

A. I. N° - 269138.0008/20-6  
AUTUADO - M-54 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 25/04/2023

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0064-02/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO; **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Observados ganhos volumétricos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP, em vários meses nos anos de 2015, 2016 e 2017. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias para efeito de descaracterização da infração. Demonstrativos, inclusive os resultantes de ajuste por acolhimento de parte das razões defensivas de fato, foram devidamente entregues ao autuado e refletem com clareza a apuração do imposto restante devido. Valor reduzido pelo acolhimento das razões de fato. 2. MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. FALTA DE REGISTRO. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. **c)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. A falta de registro dos documentos fiscais na EFD foi confirmada pelo Impugnante. Infrações subsistentes. Afastado o pedido de diligência/perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 10/02/2020, exige o valor de R\$ 126.394,88, em decorrência das seguintes infrações:

**Infração 1 – 004.007.001:** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. **Valor:** R\$ 72.206,24. **Período:** Exercícios 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. **Enquadramento legal:** Arts. 4º, § 4º, IV; 6º, IV; 23-A, II da Lei nº 7.014/96; Art. 10, Parágrafo Único da Portaria nº 445/98. **Multa** de 100%: Artigo 42, inciso III, “d” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 2 – 004.007.002:** Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

**Valor:** R\$ 15.356,99. **Período:** Exercícios 2015, 2016, 2017 e 2018. **Enquadramento legal:** Arts. 4º, § 4º, IV; 6º, IV; 23, § 6º, II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96; Art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98. **Multa** de 100%: Artigo 42, inciso III, “d” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 3 – 016.001.001:** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. **Valor:** R\$ 3.087,69. **Período:** março a dezembro de 2015, janeiro 2016 a novembro 2017. **Enquadramento legal:** Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa** de 1%: Artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96 – Multa reduzida retroativamente em obediência à Lei nº 13.461/2015 c/c a alínea “c”, do inciso II, art. 106 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

**Infração 4 – 016.001.002:** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. **Valor:** R\$ 14.272,56. **Período:** março a dezembro de 2015, janeiro 2016 a novembro 2017. **Enquadramento legal:** Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa** de 1%: Artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

**Infração 5 – 016.001.006:** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. **Valor:** R\$ 21.471,41. **Período:** dezembro de 2017 a novembro de 2019. **Enquadramento legal:** Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa** de 1%: Artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

Com fulcro no art. 123 do RAPF, o representante legal do autuado apresenta a Impugnação de fls. 35/57 (frente e verso). Após endereçar a peça de defesa e qualificar o sujeito passivo, trata da tempestividade da peça apresentada e relata os fatos da autuação

## II – DAS PRELIMINARES

### a) DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO ART. 10, PARÁGRAFO ÚNICO DA PORTARIA 445/98 COMO CARACTERIZADOR DE FATO GERADOR, IMPOSSIBILIDADE DE EFEITO RETROATIVO. NULIDADE

Suscita *nulidade argumentando a impossibilidade legal de utilização do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 como caracterizador de fato gerador e à impossibilidade de efeito retroativo da referida portaria*, já que essa situação só veio ao mundo jurídico através da Portaria nº 159 de 24/10/2019.

Salienta, sem a corroboração de outras provas não há como aceitar que um texto trazido em uma portaria possa dizer que há omissão de registro de entrada, em face de haver informação no LMC em índice superior ao permitido. Aduz que 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 fiscal, sob pena de afrontar o princípio da legalidade, pois haveria criação de fato gerador não previsto em lei.

Ademais, observa que o Auto foi lavrado analisando o período é de 2015 a 2019, porém o citado parágrafo único somente veio ao mundo jurídico em 25/10/2019, sendo, portanto, nulo todo o enquadramento legal para fatos ocorridos anteriormente ao dia 25/10/2019, pois é inviável a retroatividade da norma de direito material.

### b) DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL, TENDO A INOCORRÊNCIA DO FATO PUNÍVEL.

Reproduzindo o art. 150, I, da CF, art. 2º, do RPAF, ementa de Acórdão do CARF, assevera que o Auto de Infração, ato-meio de aplicação do poder-dever da autoridade administrativa é estritamente limitado às determinações legais que condicionam sua legitimidade à forma, prazo, ocorrência no tempo, validade, eficácia e à matéria.

Alega que no caso presente se exige tributo sobre a presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem a perquirição da busca da verdade real, pois a fiscalização foi realizada remotamente sem prévia perquirição ao contribuinte e sem

auditoria no sistema de dados e conta corrente da Secretaria da Fazenda causando constrangimento à impugnante que honra seus compromissos para com o Fisco.

Fala que ao tomar ciência da autuação fiscal, o contribuinte foi conferir o seu livro FÍSICO de movimentações de combustíveis e apurou existir, na maioria das situações, divergências entre os dados que o Auditor Fiscal teve acesso (EFD) e aqueles escriturados nos livros físicos.

Salienta que apurando todas as datas em que o Auditor Fiscal apontou como dias em que houve suposta entrada de mercadoria sem nota fiscal (sobra de combustíveis), vislumbrou-se divergências com as informações reais, constante nos livros fiscais do contribuinte. Assim, se junta, em separado, para comprovação do alegado, o documento do LMC relativo a todos os dias em que o Auditor Fiscal apurou e listou no Auto de Infração, onde poderá vislumbrar uma divergência de informações.

A título de exemplo, pois, em média, 30% dos dias apontados pelo Auditor foram retificados, impressos, mas não enviados à EFD, destaca algumas datas em que há divergência entre as informações apontadas pelo Fiscal e a escrita fiscal da empresa, constante dos livros impressos, que poderiam ter sido requisitados, para a efetiva busca da verdade:

- No dia 28/07/2016 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, que houve sobra de 2.071,79 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a FALTA de 134,87 litros.
- No dia 24/10/2016 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, que houve sobra de 1.957,75 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a FALTA de 114,06 litros.
- No dia 31/07/2017 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, que houve sobra de 10.109,36 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a sobra de 109,36 litros, dentro do parâmetro legal.
- No dia 29/05/2016 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, que houve sobra de 1.005,92 litros de Gasolina Aditivada, porém o LMC real indica a FALTA de 12,46 litros.
- No dia 31/07/2017 a informação contida na EFD apontava sobra de 10.120,13 litros de gasolina aditivada, porém o LMC retificado aponta sobra de 120,13 litros, dentro do parâmetro legal.
- No dia 18/08/2018 a informação contida na EFD apontava sobra de 1.571,37 litros de gasolina aditivada, porém o LMC retificado aponta falta de 0,87 litros, dentro do parâmetro legal.
- No dia 08/07/2019 a informação contida na EFD apontava sobra de 190,04 litros de gasolina aditivada, porém o LMC retificado aponta sobra de 70 litros, dentro do parâmetro legal.
- No dia 28/07/2016 a informação contida na EFD apontava sobra de 2.105,83 litros de etanol comum, porém o LMC retificado aponta sobra de 61,27 litros.
- No dia 11/07/2017 a informação contida na EFD apontava sobra de 2.274,74 litros de etanol comum, porém o LMC retificado aponta sobra de 154,22 litros, dentro do parâmetro legal.
- No dia 18/08/2018 a informação contida na EFD apontava sobra de 2.222,96 litros de etanol comum, porém o LMC retificado aponta falta de 0,03 litros.
- No dia 10/06/2019 a informação contida na EFD apontava sobra de 599,61 litros de etanol comum, porém o LMC retificado aponta sobra de 307,72 litros, com falta de 3764,93 litros no dia 11/06/2019.

Afirma que a autuação tem base em informações divergentes, obtidas exclusivamente através de registros digitais, sem se perquirir através da solicitação dos livros físicos e demais elementos probatórios a efetiva ocorrência da infração tributária. Repete que o autuante não solicitou do contribuinte a apresentação de informações ou esclarecimentos das divergências nem analisou as notas fiscais de compra e de das vendas.

Reitera que o LMC foi retificado e impresso, com formação dos livros físicos, antes da ação fiscal. O único problema é que a retificação não foi enviada à EFD, o que, diz, em hipótese alguma, pode levar à grave acusação de omissão de entrada. Portanto, ocorrido retificação antes da ação fiscal, com juntada do LMC integral, já retificado, este deve ser considerado, sob pena de se violar a busca da verdade material.

Lembra que em situação semelhante (Auto de Infração nº 269138.0011/18-5) o mesmo Auditor Fiscal que lavrou o presente Auto 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, o que não ocorreu neste caso. Aduz que tal omissão denota violação à ampla defesa, em confronto com o art. 2º do RPAF e enseja nulidade do auto de infração.

Pede a conversão do PAF em diligência para que o Auditor Fiscal venha a analisar o caso com base na escrita fiscal do contribuinte, em confronto com as NF de entrada e o LMC, autorização para o Contribuinte enviar o LMC que foi retificado e impresso à época para a EFD, possibilitando nova análise digital pelo Auditor Fiscal, de modo a regularizar o procedimento fiscal, na medida em que ausência de envio da retificadora não configura a infração de omissão de entrada.

Frisa que o contribuinte quer ter o direito de retificar as informações, salientando, novamente, que tudo foi impresso à época e consta em livros físicos.

**c) NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR: AUSÊNCIA DE ELEMENTOS SEGUROS ACERCA DA SUPOSTA INFRAÇÃO; EFD COM INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS E JÁ RATIFICADAS; VISÍVEIS ERROS DE MEDAÇÃO; SOBRA E FALTA EM DIAS SUBSEQUENTES; E COMPROVAÇÃO.**

Após reproduz o art. 4º, § 4º, IV do RICMS e art. 18, IV, “a” do RPAF, diz que a presunção utilizada pelo Auditor Fiscal é relativa, cabendo ao contribuinte apresentar provas para demonstrar a não ocorrência de infração tributária.

Assinala que a simples intimação para que o contribuinte apresentasse os LMC's (livros físicos) evitaria a nulidade apontada, porém o Auditor Fiscal não tomou tal providência, mesmo tendo adotando-a em fiscalização idêntica (Auto de Infração nº 269138.0011/18-5).

Reitera que a existência de informações equivocadas não tem o condão de consumar o fato gerador. Há que se apurar se houve, efetivamente, entrada de combustíveis sem a emissão de documento fiscal, que não é o caso dos autos.

Alega que na busca da verdade é necessário autorizar o envio do LMC que foi retificado, impresso à época, mas, por equívoco, não enviado para a EFD, de modo que a ausência do envio da retificadora não pode conduzir à imposição de penalidade.

Diz não ser correto o entendimento do fiscal de que qualquer sobra de combustível, seja ela de 3,12 litros (29/04/2016 – Diesel S10) ou em valores superiores, seria entrada de combustível sem nota fiscal, pois se omitiu de analisar que no dia posterior a apuração de eventual sobra de combustível havia, inexoravelmente, falta de combustível no tanque. Destaca que o Auditor Fiscal Autuante, quando se manifestou no Auto de Infração citado (acórdão anexo) disse que a infração de omissão de entrada poderia ser descaracterizada se fosse evidenciada falta de combustível no dia seguinte à apuração de sobra, mas isso não considerou neste caso.

Acosta demonstração do erro de medição e a existência de falta de combustível no dia posterior, através de alguns exemplos, reiterando que a documentação comprobatória de todos os dias elencados pelo Fiscal encontra-se anexada à presente defesa:

- No dia 05/12/2015 o auditor apontou sobra, de 5.060,31 litros de gasolina comum. Não atentou, porém, que a medição do dia posterior, 06/12/2015, indicou a falta de 5.198,20 litros de gasolina comum (erro de medição) a justificar a eventual sobra;

- No dia 23/02/2016 o auditor apontou uma sobra de 323,47 litros de gasolina comum. Não atentou, porém, que a medição do dia posterior, 24/02/2016, indicou a falta de 402,84 litros de gasolina comum (erro de medição) a justificar a eventual sobra;
- No dia 29/06/2017 o auditor apontou uma sobra de 333,35 litros de gasolina comum. Não atentou, porém, que a medição do dia posterior, 30/06/2017, indicou a falta de 202,91 litros de gasolina comum (erro de medição) a justificar a eventual sobra;
- No dia 04/08/2018 o auditor apontou uma sobra de 390,35 litros de gasolina comum. Não atentou, porém, que a medição do dia posterior, 05/08/2018, indicou a falta de 351,43 litros de gasolina comum, a justificar a eventual sobra;
- No dia 16/09/2019 o auditor apontou uma sobra de 407,47 litros de gasolina comum. Não atentou, porém, que a medição do dia anterior, 15/09/2019, indicou a falta de 363,61 litros de gasolina comum (erro de medição) a justificar a eventual sobra;
- Em relação à gasolina aditivada, o Auto de Infração indicou que no dia 07/07/2015 havia uma sobra de 251,67 litros, porém não atentou que no dia posterior, 08/07/2015, o LMC apontou a falta de 207,35 litros de gasolina aditivada;
- No dia 18/07/2016 o auditor indicou sobra de 1.772,91 litros de gasolina aditivada, não tendo o fiscal percebido que no dia anterior, ou seja, 17/07/2016, houve a informação de falta de 1.933,94 litros de combustível;
- No dia 09/09/2017 o auditor indicou sobra de 363,47 litros de gasolina aditivada, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, ou seja, 10/09/2017, houve a informação de FALTA de 344,31 litros de combustível;
- No dia 15/09/2018 o auditor indicou sobra de 458,96 litros de gasolina aditivada, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, ou seja, 16/09/2018, houve a informação de falta de 504,87 litros de combustível;
- No dia 09/08/2019 o auditor indicou sobra de 140,53 litros de gasolina aditivada, não tendo o fiscal percebido que no dia anterior, ou seja, 08/08/2019, houve a informação de falta de 202,19 litros de combustível;
- Em relação ao etanol comum, o Auto de Infração indicou que no dia 26/12/2015 havia uma sobra de 2.301,43 litros, porém não atentou que no dia 27/12/2015 houve falta de 390,25 litros e no dia 28/12/2015 houve falta de 1.869,40 litros;
- No dia 13/08/2016 o auditor indicou sobra de 4.063,68 litros de etanol, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, ou seja, 14/08/2016, houve a informação de falta de 4.073,50 litros de combustível;
- No dia 04/10/2017 o auditor indicou sobra de 1.046,42 litros de etanol, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, ou seja, 05/10/2017, houve a informação de falta de 1.332,51 litros de combustível;
- No dia 06/05/2018 o auditor indicou sobra de 167,83 litros de etanol comum, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, 07/05/2018, houve falta de 205,85 litros;
- No dia 12/02/2019 o auditor indicou sobra de 625,45 litros de etanol comum, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, 13/02/2019, houve falta de 781,31 litros;
- Em relação ao diesel S500 aditivado, o Auto de Infração indicou que no dia 11/08/2015 havia uma sobra de 366,19 litros, porém não atentou que no dia 10/08/2015 o LMC apontou a falta de 379,15 litros de diesel S500 aditivado;

Informa que também juntou extratos de medições mensais, indicando a existência de ganhos e perdas sucessivos, bem como a conciliação entre entrada e saída, a indicar a ausência de entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

Reafirma que as divergências encontradas pelo Fiscal e que o levaram a presumir omissões de entrada parecem ser decorrentes de eventuais erros de medição, o que poderia ter justificado no curso da ação fiscal. Contudo, alerta que nunca haverá identidade entre ganho e perda, pois há que se considerar existência de 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, sendo que a documentação acostada, bem como a cópia integral digital dos LMC's retificados e de todo o período dão conta da impossibilidade de se proceder com a presunção de entrada de combustíveis sem nota fiscal, tendo havido, como já dito, eventuais erros de medição.

Diz juntar relatórios de medições da empresa autuada, onde indicam que sempre que houve suposto ganho acima do limite legal, houve, no dia seguinte ou anterior, a correspondente falta do combustível, a indicar a existência de erro da medição de determinado dia.

Dos relatórios diz destacar os seguintes pontos:

- Durante todo o período houve saída de 8.755.804,00 litros de gasolina comum dos tanques, porém saída de 8.740.130,39 litros de combustível das bombas, resultando em uma diferença de falta de 15.673.20,00 litros;
- Durante todo o período houve saída de 4.936.254,00 litros de gasolina aditivada dos tanques, porém saída de 4.930.760,54 litros de combustível das bombas, resultando em uma diferença de falta de 5.493,30 litros, dentro do parâmetro legal;
- Durante todo o período houve saída de 4.149.827,00 litros de etanol comum dos tanques, porém saída de 4.138.313,57 litros de combustível das bombas, resultando em uma diferença de falta de 11.515,60 litros, dentro do parâmetro legal;
- Durante todo o período houve saída de 261.276,00 litros de diesel S500 aditivado dos tanques, porém saída de 259.515,00 litros de combustível das bombas, resultando em uma diferença de falta de 1.760,800 litros, dentro do parâmetro legal.

Diz que nos fechamentos dos meses a diferença entre entrada e saída de combustíveis permanecia (e permanece) dentro do limite legal, a indicar a inexistência de omissão de entrada.

E mais que a documentação aqui anexada revela, comprovando a AUSÊNCIA DE OMISSÃO DE ENTRADA, conforme os relatórios de medição saíram das bombas no período da autuação as seguintes quantidades de combustíveis:

*Gasolina Comum – 8.740.130,39 litros;*

*Gasolina Aditivada – 4.930.760,54 litros;*

*Etanol – 4.138.313,57 litros;*

*S500 Aditivado - 259.515,00 litros.*

Já as aquisições de combustíveis, no período da fiscalização, todas com notas fiscais também aqui juntadas, no período, foram essas:

**Gasolina Comum** – 8.760.000,00 litros, com estoque inicial de 11.522,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 8.771.552,00 litros, superior ao comercializado.

**Gasolina Aditivada** – 4.943.500,00 litros, com estoque inicial de 4.642,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 4.948.142,00 litros, superior ao comercializado.

**Etanol** – 4.159.000,00 litros, com estoque inicial de 4.104,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 4.163.095,00 litros, superior ao comercializado.

**S500 Aditivado** – 260.000,00 litros, com estoque inicial de 1.276,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 261.276,00 litros, superior ao comercializado.

Disse que durante todo o período de fiscalização o relatório de Notas Fiscais de aquisição de combustíveis aponta relação de 26 folhas, com gasto total de R\$ 57.533.065,70 somente na compra dos produtos vendidos aos consumidores, NUNCA tendo o posto adquirido combustível desacompanhado de Nota Fiscal. Pergunta, então: “*Onde estaria eventual omissão de entrada de combustíveis se os relatórios de medição de SAÍDA das bombas, que é eletrônico, indica que a quantidade de combustível que saiu corresponde à quantidade de combustível comprado, que entrou no tanque com NOTA FISCAL?*”.

Diz que o TJ-BA nos autos do 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.

Afirma que juntou diversos documentos comprovando que vendeu menos do que adquiriu. Sustenta que não há como se presumir a omissão de entrada diante de quadro probatório, com indicação de notas fiscais de aquisição, quantidades e medições de tanque e de bomba. Salientou, mais uma vez, que o erro no preenchimento do LMC, sem envio de posterior retificação e/ou o próprio erro de medição (procedimento manual, feito por colaborador, onde qualquer milímetro de erro gera alteração), acarretou nas em perdas e ganhos sucessivos, o que não justifica a autuação.

Alega que em alguns dias o colaborador responsável por fazer a medição manual do tanque se equivocou por diversas razões, mas o erro humano é natural e não ofende à legislação tributária. Aduz que o Contribuinte sempre adquire combustíveis das DISTRIBUIDORAS (LARCO, IPIRANGA...), sendo impossível adquiri-los sem nota fiscal; o sistema só libera abastecimento de veículo com a entrada no tanque de combustível com a nota fiscal declarada, e que a “insegurança da existência da infração” enseja a nulidade do AI, conforme decisões do CONSEF (A-0160-02/19; A-0186-02/19; A-0159-02/19, reproduzidas).

**d) DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DO DEVER DO FISCO DE PROVAR A OCORRÊNCIA DE INFRAÇÃO.**

Novamente reproduz o art. 2º do RPAF e diz que nunca violou a legislação tributária estadual. Fala que a escrita fiscal da Impugnante é meio e prova para atestar o cumprimento das obrigações principais e acessórias a que está obrigada.

Reafirma que sequer fora intimada para apresentar cópias das Notas Fiscais ou se buscou conferir nos sistemas eletrônicos da SEFAZ se houve a suposta omissão. Optou-se por presumi-la. Assim, com a ausência de intimação para a apresentação pelo contribuinte de elementos que pudessem elidir a infração que lhe é imposta, resta prejudicado o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Repisa a falta de oportunidade para apresentação de informações e documentos configura absoluto cerceamento de defesa, vício insanável, pois o auto de infração deve apontar de forma clara e precisa a irregularidade, decisão do TIT de São Paulo anulando processos em face de violação de preceitos constitucionais, como ocorre no caso presente.

Constatou que a análise do arquivo magnético isoladamente não constitui elemento suficiente para provar o cometimento das infrações, de modo a desconsiderar informações constantes “de forma cristalina na escrita fiscal da Impugnante”. Ademais, equivocada é a autuação ao enquadrar as alegadas 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 (LMC).

Assinala que procede regularmente a sua escrituração, como de fato se verifica pela simples análise dos livros (que seguem, em mídia digital, em sua integralidade), sequer solicitados pelo ilustre Auditor Fiscal durante a sua fiscalização, restando, por conseguinte, descabida e improcedente a autuação combatida.

Reproduz o art. 112 do CTN e pede a nulidade do AI, conforme o art. 18, IV, “a” do RPAF.

### III – DO DIREITO

#### a) INFRAÇÃO 01

Consignou que um simples o levantamento quantitativo do estoque ou a verificação das Notas Fiscais de Entrada demonstraria que não há falhas no estoque da Impugnante. Nesse ponto, apresenta o relatório de entrada, a numeração e indicação das notas fiscais de aquisição e os relatórios de saída, comprovando que nunca saiu dos bicos mais combustível do que o legalmente adquirido.

Ocorre que, em verdade, tal autuação é proveniente da suposta existência de divergências constantes no registro magnético encaminhado à SEFAZ e o quanto escriturado nos livros fiscais. Esta autuação poderia ter sido evitada se a verificação do Sistema de Dados da SEFAZ fosse realizada conjuntamente com uma análise perfunctória dos livros fiscais, caso tivesse sido oportunizado a apresentação destes à fiscalização.

Diz que os contribuintes obrigados à Escrituração Fiscal Digital – EFD, instituído pelo Convênio ICMS 143/06, encontra-se obrigado a fornecer informações contábeis por meio do referido sistema, dentre elas as relativas ao seu estoque contábil, mas que tais informações 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.

Sustenta que apresentou as informações contábeis através do EFD e, por entender existirem indícios de equívocos quanto ao estoque das mercadorias, o auditor fiscal lavrou o AI, sem, sequer, verificar os livros fiscais da empresa, elementos de prova na ação fiscal.

Repisa que sequer fora instada a apresentar os livros fiscais ao Fiscal Autuante e que se fosse intimada para tanto no curso da ação fiscal teria sido identificado pela autoridade fazendária a exatidão dos livros em harmonia com o estoque das mercadorias e a inexistência de qualquer omissão de entrada.

#### 1. Da retificação dos registros magnéticos fornecidos

Segundo, repete as alegações aduzidas nas preliminares (retificação dos registros magnéticos fornecidos e dos LMCs físicos, antes da ação fiscal).

Apresenta cópia, em via magnética, de todos os LMC's, bem como demonstrativo dos dias apontados com diferenças pelo Fiscal, com os respectivos dias anteriores e subsequentes, para demonstrar a existência de ganhos e perdas sucessivos, além dos documentos de sua escrita que entende elidir, a infração.

#### 2. Da auditoria de estoques - imprecisão

Disse que formulou demonstrativo comparativo das irregularidades apontadas pelo Auditor Fiscal, demonstrando as inconsistências constantes do levantamento realizado, e que as omissões apontadas não encontram respaldo quando confrontadas com a escrita contábil da empresa, sofrendo estas de inúmeras incorreções. Evidencia-se que o extrato de medição de todo o período comprova a ausência de sobra de combustíveis, em patamar superior ao permitido.

### IV – DO CANCELAMENTO DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Reproduzindo o art. 158 do RPAF, pede o cancelamento da multa em face da boa-fé do contribuinte, bem como da inexistência de dolo, fraude ou simulação e o devido recolhimento do

tributo a ensejar a inexistência danos ao Erário, requerendo para tanto as benesses que a legislação lhe assegura.

## V DA REVISÃO FISCAL

Frisa que as infrações supostamente cometidas foram auferidas sem que o ilustre Auditor da Fazenda Estadual analisasse de forma perfunctoria a contabilidade da empresa, pois foram desconsideradas 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 e muito o direito a uma ampla defesa.

Afirma que foram desconsiderados os extratos de medições dos tanques de combustível, relativos ao período objeto da fiscalização. Isso por si só já demandaria a realização de uma refiscalização, capaz de confrontar os valores arbitrados pela fiscalização com os constantes na contabilidade da empresa.

Reproduzindo o art. 145 do RPAF, solicita revisão fiscal para que sejam revistos os dados em confrontação documental, com realização de perícia no local do estabelecimento da Autuada, sob pena de nulidade.

Assinala questões a serem respondidas:

- “1) *Como foram verificadas as supostas omissões de entrada imputadas ao contribuinte?*
- 2) *A escrita fiscal do contribuinte encontra-se devidamente regular, prestando para a comprovação da ocorrência ou não das infrações imputadas?*
- 3) *A escrita fiscal da Impugnante foi desconsiderada? Sob qual fundamento?*
- 4) *Analizando a documentação contábil da Impugnante, considerou o Fiscal o registro de entradas e saídas das mercadorias?*
- 5) *Considerando os documentos fiscais, livros fiscais e demais documentos de recolhimento, relativos ao período autuado, verificar e confirmar se houve parcelas indevidamente consideradas pelo fiscal quando da apuração do crédito fiscal.*
- 6) *Considerou o fiscal os extratos de medições dos tanques de combustíveis do Contribuinte, para apurar ganhos e perdas sucessivos? ”.*

## DAS INFRAÇÕES 03, 04 E 05. AUSENCIA DE DOLO, FRAUDE E/OU SIMULAÇÃO E AUSÊNCIA DE NÃO RECOLHIMENTO DE IMPOSTO. REDUÇÃO DA MULTA

Reconhece que o contribuinte se equivocou ao não enviar para a EFD diversas notas fiscais e como algumas não são de combustíveis, também não estão indicadas no LMC (as indicadas foram impugnadas em outro tópico), mas como não houve dolo, fraude ou simulação, mas negligência do setor responsável pelo envio da EFD por não registrá-las, pede a redução da multa com fundamento no art. 42, § 7º, da Lei 7014/96 e 158 do RPAF.

## DAS INFRAÇÕES 04 E 05. RECONHECIMENTO PARCIAL EM RELAÇÃO ÀS NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS LANÇADAS NO LMC DA EFD. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA CANCCELAMENTO DA MULTA. PEDIDO SUBSIDIÁRIO PELA REDUÇÃO

Trata da multa percentual de 1% do valor das mercadorias entradas sem registro do respectivo documento fiscal que entende inviável na medida que os documentos fiscais foram lançados no LMC constante da EFD encaminhada à SEFAZ.

Apresentando demonstrativo que as identificam, assinala algumas notas fiscais lançadas no LMC e na escrituração contábil, conforme tabela de fl. 54v:

### Infração 3

- Nota Fiscal nº 288184 de 27/10/2016, com LMC's anexados, comprovando o efetivo lançamento.

- Nota Fiscal nº 319950 de 31/07/2017, com LMC's anexados, comprovando o efetivo lançamento.

#### Infração 04

- Nota Fiscal nº 81141 de 31/07/2018, com LMC's anexados, comprovando o efetivo lançamento.

Nesse sentido, pedindo redução em 90%, reproduz ementa do Acórdão JJF 0190-04/18.

Finaliza requerendo:

- Nulidade do Auto de Infração por violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.
- Diligência fiscal para possibilitar o Contribuinte enviar os LMC's que foram retificados à época, mas não enviados à EFD, possibilitando uma nova análise do LMC, tendo em vista a divergência de informações. Deve considerar, também, ganhos e perdas sucessivos, que descharacterizam a suposta omissão de entrada.
- No mérito, que o AI seja julgado improcedente, em relação às infrações 01 e 02, pois não houve omissão de entrada, além de diversos dias do LMC terem sido retificados, bem como ter comprovado a existência de erros de medição, com ganhos e perdas sucessivos.
- Desconsiderada as multas imputadas, com fulcro no disposto no art. 158 do RPAF, pela evidente boa-fé e o devido recolhimento do tributo, bem como a redução de 90% da multa aplicada, pois satisfeitos os requisitos legais.
- Realização de Revisão Fiscal, por fiscal estranho ao feito, com o fito de se apurar com exatidão e clareza o cometimento das supostas infrações, intimando-se o assistente técnico do contribuinte para acompanhar o procedimento.
- Julgada procedência parcial da impugnação, com relação às infrações 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 advogado Gabriel Amorim Santos Silva, OAB/BA 38.934, no endereço indicado no rodapé ou no e-mail [Gabriel@portugal.adv.br](mailto:Gabriel@portugal.adv.br).

O autuante presta informação fiscal, fls. 67 a 91-v. Aborda os aspectos formais do lançamento; trata da decadência do direito de lançar; da ampla defesa no procedimento de lançamento fiscal; lembra que lançamento ocorre por homologação, mas, tratando 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 e que a contagem do prazo ocorre pela Regra Geral do art. 173, inc. I, do CTN (5 anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos geradores).

Quanto a ampla defesa no procedimento de lançamento, reproduzindo excerto de doutrina frisa que a fase oficiosa, regida pelo princípio inquisitorial engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do auto de infração, e só a fase contenciosa requisita a participação do contribuinte exercendo o direito ao contraditório e ampla defesa (CF/88: Art. 5º, inc. LV).

Reproduzindo 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.

### **Do princípio da legalidade e da verdade material**

Diz que o princípio da legalidade norteia a Administração Pública (CF/88: Art. 37) e que, conforme Celso Antônio Bandeira de Mello, a verdade material “*consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar arquivo que é realmente verdade, com presidência do que os interessados hajam alegado e provado*”.

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 físico 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.

### **A retroatividade do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98**

Esclarece que no caso 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.

O reproduzindo, informa que o art. 144, § 1º do CTN, respalda a vigência retroativa do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 no processo de levantamento de estoques, pois que apenas introduziu novos procedimentos aplicáveis, imediatamente, também aos fatos geradores já ocorridos.

### **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.

Assim, 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.

Portanto, diz, 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 só tem uma única explicação: “*trata-se de uma entrada não documentada de combustível*”.

Em suma, 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 à sua natureza inquisitorial e investigatória, não cabe a aplicação do contraditório e da ampla defesa durante a auditoria fiscal que levou à lavratura do auto de infração;
- (iii) A autuação foi baseada nos dados do SPED-Fiscal, disponíveis para a autuada. Não houve, portanto, cerceamento à ampla defesa;
- (iv) Os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores, portanto, não houve prejuízo à 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 físicas e 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 a 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)** checkou 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.

### **Independência do controle de estoques feito a cada dia.**

Ressalta que o controle de estoques dos postos é 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.

### **Erros de medição e de anotação na EFD**

Excluídos as possíveis inconsistências na EFD, só restam os erros de medição e os erros de anotação da medição na EFD.

Diz que como visto, 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.

### **Sobre os supostos erros nos levantamentos efetuados apresentados pela autuada na sua defesa.**

Fala que autuada alegando erros nos demonstrativos, cita exemplos (18/02/2016, 03/06/2017, 18/09/2018), 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 11/07/2015 que foi apontado sobre de 1.780,46 litros de gasolina comum, neste caso, a autuada não atentou que a medição do dia anterior, 10/07/2015, indicou a falta de 1.694,65 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%.

### **A alteração procedural da Port. 445/98**

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 (1,8387) a cobre com larga folga. Os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados, estão anexadas ao Autode Infração.

#### **O fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD**

Ressalta que o citado percentual foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volume constantes na legislação relativa aos combustíveis, deduzido, portanto, a partir das propriedades físicas e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela ANP”, de forma conservador, sendo 3 vezes maior que 0,6% indicado na Port. DNC 26/92, de modo a afastar qualquer possibilidade do Poder Judiciário considerar o “ganho” como “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura”, de modo que fica patente que o valor tido como “omissão de entrada” não deriva de presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura, com as propriedades tabeladas na legislação, estabelece-se a certeza da correlação “ganho” = “omissão”.

É a conclusão, pois a inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 ajustou o procedimento fiscal anteriormente utilizado na fiscalização dos postos revendedores de combustíveis, de modo ser errado dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”. Também 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 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”.

Aduz que conferiu a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD. Admite que pode até ter havido erros de escrituração, mas o ônus em conformidade com as normas contábeis cabe ao sujeito passivo.

Afirma ser grosseiro erro proclamar que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor. Também, diz, 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, de modo que 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 os registros das omissões de entradas levantadas pelo próprio sujeito passivo.

Aduz também ser 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, bem como é falacioso afirmar que “é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos, pois, o parágrafo único do 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 na legislação e utilizadas pelos postos no dia a dia, de forma que é impossível pelas leis da física que haja ganho volumétrico acima do limite de 1,8387%. Os

volumes de omissões de entradas, as bases de cálculo do ICMS e seus valores constam dos autos e, portanto, não há falar em “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”.

### **Sobre o cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis – A legislação aplicável no cálculo do ICMS devido**

Diz que a Portaria 445/98 também objetiva “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei 7.014/06, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias da SEFAZ entendimento uniforme na sua aplicação”.

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.

### **O ICMS devido como responsável solidário.**

Diz 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).

### **ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo.**

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 está 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.

### **Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor – Os livros como meio de prova contra o empresário.**

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 provarem 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.

### **Inconsistências nos arquivos EFD apresentados**

Primeiramente, diz aclarar o conceito de “inconsistência de que trata o art. 247, § 4º, do RIMCS. Por exemplo, seria inconsistente informar o ano de nascimento de alguém como 1920 e a sua idade como sendo 50 anos. Nesse caso, diz, seria necessário pedir esclarecimentos acerca de qual das informações é correta.

Diz que no caso da autuação, examinando os arquivos mensais da EFD apresentados, constatou não haver inconsistência. 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).

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

### **Erros nos registros 1300 da EFD**

Reproduzindo o art. 373, II, do CPC, informa que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, não é plausível que o empresário descuide de seus estoques durante anos a fio sem tomar providências para resolver as “irregularidades” alegadas, de modo que não basta alegar ocorrência de “erros de sistema” ou “erros de medição”, desacompanhados de laudos de intervenção técnica para subsidiar/provar o que alega.

Salienta também não bastar argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes si cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no LMC, o que não ocorrem neste caso.

Repisa não se poder apresentar LMC físico como prova contra o registro 1300 da EFD, pois, não pode a parte invocar como prova unicamente a parcela que lhe favorece. Não basta, portanto, afirmar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC”. Em reforço da tese reproduz o item 2.1.2 da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), que trata das formalidades da escrituração contábil.

Concluindo, fala da obrigatoriedade de manutenção de livros sem erros ou inconsistência, pois, fazem prova contra ele mesmo.

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.

Conforme fls. 93-94, em 20/11/2020, 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 15/02/2021, em atendimento a diligência, emitiu o parecer às fls. 81 a 86, acolhido pelo Procurador Chefe da PROFIS, fls. 109-110, 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, acresça-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.”*

Intimado, o contribuinte se manifestou às fls. 121/130. Reiterou a preliminar de nulidade pela necessidade de perícia no sentido de a fiscalização, com base na escrita física do contribuinte, buscar a verdade material, devido às informações equivocadas apontadas na impugnação, pois o LMC foi corrigido após o seu envio à EFD. Junta julgamento idêntico (Auto de Infração nº 2691380115/19-3).

Afirma que comprovou a ausência de omissão de entrada devido ao equívoco na forma de fiscalizar, no qual gerou suposto crédito tributário, tendo aquisição menor do que vendas, pois as informações constantes na EFD estão equivocadas, sendo que o fiscal não analisou tais dados. Repetindo os dados da movimentação de entradas e saídas de combustíveis expostos na Impugnação, sustenta que o posto vendeu menos do que comprou.

Nesse sentido, exemplifica que o Autuante não atentou que existem notas fiscais que não foram escrituradas, como no caso da Gasolina Comum e Gasolina Aditivada.

Reproduzindo o art. 18, IV, “a”, do RPAF, reitera o pedido de nulidade aduzido na Impugnação (inclusive quanto à decisão do TJ-BA no processo 0005384-10.2005.8.05.0274), bem como o pedido para que as intimações sejam via DT-e.

Por consequência, o autuante presta Informação Fiscal às fls. 143/152.

Entende sem valor jurídico a alegação de nulidade sob alegação de errada informação da EFD, uma vez que a correta consta do LMC físico corrigido ainda que não enviado à SEFAZ, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não prova contra a EFD.

Salienta que não adianta apenas alegar que “*inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do Auto de Infração, que não correspondem aos registros do LMC*”. Cabe a impugnante demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II do CPC. Também, não se evidenciaram os fatos tidos como erradamente escriturados, apesar do dever disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 2.1, que trata das formalidades da escrituração contábil.

Afirma que a Impugnante não trouxe ao processo qualquer documento que atestasse que pelo menos uma, das milhas de operações registradas, estivesse errada.

Quanto ao alegado equívoco na forma de fiscalização, esclarece que o livro de movimentação de combustível (LMC e registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360 e 1370 da escrituração fiscal digital - EFD) é preenchido pelo próprio posto revendedor e envolve inúmeras medições e anotações.

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

Diz que todo esse trabalho é repetido a cada dia, garantindo que haja total independência dos levantamentos, sem que se tenha que levar em consideração qualquer valor medido ou calculado de dias anteriores ou seguintes. E, sobretudo, é um trabalho feito pelo próprio contribuinte totalmente baseado em valores medidos pelo próprio contribuinte.

Salienta que no controle de estoques de uma empresa, há sempre que se definir o período no qual ele é feito. E, quando existe a possibilidade de haver entradas e saídas sem documentação, esse controle só será efetivo se for feito dentro do período de rotação dos estoques. Se assim não o for, o estoque será movimentado sem controle, pois as entradas sem documentação sairão sem documentação, permanecendo invisíveis no levantamento efetuado.

No caso dos postos revendedores, a rotação dos combustíveis é feita em poucos dias. Sendo assim, um levantamento feito por exercício acaba sendo ineficaz, pois haveria tempo mais que suficiente para que a empresa cancelasse suas entradas sem notas fiscais com saídas sem notas fiscais. Mais ainda, como o ICMS dos combustíveis é sujeito à substituição tributária, se fosse detectada uma omissão de saídas, essa ficaria sujeita a uma multa formal de R\$ 460,00, por todo o exercício e para todos os produtos conjuntamente.

Assim, é compreensível o desejo da autuada de que o trabalho fosse feito por exercício. De fato, utilizando essa metodologia inadequada, as omissões de entradas certamente se refeririam a apenas aquelas entradas efetuadas dentro do período de rotação operacional a poucos dias do inventário final.

Ressalta que o que fez foi apenas aproveitar os registros dos levantamentos quantitativos feitos diariamente pelo próprio contribuinte e anotados na sua escrita fiscal. Nota que a SEFAZ-BA poderia aplicar os 0,6% aceitados pela ANP, órgão técnico responsável pelo controle das operações dos postos revendedores, mas optou por aplicar o índice de 1,8387% que é mais de três vezes superior ao da ANP para afastar qualquer sombra de dúvida de que o que está sendo cobrado não é devido à dilatação térmica.

Ressalte-se que o limite de 1,8387% estabelecido pela SEFAZ Bahia pode ser refutado com base na Resolução do CNP (Conselho Nacional do Petróleo) nº 6, de 25 de junho de 1970, e a norma da ABNT (Associação Brasileira de Normas Técnicas) NBR 5992, de 17 de novembro de 2008, para demonstrar que o combustível comercializado no território baiano sofreu dilatação térmica em percentual superior a esse índice.

Quanto à decisão judicial citada pelo Impugnante, diz que não se aplica ao caso, pois ele não trata de variação volumétrica, já que esta foi considerada com o índice de 1,8387% permitido pela Bahia, muito maior que o índice de 0,06% admitido pela ANP, de modo a afastar que os ganhos volumétricos anotados pelo próprio posto sejam decorrentes de dilatação térmica.

Sustenta equivocada a autuada, quando fala em presunção no levantamento efetuado. Não há

presunções quanto às quantidades levantadas. Elas são decorrentes dos fatos conhecidos e anotados pelo próprio contribuinte na sua EFD.

A impugnante argumenta que a NF-e nº 319950 de 31/07/2017 não foi escriturada e isso teria gerado os ganhos nesse mesmo dia no registro 1300 da EFD. Como se pode ver na planilha “EntNFe”, na coluna “dEnt” (data da entrada dessas mercadorias conforme a EFD), essa nota não foi escriturada na EFD no registro C100. Também não foi escriturada no registro 1300 (planilha “LMC”).

Contudo, diz ter verificado a realização do evento de NF-e “confirmação da operação”, o que corrobora a informação da autuada de que não houve tão somente a falta da entrada da mercadoria no estabelecimento, mas apenas a falta da escrituração devida. Também, os valores registrados como ganho para a gasolina comum e para a aditivada sendo próximos aos volumes de aquisição registrados nessa nota corroboram a informação trazida pela impugnante.

Recalculou o débito apurado para o exercício de 2017 conforme os demonstrativos em anexo, ajustando as exações para as infrações 04.07.01 (R\$ 53.388,71) e 04.07.02 (R\$ 11.480,63), conforme fls. 145-146.

O autuado foi intimado via DTE e se manteve silente.

É o relatório.

## VOTO

Com suporte nos demonstrativos sintéticos e analíticos de fls. 04-30-V e 146-153, em que se mostra, detalhadamente, a memória de cálculo da exação (fls. 04-06), bem como a apuração periódica das omissões de entradas por excedentes de ganhos – Portaria 445/98, lavrado em 10/02/2020, com ocorrências no período Dezembro 2015, 2016 e 2017, o Auto de Infração constitui crédito tributário de R\$ 126.394,88, acusando o cometimento de 05 infrações: Falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das mercadorias sujeitas ao regime de substituição, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (Infração **04.07.01**); Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (**Infração – 004.007.002**); Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal (**Infração – 016.001.001**); Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal (**Infração – 016.001.002**); Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal (**Infração – 016.001.006**).

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: **a)** conforme recibos e documentos de fls. 33, 117, 119 e 154, bem como do que se depreende das manifestações defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis ao esclarecimento dos fatos narrados no seu corpo foram entregues ao contribuinte; **b)** na sua lavratura foi cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ , 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; **c)** o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; **d)** as infrações estão clara e exaustivamente descritas, corretamente tipificadas e tem suporte nos

demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (impressos e em mídia CD: fls. 04-30-V e 146-153), bem como identificado o infrator, na altura em que se encontra, constato não haver vício a macular o PAF em análise e que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção.

Com fundamento no art. 147, I, “a”, II, “a” e “b” do RPAF, indefiro a diligência/perícia suscitadas.

Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Como exposto no relatório, ainda que confessando ter encaminhado ao Fisco EFD com “inconsistências”, em aparente confusão entre preliminares de nulidade e questões de mérito, a Impugnação ao lançamento em juízo de revisão neste órgão administrativo judicante consiste em: **a**) Impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Port. 445/98 como caracterizador de fato gerador, impossibilidade de efeito retroativo; **b**) violação ao princípio da legalidade e da busca da verdade material - inocorrência do fato punível por; **c**) Nulidade do AI por ausência de elementos seguros acerca da infração – EFD com informações equivocadas – Visíveis erros de medição – Sobra e falta em dias subsequentes; **d**) dever do fisco provar a ocorrência de infração); **e**) cancelamento de multa por descumprimento de obrigações acessórias

Passo a apreciá-las:

- a)** Impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Port. 445/98 como caracterizador de fato gerador, impossibilidade de efeito retroativo;

No curso da instrução processual, o tema foi objeto da diligência à PGE-PROFIS, que no Parecer PROCESSO PGE/2021003035-0, opinou pela legalidade do ajuste na Portaria 445/98, bem como sua aplicação retroativa, que abaixo reproduzo na parte que interessa ao caso, com meus destaques:

*“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, acresça-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.” (grifei)*

Deste modo, sendo norma meramente procedural interpretativa, conforma-se com os artigos 106, I e 144, § , do CTN, tendo plena pertinência e aplicação ao caso concreto.

Com meus destaques, eis as disposições:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, **quando seja expressamente interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Ressalte-se que como expressado em seus parâmetros, o Parágrafo único acrescido ao artigo 10 da Portaria nº 159, oferta maior precisão à exigência fiscal decorrente da omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, quando se constatar 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, de modo a fazer exsurgir, indubitavelmente, a verdade material do caso, já que em condições normais de temperatura é fisicamente impossível variação volumétrica dos combustíveis a que se refere, acima do elástico limite parametrizado.

Destaque-se, também, 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”.*

Portanto, sem fundamento lógico-jurídico a nulidade suscitada nesse ponto.

- b) violação ao princípio da legalidade e da busca da verdade material - inocorrência do fato punível por presunção e apreciação conjunta com o outro AI contendo a Infração relativa ao imposto devido por responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Com meus destaques, vejamos o enquadramento legal da infração:

**LEI 7014/96:**

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

...

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

...

**IV - entradas de mercadorias ou bens, não registradas;**

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

...

**III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:**

...

**d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;**

**PORTRARIA 445/98:**

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

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

...

- 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/12, 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);*

...

**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 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).**

Pois bem. Da normativa acima, é de se esclarecer, de pronto, que a acusação fiscal é **ocorrência de fato gerador tributável sem pagamento do imposto devido** (caput do art. 4º, da Lei 7014/96), em face de **entradas de mercadorias não registradas** (Inciso IV, do § 4º da Lei 7014/96), cuja regular norma procedural para constituição do crédito fiscal na forma prevista no art. 142 do CTN, como feito neste caso, regista-se no Parágrafo único da Portaria 445/98, tendo em vista que o contribuinte autuado é **posto ou revendedor varejista de combustíveis**, e a penalidade aplicável para entradas de **mercadorias não registradas** sem pagamento do imposto incidente e devido é **100% do valor do imposto não recolhido tempestivamente** (Inciso III, “d”, do art. 42, da Lei 7014/96).

É de se ter em conta que há situações em que a apuração da ocorrência de “omissão de entradas” prescinde de auditoria por LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE envolvendo, a uma só vez, o exercício fiscal anual, como modo de apuração, ou pode ter o levantamento quantitativo de estoque como instrumento coadjuvante de auditoria, aliado a outro método, a exemplo da situação aqui tratada, por identificação de excesso na variação volumétrica dos combustíveis para além do elástico limite admitido na Bahia.

É que a auditoria fiscal por levantamento de estoque em exercício fechado, é apenas um dos muitos procedimentos de auditoria fiscal capaz de fazer exsurgir a verdade material da movimentação empresarial com repercussão tributária, de modo que, por ser método regular de fiscalização (constatação de estoques de combustíveis em quantidade volumétrica que não se justificaria pela simples dilatação do produto regularmente adquirido, considerando o limite previsto pela ANP e pela Portaria 445/98 – 0,6% -, mas, que no caso excede ao elástico limite admitido no território baiano – 1,8387%), o procedimento fiscal entabulado neste caso não pode ser tomado por surpresa com a alegação suscitada.

Deste modo, se vê delineadas, além da hipótese aventada pela defesa, outras possibilidades de se apurar a omissão de entradas de mercadorias.

Quanto à alegada falta de perquirição junto unto ao contribuinte autuado acerca das irregularidades contatadas no curso da ação fiscal, é de se ter em conta que, diferente da fase processual onde a participação do contribuinte é necessária e indispensável em garantia do devido processo legal com seus corolários de contraditório e ampla defesa, o procedimento fiscal até a lavratura do AI (fase meramente investigativa), é regido pelo princípio inquisitorial. Nesta fase a participação do contribuinte pode ou não ocorrer, mas sempre no interesse do Fisco, pois há caso em que, além de prescindível, a não perquirição ao contribuinte, é necessária para que do processo investigativo surja a verdade material do caso, como apregoa o Impugnante.

Ainda em preliminar, o Impugnante alega que o lançamento de ofício se ampara na "presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto" (art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96), especificamente de "omissão de entradas", entendendo tratar-se de anterior receita omitida utilizada

para pagar as “entradas omitidas” constatadas no procedimento fiscal, o que não é verdade, pois, como retro exposto, o caso não é de presunção, mas de efetiva constatação, extraída dos registros efetuados pelo próprio contribuinte autuado no LMC contido em sua Escrita Fiscal Digital – EFD, única forma de registro/controle da movimentação empresarial com valor jurídico, Portanto, para o caso em apreço, nada mais que sofisma é o argumento defensivo entabulado.

Registre-se que a interpretação contida no argumento defensivo aduzido cabe apenas em caso de “presunção de omissão de saída” por constatação de omissões de entradas de mercadorias, cujo recurso para pagamento da aquisição das mercadorias objeto da omissão de entrada, decorre de anterior omissão de saída presumida. Em outras palavras, nesta situação, apurada omissão de entradas de mercadorias que tem sua tributação pelas saídas, se aplica a presunção de que esta omissão de entradas se deu para ocultar receitas obtidas em momento pretérito a partir de operações de saídas tributadas omitidas e, portanto, sem o pagamento do imposto. *Ex vi* do art. 7º da Portaria 445/98, combinado com o art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96. Veja-se:

Portaria 445/98:

*Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:*

*I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;*

*II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art.4º, § 4º, IV).*

Portanto, repito, como anteriormente delineado, o caso em tela se refere a ocorrência de fato gerador do imposto em face da constatação de entradas de mercadorias tributáveis não registradas, apurada por regular procedimento de levantamento quantitativo de estoque ajustado para posto ou revendedor varejista de combustíveis, cuja forma de controle de estoque obedece a específica norma do controle/registro diário. Assim, em se tratando de omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como verificado na infração em tela, exige-se o ICMS NORMAL e o ICMS-ST.

Deste modo, ao contrário do alegado, combinando o art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23, § 6º, II, “b” todos da Lei 7014/98, com o art. 10, Parágrafo único, da Port. 445/98, constato o pleno enquadramento legal das infrações 01 e 02 por falta de recolhimento de ICMS, por antecipação tributária, na condição de responsável solidário, e de responsabilidade do próprio sujeito passivo, em se tratando de aquisição de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, desacompanhada de documentação fiscal, que é o tema em apreço.

Assim, afasto a inferência empreendida pelo Impugnante com suposto amparo nos incisos I e II do art. 7º da Portaria 445/98, que trata de “presunção”, pois desfocada do fundamento legal da acusação fiscal. Repito, as infrações não se relacionam a presunção de omissão de saídas anteriores. Trata-se de constatação de omissão de entradas de mercadorias que, por si só, constitui o fato gerador condutor da pretensão fiscal contida no Auto de Infração processado.

Em definitivo, o fundamento da exigência fiscal não é saída presumida de mercadoria, e sim a própria omissão de entrada apurada, fato que dispensa qualquer outro meio de auditoria. Sobretudo, porque não seria crível adotar outro meio para comprovar o que já se encontra comprovado por questão fática, ainda que, como em qualquer acusação fiscal, ela possa ser elidida na forma prevista e orientada pelo art. 123, do RPAF.

Registre-se, portanto, mais uma vez, que o ajustamento normativo estabelecido no referido parágrafo, 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, excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível de combustível.

**c) Nulidade do AI por ausência de elementos seguros acerca da infração – EFD com informações equivocadas – Visíveis erros de medição – Sobra e falta em dias subsequentes;**

Quanto ao procedimento fiscal, observo que se pautou no exame de informações registradas pelo contribuinte em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida e validada no sistema SPED (única forma de escrituração com valor jurídico), notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas e cupons fiscais, além dos registros da movimentação do estoque de combustíveis lançados no Livro de Movimentação de Combustível.

No que diz respeito ao LMC instituído pela Port. DNC 26/1992, Res. ANP 23/2004, é destinado ao registro obrigatório e diário, pelo Posto Revendedor, dos estoques e das movimentações de compra e venda de combustíveis, devendo ser escriturado diariamente, procedimento também normatizado no Ajuste SINIEF 01/92 e art. 212, V do RICMS-BA.

Importa fazer saber que na EFD dos postos revendedores de combustíveis se inclui a obrigatoriedade de informar os dados registrados do LMC, Registro 1300, em conformidade com o Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008. Nesse contexto, a variação volumétrica permitida na medição do fluxo diário pela ANP é até 0,6%, do volume disponível, devendo se justificar, caso se ultrapasse tal limite, pois deve decorrer exclusivamente das condições de temperatura e pressão sob as quais estão submetidos os combustíveis. Os dados diários da movimentação possuem três Registros: 1300 (consolidação dos registros), 1310 (perdas e ganhos por tanque) e 1320 (saídas por cada bico de cada bomba), de modo que o controle dos estoques é anotado diariamente, bico por bico de abastecimento, e tanque por tanque, antes de ser consolidado a cada dia no Registro 1300, sendo cada dia independente do anterior e do seguinte.

Nesse contexto, o Impugnante arguiu que a auditoria se fundou em informações “inconsistentes” que confessa ter escriturado equivocadamente nos registros digitais do LMC da EFD, as quais, diz, não constituem fato gerador de ICMS e devem ser resolvidas em conformidade com o LMC físico que foi retificado, mas “o único problema é que a retificação não foi enviada à EFD. Informou, a título de exemplo, que, em média, 30% dos dias apontados pelo autuante foram retificados no LMC físico, conforme os exemplos que indica.

Aduziu que o autuante não intimou o contribuinte para apresentação “dos livros físicos e demais elementos probatórios da efetiva ocorrência da infração tributária”, nem solicitou informações ou esclarecimentos, razão pela qual pediu que o PAF fosse convertido em diligência, bem como autorização para envio do LMC retificado via EFD. Portanto, o Auto de Infração teria sido lavrado com base em informações equivocadas, sendo que as corretas constam escrituradas nos livros físicos.

Também alegou que a autuação recaiu somente sobre volumes que a autuada lançou “equivocadamente” a título de “ganhos”, matéria objeto da sua discussão de mérito, para a qual pediu “completa revisão” do lançamento fiscal, adotando-se, inclusive, outros roteiros de apuração.

Pois bem. Com relação às “equivocadas” informações que deram azo à exação decorrente da auditoria, de logo observo serem dos exercícios 2015 a 2017 e, além de não configurarem inconsistência nos registros da EFD, pois somente é validada no SPED sem inconsistência, quando ocorre erros/equivocos nos registros, comprovando-se divergência com o fato ocorrido, a forma de correção consta formalizada em específica legislação (Ajuste SINIEF 02/2009, Cláusula décima; RICMS-BA: Art. 251).

Nesse sentido, observo que o termo “consistência” tratado no Ajuste SINIEF nº 02/2009 se relaciona ao leiaute efetuado pelo software de validação dos arquivos da EFD, considerando-se como tal, a “consistência de leiaute do arquivo”, sem a qual não será validado: I - a consonância

da estrutura lógica do arquivo gerado pelo contribuinte com as orientações e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD definidas em Ato COTEPE; II - a consistência aritmética e lógica das informações prestadas (Ajuste SINIEF: Cláusula décima, § 2º).

Assim, considerando que: a) não é caso de inconsistência para ter sido objeto de intimação para correção do LMC/EFD; b) o procedimento fiscal é regido pelo princípio inquisitorial, no qual, além de a participação do contribuinte ser prescindível, há casos em que sua não participação é até necessária para que a verdade material exsurja na auditoria; c) a EFD é a única forma com validade jurídica para escriturar a movimentação empresarial com repercussão tributária, pois, espelhando sua realidade comercial, prova a favor e contra o empresário, é de se constatar que a inércia do sujeito passivo para ratificar a EFD nos termos previstos na Cláusula décima do Ajuste SINEF, não se justifica e, por consequência, negativa o argumento defensivo.

Ademais, registre-se, que conforme o art. 123, do RPAF, na oportunidade da Impugnação ao auto de infração, a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez, devidamente acompanhada da prova documental, precluindo o direito de fazê-la em outro momento, salvo: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, o que não é o caso.

Ora, as informações que serviram de base à exação e que não tiveram objetivo protesto acompanhado de prova documental admitida no caso, são as que constam escrituradas pelo autuado na EFD, não se podendo acolher o argumento do Impugnante neste ponto, apenas alegando existirem dados divergentes nos registros da escrita fiscal do contribuinte, se valendo de LMC físico, 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).

Quanto à retificação de EFD que parece ser o objetivo do Impugnante, sua possibilidade é prevista na Ajuste SINIEF, e ao contribuinte interessado cabe a iniciativa.

Eis a disposição legal pertinente:

**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.**

**§ 1º** A retificação de que trata esta cláusula será efetuada mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária.

**§ 2º** A geração e envio do arquivo digital para retificação da EFD deverá observar o disposto nas cláusulas oitava a décima primeira deste ajuste, com indicação da finalidade do arquivo.

**§ 3º** Não será permitido o envio de arquivo digital complementar.

**§ 4º** O disposto nos incisos II e III desta cláusula não se aplica quando a apresentação do arquivo de retificação for decorrente de notificação do fisco.

**§ 5º** A autorização para a retificação da EFD não implicará o reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem a homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte.

**§ 6º** O disposto no inciso II do caput não caracteriza dilação do prazo de entrega de que trata a cláusula décima segunda.

**§ 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.*

Ora, nesse sentido, tem-se que a responsabilidade pelos registros na EFD e sua transmissão ao SPED é de inteira e única responsabilidade do contribuinte. Portanto, bem e corretamente agiram os autuantes ao fundamentar a auditoria nos registros da EFD transmitidos e validadas pelo contribuinte, via SPED-Fiscal.

Também não se permite ajuste de retificação de EFD, considerando registros do LMC físico na fase em que se encontra o caso, especialmente considerando a longevidade dos fatos, pois a verificada e explica inércia do sujeito passivo em tempestivamente proceder a correção dos dados que diz equivocados/divergentes, de modo espontâneo, possibilita apagar dados já informados em EFD com valor jurídico.

Em tal contexto, é de se ter em conta que as provas do cometimento de todas infrações expostas no AI foram colhidas exatamente dos registros declarados e transmitidos pelo contribuinte na sua EFD. São valores constantes no Registro 1300, onde tidos como sobras, ultrapassaram o limite estabelecido na Portaria nº 445/98, que é 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 legislação baiana, valores que acima deste limite não pode contar com outra justificativa, senão a de entrada de combustível nos tanques de armazenamento (Infrações 01 e 02) e falta de registros de notas fiscais na Escrituração Fiscal Digital – EFD (Infrações 03, 04 e 05), única forma de escrituração legalmente permitida com valor jurídico provando a favor e contra o contribuinte, repito.

Então, para as infrações de omissão (01 e 02), desnecessário seria confrontar os dados de ganho com as perdas no caso em tela, pois em situação similar que se daria numa eventual constatação decorrente de contagem física de estoque em que se verificasse mercadorias desacompanhadas de nota fiscal e ainda presente fisicamente, não haveria sentido em que esta fosse confrontada com possíveis perdas por extravios ou roubos. É claro que estes últimos seriam desconsiderados.

Quanto à alegação de ser impossível a efetiva ocorrência dos excessivos "ganhos diários" detectados, além de resultarem de expressa declaração do próprio sujeito passivo por registro na sua regular escrita fiscal, nos autos não há elementos que documentam as alegações expressadas no texto da Impugnação. Em outras palavras, a alegação defensiva carrega apenas dedução lógica, desacompanhada de necessária e indispensável elemento probatório na forma indicada no art. 123 do RPAF, de modo a facultar avaliação técnica.

Em definitivo, não vejo mérito no argumento relativo à falta de congruência do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 com o método de auditoria aplicado no procedimento fiscal do qual resultou o lançamento em sede de revisão neste órgão administrativo judicante, no sentido de que, se de possível aplicação, somente a partir da data de sua publicação, pois o dispositivo incluído, apenas regulou, em benefício do contribuinte, o método de apuração que já era pertinente e operacional, haja vista que o referido dispositivo estabeleceu o índice mínimo para além do qual se determinaria a conclusão pela omissão de entradas de mercadorias, repita-se: em benefício do contribuinte, até por ser cerca de três vezes maior que limite admitido pela ANP.

Tenho, pois, por indubitável, concluir-se que os "ganhos" de combustíveis escriturados e acima do elástico limite admitido na legislação baiana, sem comprovação documental de sua aquisição, representa omissão de entradas de mercadorias tributáveis independente da Portaria 445/98. Portanto, não se trata de criação de novo fato gerador. A portaria 159/19 apenas regulou forma mais eficiente para quantificar o *quantum debeatur* do fato gerador do ICMS "entradas de mercadorias não

registradas”, haja vista ser hipótese de incidência anteriormente prevista à ocorrência do fato imponível identificado nos autos (Lei 7014/96: Art. 4º, § 4º, IV).

Por fim e para colmo, tenho que pelo exposto a relação de causa e **efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e o fato narrado resta firmado; por constituir-se tributo sujeito à lançamento por homologação**, a responsabilidade dos registros do LMC e consequentemente, dos arquivos EFD é unicamente do contribuinte autuado; o Ente tributante crê na prévia outorga concedida ao contribuinte para elaboração da EFD como bastante e suficiente para gerir-se e autodeterminar-se no correto controle da movimentação empresarial com repercussão tributária; os registros foram feitos; a fiscalização os examinou; os excessos por variação volumétrica foram identificados; os cálculos dos preços médios unitários foram feitos; o imposto foi distinguido pela sua natureza; as omissões de entradas foram estabelecidas; o auto foi lavrado; os demonstrativos foram apresentados; de tudo foi dado ciência ao contribuinte; cada causa anterior teve o seu efeito posterior, de modo que, em termos de verdade material, tudo foi apresentado.

Sem embargo, ainda que o Impugnante não logre êxito em suas alegações de direito, observo que por ocasião da última Informação fiscal o próprio autor do feito ajustou o valor das exações pelas infrações 01 e 02 em face de ter verificado o evento “confirmação da operação” relativo à NF de entrada 319950 de 31/07/2017 no sistema da NF-e, de modo a elidir a omissão de saída do combustível adquirido por essa NF-e, ainda que não registrada na EFD, o que reduziu o valor da Infração 01 de R\$ 72.206,24 para R\$ 53.388,71 e da Infração 02 de R\$ 15.356,99 para R\$ 11.480,63, conforme novos demonstrativos suportes que aportou aos autos às fls. 146-153.

Com fornecimento de cópia dos novos demonstrativos suportes da exação pelas infrações 01 e 02, a Informação Fiscal a respeito foi levada a conhecimento do Impugnante na forma em que solicitou (via DT-e) e, podendo sobre ela se manifestar, silenciou, o que, nos termos do art. 140 e 143 do RPAF, implica em tácita concordância com o ajuste efetuado.

**RPAF:**

*Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Assim, por nada ter a reparar quanto ao procedimento fiscal do qual resultou os valores restantes devidos para as infrações 01 e 02, acolho o ajuste efetuado pelo autor do feito para declarar as citadas infrações parcialmente subsistentes com o seguinte demonstrativo de débito:

**Infração 04.07.01.**

OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	BASE DE CÁLCULO (R\$ )	ALIQ. %	MULTA (%)	V. HISTÓRICO (R\$ )
31/12/2015	09/01/2016	11.795,18	17,00	100,00	2.005,18
31/12/2015	09/01/2016	2.901,47	17,00	100,00	493,25
31/12/2015	09/01/2016	18.032,61	28,00	100,00	5.049,13
31/12/2015	09/01/2016	732,21	28,00	100,00	205,02
31/12/2016	09/01/2017	25.105,11	28,00	100,00	7.029,43
31/12/2016	09/01/2017	33.679,07	28,00	100,00	9.430,14
31/12/2016	09/01/2017	43,18	17,00	100,00	7,34
31/12/2016	09/01/2017	38.286,61	18,00	100,00	6.891,59

31/12/2017	09/01/2018	23.248,28	18,00	100,00	4.184,69
31/12/2017	09/01/2018	20.980,97	28,00	100,00	5.874,67
31/12/2017	09/01/2018	6.177,67	28,00	100,00	1.729,75
31/12/2018	09/01/2019	8.239,50	28,00	100,00	2.307,06
31/12/2018	09/01/2019	981,39	28,00	100,00	274,79
31/12/2018	09/01/2019	29.231,50	18,00	100,00	5.261,67
31/12/2019	09/01/2020	9.292,61	18,00	100,00	1.672,67
31/12/2019	09/01/2020	1.346,46	28,00	100,00	377,01
31/12/2019	09/01/2020	2.126,14	28,00	100,00	595,32
					<b>53.388,71</b>

**Infração 04.07.02.**

OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALIQ. %	MULTA (%)	V. HISTÓRICO (R\$)
31/12/2015	09/01/2016	2.968,39	28,00	100,00	831,15
31/12/2015	09/01/2016	106,68	28,00	100,00	29,87
31/12/2015	09/01/2016	2.102,24	17,00	100,00	357,38
31/12/2015	09/01/2016	517,00	17,00	100,00	87,89
31/12/2016	09/01/2017	10,35	17,00	100,00	1,76
31/12/2016	09/01/2017	9.423,06	18,00	100,00	1.696,15
31/12/2016	09/01/2017	5.065,43	28,00	100,00	1.418,32
31/12/2016	09/01/2017	6.941,50	28,00	100,00	1.943,62
31/12/2017	09/01/2018	4.526,17	28,00	100,00	1.267,33
31/12/2017	09/01/2018	1.213,35	28,00	100,00	339,74
31/12/2017	09/01/2018	6.284,00	18,00	100,00	1.131,12
31/12/2018	09/01/2019	8.986,72	18,00	100,00	1.617,61
31/12/2018	09/01/2019	2.424,82	28,00	100,00	678,95
31/12/2018	09/01/2019	284,79	28,00	100,00	79,74
					<b>11.480,63</b>

Como visto no detalhado relatório, arguindo tão somente as razões de nulidade das preliminares em que mistura e confunde nas suas razões de Direito, ao confirmar a ausência do registro dos documentos fiscais nos arquivos da EFD regularmente transmitidos à SEFAZ (única com valor jurídico, repito) e que serviram de fonte para a constatação das ocorrências, as infrações 03, 04 e 05 tiveram o cometimento reconhecido pelo Impugnante, de modo que as tenho como

subsistentes.

Por ausência de previsão legal para tanto e ter implicado em descumprimento de obrigação principal, o pedido para cancelamento ou redução de multa fica prejudicado.

As intimações acerca do PAF devem seguir a rotina regulamentar, incluindo a via DT-e, como pede o Impugnante.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0008/20-6, lavrado contra **M-54 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 64.869,34**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$ 38.831,66**, prevista no art. 42, IX do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de abril de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR