito de defesa quando, aproveitando-se de que não havia no processo extrato das notas fiscais de entradas registradas nos registros C100 e no 1300, alega falsamente que há diversas notas fiscais não escrituradas e uma mesmo cancelada, que afastariam a cobrança de ofício.

Observa que esse não é o caso de mera inexatidão nos argumentos apresentados, afinal foram apresentadas 35 notas fiscais como não escrituradas quando, todas, com exceção de uma que está cancelada, estão devidamente escrituradas tanto no registro das notas de entradas (C100) como no controle da movimentação de combustíveis (1300).

Destaca que lhe parece claro que o Impugnante tentou induzir os julgadores ao erro pela alteração da verdade. Sendo assim, é flagrante a litigância de má-fé e, como autoriza o art. 180, do RPAF-BA/99, nos termos dos arts. 80, II, e 81, ambos do CPC, deve-se impor ao Impugnante, multa “superior a um por cento e inferior a dez por cento do valor corrigido da causa”.

Conclui destacando que disso tudo, resta evidente que:

- a. Na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD. Logicamente, pode haver erros de escrituração, mas esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam;
- b. A cada dia são feitos os levantamentos dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis dos postos revendedores, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos. Isso garante que a cada dia as medições registradas sejam independentes das dos dias anteriores e subsequentes;
- c. 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 se anexaram todos os campos do registro 1300 uma vez que o impugnante já os tem;
- d. A simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD do impugnante. Os erros devem ser devidamente provados pelo Impugnante. Por fim, após rebatidos todos os pontos da impugnação, sustenta a total procedência do lançamento.

Sobre a manifestação do destinatário diz que os postos revendedores quando destinatários de combustíveis devem necessariamente registrar eventos da NF-e denominados de “confirmação da operação”, “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, conforme o caso – vide art. 89, § 14, do RICMS. Esses eventos de manifestação do destinatário da nota fiscal eletrônica são explicados no Portal da NF-e (<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=yjOJMwFOkA0=>).

A “manifestação do destinatário” é um dever instrumental que serve de auxílio ao fisco na sua atuação fiscalizadora. É uma obrigação autônoma decorrente da lei. Não pode ser substituída nem é alternativa com outras obrigações.

Nota que o percentual da multa a ser aplicada no caso da falta do evento “operação não realizada” é data no art. 42, X-A, da Lei 7.014/96:

*X-A - 1% (um por cento) do valor da operação ao contribuinte que, obrigado a informar os eventos da NF-e denominados “confirmação da operação”, “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, não o faça no prazo previsto em regulamento.*

Contudo, observa que foi cobrada uma multa de 5%, percentual esse que valeu até 10/12/2015.

Nesse ponto entende assistir ração ao defendant.

Por fim, sustenta a inteira procedência do lançamento.

O sujeito passivo foi cientificado, porém não se pronunciou.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Pedro Bruno Gonçalves, OAB/BA nº 67.918, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

O presente Auto de infração lavrado em 19/07/2021 diz respeito a exigência de ICMS mais multas por descumprimento de obrigação acessórias no valor total de R\$ 91.023,84, em face das seguintes acusações:

*"Infração 01 – 004.007.002- Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo apurado em função do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhados de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária escrituração apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido 11-02 pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2016, 2018, 2019 e 2020- valor histórico de R\$ 18.986,96 acrescido da multa de 100% prevista no Art. 42, inciso III, alínea "d" da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 02 - 016.016.002 - Deixou o contribuinte de efetuar “manifestação do destinatário”. Confirmação da Operação, referente à operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos pela legislação tributária, nos exercícios de 2016 e 2020 - valor histórico R\$ 72.036,88”.*

Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração visto que as acusações estão postas de maneira clara, sendo possível identificar os fatos que ensejaram a autuação; o sujeito passivo; a base de cálculo; a alíquota aplicada; o montante do débito. O enquadramento legal da infração e respectiva penalidade foram feitos em conformidade com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

A auditoria foi realizada com base na Escrituração Fiscal Digital - EFD, portanto, todos os documentos apontados no levantamento fiscal são de seu conhecimento e estão informados em sua escrita fiscal. Ademais, constato que as infrações encontram-se devidamente demonstradas de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram enviadas ao autuado. Assim é que o contribuinte clara e expressamente se defendeu do que lhe estava sendo imputado, inclusive, na Defesa apresentada, com base nos dados que lhe foram fornecidos, demonstrando conhecer perfeitamente as acusações que lhe foram imputadas.

Sustentou também o defendant que a infração 01 decorreu de uma presunção relativa, prevista no art. 4º §4º da Lei 7.014/96, pelo fato de terem sido decorrentes de levantamentos dos quantitativos dos produtos sob o título “OMISSÃO DE ENTRADAS DE COMBUSTÍVEIS”, entretanto, não foram apresentadas provas de tais ocorrências, acarretando consequentemente à sua nulidade.

A referida infração, envolve mercadorias sujeitas à substituição tributária, no caso combustíveis, e tendo sido apurada omissão de entradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, foi exigido o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado deduzida a parcela do tributo de responsabilidade solidária, a título de crédito fiscal, conforme determinado no art. 10, I, alínea “b”, da Portaria 445/98.

Neste caso, não houve necessidade da realização de levantamento quantitativo como alegado nas

razões de defesa, indicando a quantidade do estoque inicial e final dos combustíveis.

Assim, constata-se que não se trata de presunção de omissão de saídas, como alegado pelo defendant e sim omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Assim, a indicação incorreta do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 como um dos fundamentos do enquadramento da infração, não implica em nulidade do auto de infração, pois a descrição dos fatos trouxe de forma clara que o imposto está sendo exigido por responsabilidade do próprio sujeito passivo, em decorrência da verificação da entrada sem nota fiscal de combustíveis nos tanques do posto revendedor em volume superior ao admitido como variação volumétrica, conforme informações colhidas na escrituração fiscal, ficando evidente o enquadramento legal, posicionamento este que se encontra em consonância com o quanto previsto pelo art. 19 do RPAF/BA.

Sendo assim, conluso não ter verificado nos autos nenhuma ofensa aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa. Ao contrário, constatei que foram apresentados todos os dados necessários à comprovação dos valores exigidos, concomitante minuciosa descrição das infrações, acompanhada das indicações clara dos documentos que a comprovam de forma que em nenhum momento foi impedido a Impugnante de exercer o pleno direito ao contraditório e a ampla defesa, tudo em total conformidade com o art. 39, VI, do RPAF.

Diante disso, não acolho as nulidades arguidas.

O sujeito passivo requereu a declaração de decadência, relativa a infração 02, dos fatos geradores ocorridos entre 01 de janeiro a 30 de junho de 2016, com base /no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “*O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

O § 4º estabelece que, “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

No caso sob análise se exige multa por descumprimento de obrigação acessória , e conforme se depreende da redação do § 4º do art. 150 do CTN a aplicação daquela regra decadencial é a existência de algum pagamento passível de homologação – obrigação de dar –, o que não ocorre no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória – obrigação de fazer, devendo ser aplicada a regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Portanto, nessa linha de entendimento, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores, objeto da infração 02, verificados no exercício de 2016 a 2020 teve início em 01/01/2017, encerrando-se em 31/12/2021, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais aplicadas nesta infração.

No mérito, em relação à infração 01 o defendant asseverou que os demonstrativos elaborados pela fiscalização tiveram como base os valores extraídos da sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, constantes no Registro 1300, de onde se obteve os valores correspondentes ao Volume Disponível – VOL\_DISP, Volume de Saídas – VOL\_Saidas e Volume de Ganhos – VOL\_AJ\_Ganho. Sendo que o valor das omissões de entradas corresponde exatamente a diferença: VAL\_AJ\_Ganho menos o

Limite Aceitável (1,8387% x Valor Disponível). Registrou que os cálculos foram efetuados diariamente, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do combustível no dia, abrangendo apenas os dias quando foram detectados os ganhos. Informou que não foi considerado, pelo autuante, o quantitativo referente a diversas notas fiscais que apontou.

Por sua vez, o Autuante, ao proceder a informação fiscal, manteve a autuação esclarecendo inicialmente que a inclusão do parágrafo único do art. 10, da Port. 445/98, pela Port. 159/19, alterou o procedimento utilizado anteriormente, para no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD.

Explicou ser incorreto que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos, e assim, fechados”, bem como, não é correto afirmar que foi empregado “método não contemplado pela Portaria 445/98”, ou que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.

Destacou também não ser mera inexatidão os argumentos apresentados pela Defesa, tendo em vista que foram apresentadas 35 notas fiscais como não escrituradas, quando todas, com exceção de uma que está cancelada, estão devidamente escrituradas, tanto no registro das notas de entradas (C100), como no controle da movimentação de combustíveis (1300). Asseverou que na realização do trabalho foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD.

Externou o entendimento de que pode haver erros de escrituração, entretanto, esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam. Registrou que a cada dia são feitos os levantamentos dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis dos postos revendedores, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos, garantindo que a cada dia as medições registradas sejam independentes das dos dias anteriores e subsequentes. Destacou que a simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD do impugnante, devendo os erros serem devidamente provados pelo Impugnante, o que não ocorreu.

Da análise dos documentos que compõem os autos verifico que foi objeto do levantamento os seguintes combustíveis: gasolina comum; gasolina aditivada; etano, óleo diesel B S500 e B S10 comum, álcool comum.

Está demonstrado nos autos que o autuante tomou por base os dados registrados pelo autuado em seu Livro Movimentação de Combustíveis – LMC, que possui escrituração diária, e que indica os estoques iniciais e finais, por cada dia e por cada produto, de forma individualizada.

No caso em discussão, o deficiente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, ganhos volumétricos acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020.

Sobre esses ganhos registrados, foi aplicado o percentual de 1,8387% admitido a título de margem máxima de ganho, sobre a quantidade disponível para venda, assim, restou comprovado um excesso de ganho, que representou omissão de entradas, não podendo ser interpretado como variação de temperatura, pois excede o limite máximo admitido pela SEFAZ.

Assim, todos os dados registrados em sua EFD, são de responsabilidade do próprio sujeito passivo. 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).

No caso presente o Impugnante não traz à luz deste processo elementos com o condão de elidir a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em

sua escrituração fiscal digital, pois todas as notas fiscais por ele apontadas na defesa, como não tendo sido registradas, restou claramente evidenciado pelo Autuante, que tais notas foram devidamente lançadas em sua EFD e consequentemente, as quantidades ali inseridas foram consideradas nos estoques escriturais da defendant, sendo que estas quantidades divergem do Estoque de Fechamento registrados no LMC, em razão de terem sido computadas quantidades de ganhos superiores ao permitido.

Para embasar o presente lançamento foi elaborado o demonstrativo “Omissões de Entradas de Combustíveis”, fls. 08 a 31 e para uma melhor análise transcrevo os dados relativos ao produto “gasolina comum”, relativo ao dia 11/05/2016 que assim se apresenta:

ESTOQUE ABERTURA	VOLUME ENTRADAS	VOLUME DISP.	VOLUME SAÍDAS	ESTOQUE ESCRITURAL	VOLUME PERDAS	VOLUME GANHO	FECH. FÍSICO	LIMITE SEFAZ	OMISSÃO ENTRADAS
4.714,000	20.000,000	24.714,000	2.503,490	22.210,510	0,000	2.689,490	24.900,000	454,416	2.235,074

Tem-se que constava a quantidade disponível para venda de 24.714,000 litros e o total de saídas de 2.503,490, o Estoque final escritural de 22.210,510, já o Fechamento físico de 24.900,000. Dessa forma é possível verificar que existe uma diferença entre o estoque escritural e o estoque físico de 2.689,49 (22.210,510 - 24.900,000), que é justamente a quantidade registrada pelo contribuinte a título de ganho.

Sobre este ganho foi aplicado o percentual de 1,8387% admitido a título de margem máxima de ganho, encontrando-se um excesso de ganho de 2.235,074 litros, que representou omissão de entradas, conforme dispõe o Parágrafo Único ao art. 10, que assim se apresenta: *“A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo – NA.”.*

Assim, entendo que no caso de 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, cujo teor transcrevo:

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

*I - a ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

*1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;*

*2- ( ... ) ...*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo I do RICMS/I2, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);”*

No que se refere ao argumento defensivo de que não foram observadas as regras estabelecidas no art. 305 do RICMS/BA, já que a apuração do imposto foi efetuada de forma diária e não em períodos mensais, de início destaco que a auditoria baseou-se no Parágrafo único da Port. 445/98, alterada pela Portaria 159/19, que modificou o procedimento a ser adotado em relação aos *postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos*, que é o caso do autuado. Neste caso o levantamento de estoques deve ser efetuado diariamente, acompanhando inclusive a metodologia adotada pelo autuado de medição de seus estoques diariamente, que serão informados no seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

Por outro lado, apesar do levantamento ter sido efetuado diariamente, foram somadas todas as

omissões ocorridas durante os anos fiscalizadas e a data de ocorrência do fato gerador considerada foi o último dia de cada exercício em que ocorreu a apuração, sendo, portanto, infundada a afirmativa defensiva de que o imposto ora exigido foi calculado diariamente.

Dessa forma, verifico que comprovadamente a fiscalização aplicou corretamente a metodologia prevista na Portaria 445/98 e calculou o imposto de acordo com as orientações contidas no referido dispositivo legal art. 10, inciso "b". Entretanto, foi aplicada a multa de 100%, quando no caso específico deve ser de 60%, prevista no art. 42, inciso II, "d" da Lei 7.014/96.

Observo inclusive que no campo do Auto de Infração destinado a informação da "*Multa aplicada*" consta o dispositivo acima mencionado, entretanto, foi aplicado incorretamente o percentual de 100% ao invés de 60%, razão pela qual fica a multa retificada de 100% para 60%.

Concluo pela Procedência Parcial da infração 01, em razão da adequação do percentual da multa de 100% para 60%.

A infração 02 é decorrente do descumprimento de obrigação acessória em decorrência da seguinte irregularidade: "*Deixou o contribuinte de efetuar a "manifestação do destinatário" – Operação não realizada – referente a operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos na legislação tributária.*

Nas razões de defesa, o sujeito passivo alega ter havido equívoco ao aplicar a multa de 5% pois desde 11 de dezembro de 2015, a multa prevista para tal infração passou a 1%, conforme prevê o Art. 42, inciso X-A da Lei nº 7.014/96.

Na informação fiscal, o Autuante reconhece o equívoco, com o que concordo, pois a redação do citado artigo foi alterada através da Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos a partir de 11/12/15, conforme a seguir:

*"Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

(...)

*X-A - 1% (um por cento) do valor da operação ao contribuinte que, obrigado a informar os eventos da NF-e denominados "confirmação da operação", "operação não realizada" ou "desconhecimento da operação", não o faça no prazo previsto em regulamento;*

Infração parcialmente subsistente, no valor de R\$ 14.407,19.

Por fim, quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu representante legal, entendo que nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade da intimação, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.

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

#### **VOTO DIVERGENTE QUANTO A INFRAÇÃO 02 – 016.016.002**

Antes de adentrar na minha manifestação, peço vénia para descrever a infração 2, na sua integralidade, com o enquadramento legal:

*Infração 02 - 016.016.002 - Deixou o contribuinte de efetuar "manifestação do destinatário". Confirmação da Operação, referente à operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos pela legislação tributária, nos exercícios de 2016 e 2020 - valor histórico R\$ 72.036,88, com enquadramento na Cláusula décima quinta – "A" e "B" – do Ajuste SINIEF 07/05; § 14, do art. 89, do RICMS aprovado pelo Dec. 13.780/12, com a redação dada pelo Dec. 14.750, de 27.09.2013; e inc. XV, do art. 34, da Lei 7.014/96*

Neste contexto, quero manifestar meu respeito ao voto da Ilustre Relatora, frisando que divirjo eminentemente quanto ao seu entendimento na contagem do início do prazo de decadência, em relação aos fatos geradores, objeto da infração 02, verificados no exercício de 2016, onde, ao seu entender, teve início em 01/01/2017, encerrando-se em 31/12/2021, com espeque no artigo 173 do

CTN, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais aplicadas nesta infração.

Vejo, então, que a definição do evento “*confirmação da operação*”, objeto da autuação, é trazido pelo Ajuste SINIEF 07/2005, mais especificamente na cláusula décima quinta – “A”, inciso V, conforme a seguir destacado:

“V - *Confirmação da Operação, manifestação do destinatário confirmando que a operação descrita na NF-e ocorreu exatamente como informado nesta NF-e*”

Neste sentido, relativamente a arguição de decadência do período autuado entre 01/01/2016 a 30/06/2016, diferentemente do entendimento dos demais membros desta 4ª JJF, coaduno com o entendimento do Contribuinte Autuado, pois interpreto que sua análise deve ser efetuada nos termos do § 4º, do art. 150 e não do art. 173 do CTN.

Trata-se, a presente autuação, de falta de cumprimento de obrigação acessória por falta de comunicação do evento “*confirmação da operação*”, que diz respeito a manifestação do contribuinte destinatário confirmando que a operação descrita na NF-e ocorreu exatamente como informado nesta NF-e, ou seja, não se trata de falta de registro da NF-e na *Escruta Fiscal Eletrônica (EFD)*, mas tão-somente de que a operação descrita na NF-e, de fato, ocorreu como descrito na NF-e.

Portanto o Fisco baiano tinha conhecimento das operações, pois se encontravam registradas na EFD, porém foi inerte em verificar se o defendente houvera cumprido com a obrigação acessória de comunicação da “*confirmação das operações*”, relativo ao período de 01/01/2016 a 30/06/2016 descritas nas *Notas Fiscais Eletrônica (NF-e)*, objeto da autuação, de que ocorreram exatamente como informado nestas próprias *Notas Fiscais Eletrônica (NF-e)*, o que, ao meu sentir, molda aos termos do § 4º, do art. 150, do CTN, isto é, a contagem do início do prazo de decadência dar-se da ocorrência do fato gerador da ocorrência fiscal, restando, portanto, decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de aplicar a multa acessória por falta de cumprimento da obrigação acessória de “*confirmação da operação*”, relativo a ocorrências de 01/01/2016 a 30/06/2016, objeto da imputação de nº 02 do Auto de Infração, em epígrafe, dado a ciência do presente PAF ter ocorrido em 20/07/2021.

É como voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unanime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0107/21-2, lavrado contra **AUTO POSTO COLUMBIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 18.986,96, acrescido da multa de 60% com adequação ao previsto pelo Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 14.407,19, prevista no mesmo dispositivo legal acima, inciso X-A, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/2005.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR / VOTO DIVERGENTE (Infração 02)