

A. I. N° - 269138.0135/19-4  
AUTUADO - POSTO DE COMBUSTÍVEIS VERDES MARES LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/05/2023

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0069-02/23-VD**

**EMENTA: ICMS.** FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. 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, 2017 e 2018. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias para efeito de descaracterização da infração. Demonstrativos foram devidamente entregues ao autuado e refletem com clareza a apuração do imposto devido. Valor reduzido por extinção parcial do crédito por incidência de decadência. Infração parcialmente subsistente. Afastado o pedido de diligência. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Lavrado em 15/12/2019, o Auto de Infração formaliza a constituição de crédito fiscal de R\$ 178.592,53, em decorrência da seguinte infração:

**04.07.01.** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das 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. Valor: R\$ 151.028,33. Período: Exercícios 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. Enquadramento legal: Art. 4º, § 4º, IV; Art. 6º, IV; Art. 23-A, II da Lei 7014/96, c/c o art. 10, Parágrafo Único, da Port. 445/98. Multa: 100%, art. 42, III, “d” da Lei 7014/96.

Regularmente representado por Gabriel Amorim Santos Silva, OAB/BA 38.934, autuado impugnou o AI às fls. 18 a 89.

Diz ser empresa do rol das que cumprem obrigações tributárias e foi surpreendida pela lavratura do AI.

Ressalta que sua atividade econômica principal – comércio varejista de combustível – está sujeita à substituição tributária nos termos do art. 289 do RICMS-BA e Conv. ICMS 110/07.

Após reproduzir a infração diz que analisando o Livro Registro de Movimentação de Combustíveis – LMC, o Autuante apurou que, em determinados dias, havia sobra de combustível, na medida em que o valor, segundo ele, escriturado era inferior ao volume de combustível medido nos tanques de gasolina, utilizando-se da presunção legal de omissão de entrada de combustíveis.

Ocorre que não o Autuante não atentou que em todos os dias posteriores ou anteriores ao que houve a suposta sobra de combustíveis, havia falta dos produtos. Ou seja, o volume escrutinado era maior que o volume encontrado nos tanques, após a medição diária.

Fala que tal fato (sobra de combustível em uma data e falta em data anterior ou subsequente), já faz cair por terra a presunção de omissão de entrada, pois o posto nunca adquiriu combustível desacompanhado de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e de envio equivocado do LMC.

## II – DAS PRELIMINARES

### a) DO 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 decisão judicial, afirma que o Auto de Infração é estritamente limitado às determinações legais, que condicionam sua legitimidade à forma, prazo, ocorrência no tempo, validade, eficácia e à matéria, tudo em consagração do princípio da legalidade, constitucionalmente expresso.

Assevera que a fiscalização realizada remotamente pelo Fiscal deveria ter sido feita em conjunto com auditoria no sistema de dados e conta corrente da Secretaria da Fazenda, isso para perquirir a verdade material dos fatos e proceder à devida autuação somente àqueles que infrações fiscais de fato cometem e não aos que, como a impugnante, honram com seus compromissos junto a este Fisco.

Assinala que em nenhum momento da ação fiscal o Auditor Fiscal o perquiriu para que esclarecesse os equívocos e provar que recolheu o tributo devido. Diz que ao tomar ciência da autuação fiscal 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, 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.

Apresenta exemplos, onde a Impugnante destaca algumas datas em que há divergência entre as informações apontadas pelo Fiscal e a escrita fiscal da empresa:

- No dia 08/09/2015 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, que houve sobra de 1.044,64 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a sobra de 977,76 litros, havendo falta de 1.101,90 no dia 07/09/2015 a justificar o excesso, em virtude de erro de medição no dia anterior.
- No dia 07/04/2016 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, que houve sobra de 546,17 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a falta de 81,36 litros.
- No dia 30/09/2017 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, que houve sobra de 551,74 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a sobra de 87.44 litros, dentro do parâmetro legal.
- No dia 14/01/2018 a informação contida na EED apontava sobra de 4.949,45 litros de Gasolina Comum, porém o LMC retificado aponta FALTA de 50.55 litros, dentro do parâmetro legal.
- No dia 06/02/2017 a informação contida na EED apontava sobra de 10.119,76 litros de gasolina aditivada, porém o LMC retificado aponta sobra de 119.77 litros, dentro do parâmetro legal.
- No dia 29/05/2018 a informação contida na EFD apontava sobra de 1.660,32 litros de gasolina aditivada, porém o LMC retificado aponta falta de 2.60 litros, dentro do parâmetro legal.

- No dia 12/07/2016 a informação contida na EFD apontava sobra de 151,18 litros de etanol comum, porém o LMC retificado aponta sobra de 35.98 litros, dentro do parâmetro legal.
- No dia 11/05/2017 a informação contida na EFD apontava sobra de 135,39 litros de etanol comum, porém o LMC retificado aponta falta de 12.92 litros, dentro do parâmetro legal.
- No dia 07/09/2018 a informação contida na EFD apontava sobra de 1.560,81 litros de etanol comum, porém o LMC retificado aponta sobra de 160.82 litros, dentro do parâmetro legal.
- No dia 18/12/2016 a informação contida na EFD apontava sobra de 691,21 litros de diesel S500 Aditivado, porém o LMC retificado aponta sobra de 32.36 litros, dentro do limite legal.
- No dia 09/05/2017 a informação contida na EFD apontava sobra de 246,81 litros de diesel S500 Aditivado, porém o LMC retificado aponta falta de 21,60 litros.
- No dia 10/03/2018 a informação contida na EFD apontava sobra de 781,25 litros de diesel S500 Aditivado, porém o LMC retificado aponta falta de 1.75 litros.
- No dia 24/10/2015 a informação contida na EFD apontava sobra de 4.981,00 litros de diesel S10, porém o LMC retificado aponta sobra de 5.01 litros, dentro do limite legal.
- No dia 08/05/2018 a informação contida na EFD apontava sobra de 164,19 litros de diesel S10, porém o LMC retificado aponta sobra de 24.58 litros, dentro do limite legal.
- No dia 22/04/2018 a informação contida na EFD apontava sobra de 359,53 litros de diesel S10, porém o LMC retificado aponta falta de 190.47 litros.

Afirma que a autuação tem base em informações divergentes, obtidas exclusivamente, de registros digitais, sem verificar os livros físicos e demais elementos probatórios da efetiva ocorrência da infração tributária. O Fiscal autuante, em nenhum momento, solicitou do contribuinte a apresentação de informações ou esclarecimentos, nem tampouco efetuou a análise das notas fiscais de compra e de das vendas efetuadas, sendo que a divergência seria rapidamente constatada e haveria comprovação da inexistência de qualquer omissão de entrada.

Fala que retificou o LMC e o imprimiu, com formação dos livros físicos, antes da ação fiscal, ainda que não tenha enviado a EFD retificada, mas isso não pode levar à 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, pois, do contrário, é punir o contribuinte com acusação pelo erro de não ter enviado a retificadora. Aduz que os livros impressos à época estão à disposição, como forma de provar retificação antes da ação fiscal. Lembra que em situação semelhante (Auto de Infração nº 269138.0011/18-5) o mesmo Auditor Fiscal 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, sendo que tal omissão do autuante denota violação à ampla defesa e enseja nulidade do auto de infração, razão do pedido de conversão do PAF em diligência para que o Auditor Fiscal analise o caso com base na escrita fiscal refeita em confronto com as NFs de entrada e o LMC.

**b) NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR: AUSÊNCIA DE ELEMENTOS SEGUROS ACERCA DA SUPosta INFRAÇÃO; EFD COM INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS E JÁ RATIFICADAS; VISÍVEIS ERROS DE MEDIÇÃO; SOBRA E FALTA EM DIAS SUBSEQUENTES; E COMPROVAÇÃO**

Reproduzindo o art. 4º, § 4º, IV do RICMS e art. 18, IV do RPAF, repisa que não foi intimado para apresentar livros e documentos e diz que a presunção utilizada pelo Auditor Fiscal é relativa, cabendo a apresentação de provas, por parte do contribuinte, para demonstrar a não ocorrência de eventual infração tributária, mas a autuação foi baseada em informações equivocadas, fato que nulifica o auto de infração, na medida em que se perdeu a segurança na própria existência da infração.

Aponta também como fundamento de nulidade o fato do autuante entender que a sobra de combustível (já com dedução de coeficiente de dilatação e perdas) se refere a entrada de combustível no tanque desacompanhado de nota fiscal.

Afirma ser equivocado 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, omitindo, entretanto, em analisar que no dia posterior a apuração de eventual sobra de combustível havia falta de combustível no tanque. Destaca que o Auditor Fiscal Autuante, quando apresentou manifestação no Auto de Infração citado (acórdão anexo) entendeu que a infração de omissão de entrada poderia ser descharacterizada se fosse evidenciada falta de combustível no dia seguinte à apuração de sobra.

Seguindo, exemplifica dias em que ocorreram sobras e posterior falta de combustível no tanque:

- Nos dias 01 e 02 de julho de 2015 o auditor apontou sobra, respectivamente, de 118,71 e 485,01 litros de gasolina comum. Não atentou, porém, que a medição do dia posterior, 03/07/2015, indicou a falta de 832,59 litros de gasolina comum (erro de medição) a justificar a eventual sobra;
- No dia 09/03/2016 o auditor apontou uma sobra de 3.981,32 litros de gasolina comum. Não atentou, porém, que a medição do dia posterior, 10/03/2016, indicou a falta de 3.930,56 litros de gasolina comum (erro de medição) a justificar a eventual sobra;
- No dia 09/01/2017 o auditor apontou uma sobra de 3.961,32 litros de gasolina comum. Não atentou, porém, que a medição do dia posterior, 10/01/2017, indicou a falta de 3.595,29 litros de gasolina comum (erro de medição) a justificar a eventual sobra;
- No dia 21/01/2018 o auditor apontou uma sobra de 660,15 litros de gasolina comum. Não atentou, porém, que a medição do dia posterior, 22/01/2018, indicou a falta de 544,15 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 02/07/2015 havia uma sobra de 298,81 litros, porém não atentou que no dia 03/07/2015 o LMC apontou a falta de 270,46 litros de gasolina aditivada;
- No dia 27/01/2016 o auditor indicou sobra de 514,06 litros de gasolina aditivada, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, ou seja, 28/01/2016, houve a informação de falta de 590,82 litros de combustível;
- No dia 08/03/2017 o auditor indicou sobra de 1.578,84 litros de gasolina aditivada, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, ou seja, 09/03/2017, houve a informação de falta de 1.566,14 litros de combustível;
- No dia 31/03/2018 o auditor indicou sobra de 498,15 litros de gasolina aditivada, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, ou seja, 01/04/2018, houve a informação de falta de 437,34 litros de combustível;
- Em relação ao etanol comum, o Auto de Infração indicou que no dia 11/08/2015 havia uma sobra de 4.980,11 litros, porém não atentou que no dia 10/08/2015 o LMC apontou a falta de 4.999,92 litros de etanol comum;
- No dia 27/01/2016 o auditor indicou sobra de 470,41 litros de etanol, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, ou seja, 28/01/2016, houve a informação de falta de 525,83 litros de combustível;
- No dia 17/01/2017 o auditor indicou sobra de 733,17 litros de etanol, não tendo o fiscal percebido que no dia anterior houve falta de 370,94 litros e no dia posterior, ou seja, 18/01/2017, houve a informação de falta de 310,11 litros de combustível;

- No dia 21/01/2018 o auditor indicou sobra de 353,32 litros de etanol comum, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, 22/01/2018, houve falta de 376,47 litros;
- Em relação ao diesel S500 aditivado, o Auto de Infração indicou que no dia 22/03/2015 havia uma sobra de 345,88 litros, porém não atentou que no dia 21/03/2015 o EMC apontou a falta de 309,87 litros de diesel S500 aditivado;
- No dia 10/05/2016 o auditor indicou sobra de 314,15 litros de diesel S500 aditivado, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, ou seja, 11/05/2016, houve a informação de falta de 332,18 litros de combustível;
- No dia 08/03/2017 o auditor indicou sobra de 1.118,37 litros de diesel S500 aditivado, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, ou seja, 09/03/2017, houve a informação de falta de 1.142,90 litros de combustível;
- No dia 13/01/2018 o auditor indicou sobra de 474,20 litros de diesel S500 aditivado, não tendo o fiscal percebido que no dia anterior, ou seja, 12/01/2018, houve a informação de falta de 421,07 litros de combustível;
- Em relação ao diesel S10, o Auto de Infração indicou que no dia 13/06/2015 havia uma sobra de 214,18 litros, porém não atentou que no dia 12/06/2015 o LMC apontou a falta de 233,69 litros de diesel S10;
- No dia 27/01/2016 o auditor indicou sobra de 898,52 litros de diesel S10, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, ou seja, 28/01/2016, houve a informação de falta de 958,39 litros de combustível;
- No dia 19/01/2017 o auditor indicou sobra de 5.025,95 litros de diesel S10, não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, ou seja, 20/01/2017, houve a informação de falta de 5.024,48 litros de combustível;
- No dia 12/01/2018 o auditor indicou sobra de 769,30 litros de diesel S10, não tendo o fiscal percebido que no dia anterior, ou seja, 11/01/2018, houve a informação de falta de 690,88 litros de combustível.

Diz que 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 e poderia ter justificado se tivesse sido perquerido 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, os ganhos e perdas são próximos, e comprovam a existência de erros de medição, sendo que a documentação acostada, bem como a cópia integral digital dos LMC's outrora retificados 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.

Chama atenção para os relatórios de medições de todo o período fiscalizado acostados em mídia magnética, pois, indicam que sempre que houve ganho acima do limite legal, houve, no dia seguinte ou anterior, a correspondente falta do combustível, de modo a indicar a existência de erro da medição nos dias, destacando os seguintes pontos dos relatórios de medição:

- Durante todo o período houve saída de 9.184.621,00 litros de gasolina comum dos tanques, porém saída de 9.199.748,78 litros de combustível das bombas, resultando em uma diferença de SOBRA de 15.126,100 litros, dentro do parâmetro legal.

- Durante todo o período houve saída de 3.300.108,00 litros de etanol comum dos tanques, porém saída de 3.289.912,15 litros de combustível das bombas, resultando em uma diferença de FALTA de 10.193,50 litros, dentro do parâmetro legal.
- Durante todo o período houve saída de 8.701.812,00 litros de gasolina aditivada dos tanques, porém saída de 8.721.493,92 litros de combustível das bombas, resultando em uma diferença de SOBRA de 19.680,70 litros, dentro do parâmetro legal.
- Durante todo o período houve saída de 1.699.02'',00 litros de diesel S500 aditivado dos tanques, porém saída de 1.701.305,38 litros de combustível das bombas, resultando em uma diferença de SOBRA de 2.277,20 litros, dentro do parâmetro legal.
- Durante todo o período houve saída de 2.344.298,00 litros de diesel S10 dos tanques, porém saída de 2.336.368,97 litros de combustível das bombas, resultando em uma diferença de FALTA de 7.930,70 litros, dentro do parâmetro legal.

Pontuou que sempre, 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.

Salienta que sempre adquire combustíveis de grandes DISTRIBUIDORAS (LARCO, IPIRANGA...), sendo impossível adquirir combustível sem nota fiscal. Além disso, o sistema somente libera abastecimento de veículo com a entrada no tanque de combustível com a nota fiscal declarada. Destacou à insegurança da existência da infração capitulada pelo Auditor Fiscal, a ensejar a nulidade do auto de infração, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF. Colaciona Acórdãos JJFs nºs 0160-02/19, 0186-02/19 e 0159-02/19.

Reproduzindo ementa do Acórdão JJF 0160-02/19, pede a nulidade do auto de infração, por ausência de provas do cometimento da infração, considerando a comprovação da existência de erros (humanos) de medição que, em hipótese alguma, podem conduzir à presunção de entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal. Ressalta que a ausência de justificativa, no LMC, da variação de 0,6% também não induz à existência da grave imputação apontada no Auto de Infração.

**c) 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 escrutado 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

Friza que as infrações supostamente cometidas foram auferidas sem que o ilustre Auditor da Fazenda Estadual analisasse de forma perfunctória 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?”.*

#### VI. NECESSIDADE DE APRECIAÇÃO CONJUNTA. AUTO COM INFRAÇÃO PRINCIAL E OUTRO AUTO COM INFRAÇÃO CONSEQUENTE.

Inicialmente ressalta que durante a mesma ação fiscal foram lavrados dois Autos de Infração contra o contribuinte (AI 269138.0135/19-4 e AI 269138.0134/18-8). Diz que as infrações 02, 03 e 04 do AI 269138.0123/19-6 (AI 269138.0134/18-8) foram reconhecidas parcialmente e pagas, conforme DAE's em anexo. A Infração 01 do presente AI decorre do AI 269138.0135/19-4, razão pela qual aponta a necessidade de defesa conjunta e que ambos sejam apreciados em conjunto.

Reproduz o art. 40 do RPAF e diz que cumprindo o dispositivo citado o autuante lavrou o AI 269138.0014/20-6 indicando somente a infração por falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter tido valor superior a R\$ 200.000,00, olvidando que o art. 40 do RPAF determina que um mesmo auto pode conter outras infrações, desde que sejam em consequência da infração principal.

Diz que a Infração 01 é consequência direta da infração contida no AI 269138.0135/19-4 e, caso a principal seja descaracterizada, a Infração 01 deste AI deixa de existir, por ser consequência da

outra, de modo que a defesa de ambas deve ser conjunta, pois os argumentos são os mesmos, bem como as provas.

## VII. DO PEDIDO

Concluindo, pede:

- a) Julgamento conjunto dos AIS 69138.0052/20-0 e 269138.0051/20-9;
- b) Que a preliminar de nulidade seja apreciada para declarar nulidade ao AI;
- c) Subsidiariamente, que o PAF seja convertido em diligência a ser realizada por Auditor estranho ao feito, com permissão para envio de EFD retificadora;
- d) Que, no mérito, o AI seja julgado improcedente;
- e) Que as intimações sejam encaminhadas ao patrono do autuado.

O autuante presta informação fiscal, fls. 756-757 (frente e verso). Após resumir as razões defensivas, passa a rebatê-las.

Esclarece que não haver violação da ampla defesa ao se fundamentar a *autuação* na escrita fiscal digital da autuada, que se presume correta até prova em contrário, até porque é exatamente o exercício da ampla defesa que sustenta o principal argumento defensivo, qual seja, alegar que a autuação está equivocada porque a EFD continha informações distantes da verdade dos fatos ocorridos por erro no seu registro.

Fala que examinando os dias com as diferenças apontadas pela própria autuada, surpreende-se com o fato do Impugnante admitir que seu livro foi retificado. Note-se, por exemplo, que ele afirma que “no dia 12/07/2016 a informação contida na EFD apontava sobre de 151,18 litros de etanol comum, porém o **LMC retificado** aponta sobre de 35,98 litros, dentro do parâmetro legal”. Então, pergunta: É o livro retificado ao seu talante que o Impugnante deseja que seja acatado como prova? Que valor probante pode ter um livro empresarial que é alterado e apresentado conforme a conveniência da autuada?

Salienta que os livros retificados não atendem aos procedimentos necessários para que haja validade e eficácia dos instrumentos de escrituração dos empresários (IN DREI 11/2013). Sendo assim, apesar de ser permitido à autuada demonstrar que a sua escrituração não corresponde à verdade dos fatos (CC, art. 226, *caput*, 1ª parte, e CPC, art. 417), ele não apresentou provas idôneas e suficientes para sustentar as suas alegações. E esse ônus é da autuada.

Ressalta que as informações fornecidas pela EFD e utilizadas na autuação têm força probante, são revestidas das formalidades legais e os registros foram efetuados pela própria empresa autuada, sem qualquer oportuna e legal retificação.

Sustenta não haver como desconsiderar as informações da EFD, pois fornecidas sem qualquer inconsistência, muito menos em favor de livros cuja escrituração não obedeceu às formalidades legais devidas.

Quanto ao argumento defensivo que os ganhos objeto de autuação serem decorrentes de erros de medição em que o Impugnante reproduz sua afirmação (Autuante) em outra Informação Fiscal, firmando que “*quando há um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice versa*” e ao esclarecimento do Impugnante dizendo que “*nunca haverá identidade entre ganho e perda, pois há que se considerar existência de coeficiente de dilatação e perdas comuns do combustível*”, ainda que a ratifique, informa que sua afirmação foi retirada de seu contexto.

Diz que matematicamente isso é possível: os erros na medição do estoque final de um dia se refletem no dia seguinte com sinal oposto, isto é, perdas viram ganhos e vice-versa, pois, erros acontecem, obviamente. Contudo, não se pode aceitar que a autuada cometa tantos erros em tantas medições e de tal monta, pois, os processos de medição dos volumes nos tanques de

combustíveis, tais como definidos pela legislação do setor, tem margem de erro máxima de décimos de litro (ABNT NBR 13787). Então, como acreditar que tenha sistematicamente ocorrido erros de centenas de litros? Não é plausível. Não se pode crer que a autuada seja tão desleixada com o controle dos seus estoques. Um erro, talvez. Dois, três ... dez vezes que seja. Mas, centenas de vezes? Não é algo crível.

Observa que a própria autuada lembra “*a ausência de justificativa, no LMC, da variação de 0,6%*”. Essas justificativas poderiam fortalecer o seu argumento de que podem ocorrer erros de medição com tanta frequência. Bastava ela, no dia da ocorrência, anotar a justificativa: “*erro de medição do estoque final*”. Entretanto, não houve uma única justificativa registrada no seu LMC dos exercícios fiscalizados - mesmo ela tendo dito ter “retificado” seus livros.

Por isso, não se sustenta a alegação de erros humanos nas medições de estoques.

Isto posto, resume, resume demonstrando que:

- (i) Não houve a violação do princípio da ampla defesa com a fundamentação da autuação exclusivamente na EFD apresentada sem levar em consideração os registros dos seus LMCs.
- (ii) Os LMCs apresentados, tendo sido retificados pela autuada e não tendo obedecido as formalidades legais devidas, não constituem prova idônea para a demonstração da existência de equívocos na sua EFD, essa sim dentro dos ditames legais.
- (iii) Simplesmente não é crível o argumento apresentado pela autuada de que os ganhos se originaram de erros nas medições dos estoques de combustíveis, pois não é possível a existência de tantos erros de medição dos estoques em descumprimento das normas do setor e nos imensos volumes sugeridos, ainda que excluindo as margens de erros aceitáveis no processo de medição.

Sustenta que nenhum dos argumentos da autuada se mantém, pelo que ratifica a autuação.

Nas fls. 760-761, datado de 31/07/2020, consta pedido de diligência da JJF ao autuante e à PGE/PROFIS, no sentido de:

*Cabe esclarecer que o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, instituído pela Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992, Resolução ANP nº 23, de 24/11/2004 é destinado ao registro obrigatório e diário, pelo Posto Revendedor – PR, dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolina, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina.*

*O LMC deve ser escriturado diariamente, conforme dispõe a citada portaria no seu art. 2º “O registro no LMC deverá ser efetuado diariamente pelo PR, tornando-se obrigatório a partir de 1º de fevereiro de 1993”.*

*A escrituração diária do LMC é obrigatória (Ajuste SINIEF 01/92; art. 212, V, do RICMS-BA). Nele o Posto Revendedor deverá também registrar, obrigatoriamente, no campo 13 as variações superiores a 0,6% do estoque físico, com justificativa, para fins de análise e avaliação do antigo Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, hoje ANP, conforme item VII, letra “f” da Instrução Normativa, associada a citada portaria.*

*As justificativas para os valores referentes a ganhos superiores ao percentual estabelecido, deveria constar no LMC, que não foi apresentado pelo contribuinte.*

*Os valores de ICMS exigidos na autuação, calculados teve como base os valores extraídos da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, constantes no REGISTRO 1300, de onde se obteve os valores correspondentes ao Volume Disponível = VOL\_DISP (A) e Volume de Ganhos = VOL\_AJ\_GANHO (B), deste último deduzido Limite SEFAZ = LIM\_SEFAZ (C=1,8387% x A).*

*A defesa argumenta, dentre outros pontos, que a Portaria nº 445/98, foi criada para esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias da Secretaria da Fazenda o entendimento uniforme na aplicação da aludida norma.*

*Estabelece, assim, um conjunto de normas procedimentais. Contudo esta norma se encontra adstrita aos limites impostos pela Lei nº 7.014/96 e não poderia ser “interpretada de forma apartada”, como fez o autuante, pois a aplicação, isolada do parágrafo único do art. 10, da Portaria nº 445/98, introduzido pela Portaria nº 159/2019, mencionado como enquadramento legal da ocorrência, criaria 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, portanto claramente ilegal.*

*A Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, foi alterada pela Portaria nº 159, de 24/10/2019, com efeitos a partir de 25/10/2019 em alguns dispositivos, dentre os quais, por interessar ao caso em análise, destaco a introdução do parágrafo único do artigo 10, cuja redação transcrevo.*

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

*Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD 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).*

*O dispositivo reproduzido, serviu de base para o lançamento, ora discutido, que exige o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias, mediante verificação de variação volumétrica acima do índice admitido pela AGENCIA NACIONAL DE PETRÓLEO – ANP.*

*Os fatos geradores arrolados na autuação ocorreram entre 2015 e 2019, portanto, a maior parte em data anterior a vigência da alteração da Portaria nº 445/98, promovida pela Portaria nº 159/2019.*

*A questão a ser analisada reside no fato de estar a fiscalização a exigir o imposto com fundamento na presunção legal, art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, de omissão de entradas de mercadorias, cujos procedimentos seguem o estabelecido no citado parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98.*

## **DA DILIGÊNCIA**

*Considerando o acima exposto, os membros da 2ª JJF, decidiram em sessão de pauta suplementar converter o processo em diligência à Repartição de origem e à Procuradoria Fiscal da PGE, para:*

### **Autuante**

*Considerando que a Autoridade Fiscal autuante, em autuações semelhantes motiva as omissões de entrada em adulteração dos estoques disponíveis para comercialização, em prestígio ao devido processo legal, buscar junto aos órgãos competentes, em especial junto à Agência Nacional de Petróleo – ANP, histórico do contribuinte que corrobore a afirmativa, seja por adulteração de combustível, das bombas, ou por qualquer outro meio.*

### **PGE-PROFIS**

**1.** *Se o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com a redação posta, 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 7.014/96?*

**2.** *Se a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade retroativa ou a partir da data de sua publicação.*

Em 15/10/2020, a autoridade fiscal autuante presta a Informação Fiscal de fls. 764-766-v. Diz que “a escolha do termo “adulterante” não foi um acerto, pois, prejudicou a clareza do texto. Melhor teria sido escrito “combustível sem nota fiscal” no lugar de “adulterante”, mas que a usou do ponto de vista tributário por ter constatado omissão de entradas nos tanques, isto é, entradas sem notas fiscais, pois, “Do ponto de vista da qualidade, a autuada pode até ter adicionado um combustível até seja superior ao já estocado, mas, tendo sido adicionado sem nota, causou prejuízo ao Erário”.

Por sua vez, o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior em 15/02/2021, em atendimento a diligência, emitiu o parecer às fls. 853-863, acolhido pelo Procurador Chefe da PROFIS, fls. 864-865, 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”.

Esclarece que esse no retorno dos autos ao CONSEF, em 22/10/2021 (fl. 868), foi mais uma vez decidido pela conversão do processo em mais em diligência, desta vez dirigida a COPEC, visando atender uma orientação da Coordenação de Avaliação deste CONSEF para que o autuante, reabrindo o prazo de defesa, anexasse aos autos disco de armazenamento de dados, com arquivo em formato tabela, cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal.

Assim, em cumprimento ao quanto requerido, o autuante juntou a mídia digital contendo gravados os arquivos relativos aos demonstrativos analíticos (fl. 877). O sujeito passivo foi intimado na forma orientada, apondo ciência em 18/08/2022.

O sujeito passivo se manifestou às fls. 884/894. Reiterou os argumentos defensivos (preliminares de nulidades, questões de direito e de fato), e também acostou as decisões/sentença referente aos julgados citados que entende conter trânsito em julgado.

Por consequência, o Autuante prestou Informação Fiscal às fls. 931-932. Diz não ser correta a afirmação de que haja decisão judicial transitada em julgado com força “*erga omnes*” que tenha determinado a ilegalidade do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98; que a demonstração dos erros de escrituração da impugnante cabe ao Impugnante; que no caso de erro dos registros de entradas, essa prova, pode, por exemplo, ser feita pelos registros armazenados na memória do sistema de medição e monitoramento ambiental TLS4, comumente utilizado pelos postos; que a simples alegação de que se pode deslocar entradas de um dia para outro e com isso anular ganhos e perdas é insuficiente, mormente quando a nota fiscal está anotada também no registro C100 como tendo entrado nos tanques (registro C171) na data indicada nos registros 1300 e 1310.

Esse tipo de prova já foi apresentado por outros postos para afastar valores cobrados com essas mesmas infrações, mas não neste caso.

Afirma que o que o Impugnante chama de “método clássico” de fiscalização se trata do levantamento quantitativo de estoques feito por exercício fechado, método largamente utilizado pela fiscalização, mas é inadequado à fiscalização dos postos revendedores de combustíveis, pois esses renovam seus estoques em poucos dias.

Ressalta que o controle de estoques utilizado na autuação é feito diariamente pela própria impugnante. Feito bico por bico, tanque por tanque, combustível por combustível, com medições no começo e no final do dia, esse controle é rigoroso, devendo ser apresentada uma justificativa por escrito toda vez que as diferenças entre o estoque final medido e o estoque escritural for de apenas 0,6% do volume disponível para comercialização no dia.

Conclui que o Impugnante não ilide a autuação.

Na assentada de julgamento a Secretaria desta JJF informou que o representante legal do sujeito passivo a contatou para informar que não participaria do julgamento.

É o relatório.

**VOTO**

Com suporte nos demonstrativos sintéticos e analíticos de fls. 02-v-14 e 873, em que se mostra, detalhadamente, a memória de cálculo da exação, bem como a apuração periódica das omissões de entradas por excedentes de ganhos – Portaria 445/98 -, lavrado em 15/12/2019, com ocorrências no período Dezembro 2015, 2016, 2017 e 2018, o Auto de Infração constitui crédito tributário de R\$ 178.592,53, acusando 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**).

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. 04-v, 880 e 881, bem como do que se depreende das manifestações defensivas, cópia da Notificação Fiscal 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)** a infração está clara e exaustivamente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (impressos e em mídia CD: fls. 02-v-14 e 873), bem como identificado o infrator, 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, dizendo 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 presunção e apreciação conjunta com o outro AI contendo a Infração relativa ao imposto devido por responsabilidade do próprio sujeito passivo; **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, registra-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.

No que diz respeito à apreciação conjunta dos autos contendo distintas infrações decorrentes da mesma omissão, ainda que possa até ser conveniente, as infrações podem integrar mesmo lançamento tributário ou lançamentos distintos. Nada impede nem lançamento tributário, nem julgamento dos respectivos Autos, em separado, pois na legislação baiana não há norma que obrigue a conexão dos casos.

É que, a despeito de se tratar da ocorrência de uma mesma “omissão de entrada de mercadorias não registradas”, ocorrem dois fatos geradores sob diferentes normas de incidência do imposto, a do ICMS NORMAL (de responsabilidade do próprio autuado) e o ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (na condição de sujeito passivo por substituição), ambas por solidariedade, conforme previsão do inciso IV do art. 6º, combinado com a alínea “a” do inciso I do § 4º do art. 8º, todos da Lei 7.014/96:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

*§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:*

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

- a) *mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;*
- b) (...)

Assim, por haver distintas exações, podem ou não integrar mesmo Auto de Infração, respeitando-se, por óbvio, a não cumulatividade do imposto para fugir ao *bis in idem*, de modo que ao se exigir o

ICMS Substituição Tributária por antecipação, o ICMS NORMAL deve ser deduzido. Ademais, nem esse é o caso em concreto, pois, referente à infração principal (04.07.01).

Portanto, o procedimento fiscal está em conformidade com a Portaria 445/98, Parágrafo único do art. 10, independentemente de não se haver adotado o roteiro clássico de auditoria por levantamento quantitativo de estoques, pois a omissão de entradas, está configurada na apuração fiscal por haver volume de mercadorias registradas na EFD sem que esteja acobertada por aquisição regular através de NF, de modo que também essa nulidade arguida é vazia de sentido lógico-jurídico.

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/registo 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 da infração por falta de recolhimento de ICMS, por antecipação tributária, na condição de responsável solidário, 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, a infração não se relaciona 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, excede 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, alguns dias apontados pelo autuante foram retificados no LMC físico.

Aduziu que o autuante não intimou o contribuinte para apresentação “dos livros físicos e demais elementos probatórios a 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 2018 e, além de não configurarem inconsistência nos registros da EFD, pois somente é validada no SPED sem inconsistência, quando ocorre erros/equívocos 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 SINIEF, 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 Com meus destaques, eis as pertinentes disposições

**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 das infrações 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.

Então, 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 fato, considerando que: **a) a reabertura do prazo de defesa remanejou a ciência do AI para 18/08/2022; b) as ocorrências constam datadas de 31/12 de 2015, 2017 e 2018, por ser matéria de ordem pública devo analisar a repercussão do instituto da decadência neste caso.**

No que diz respeito ao prazo decadencial, há no CTN duas regras para contagem de prazo dentro do qual a Fazenda Pública pode constituir crédito tributário: **Regra Geral** (Art. 173) possível a todos os tributos: **a) 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado; b) Regra Especial** para tributos originalmente sujeitos a lançamento por homologação: 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**.

Depois de muitas discussões com variados entendimentos tanto no âmbito administrativo como judicial, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, órgão competente para representar o estado junto ao Poder Judicial e assessorar o Poder Executivo em questões legais, publicou o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE nº 2016.194710-0, objetivando consolidar a jurisprudência administrativa acerca da matéria com relação ao ICMS:

#### *Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0*

**Entendimento firmado:** Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

**Ressalva:** O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

**Nota I:** Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

**Nota 2:** As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

O crédito fiscal objeto do lançamento tributário em pauta é de falta de recolhimento de ICMS, 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.

Os dados das operações e os valores da exação foram extraídos em conformidade com os registros efetuados pelo contribuinte em Escrituração Fiscal Digital – EFD e por ele encaminhada ao Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital – SPED. Portanto, com ocorrências NÃO declaradas ao Fisco em cumprimento de obrigações acessórias.

Conforme disciplina exposta no Incidente de Uniformização, só não se aplica a Regra Especial de contagem de prazo decadencial para lançamentos tributários do ICMS, quando “seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação” (parte final do último parágrafo da nota 2), situação em que se inclui:

- 1.) quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável (situação autuada); c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação (**Nota 1**).
- 2.) Quando: a) tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, em casos, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação (**1º parágrafo da Nota 2**); b) se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação (**2º parágrafo da Nota 2**).

Ora, pelo enunciado da infração, vê-se que pelo entendimento firmado no Incidente de Uniformização, à situação em análise se conta o prazo decadencial pela Regra Geral constante no art. 173, I, do CTN.

Sem embargo, ainda que para o caso seja pertinente a contagem do prazo pela Regra Geral, de modo a acolher a parcial extinção do crédito constituído, é de considerar que o ICMS tem, por característica, apuração em períodos mensais concentrando todas as ocorrências do mês no último dia de cada período, data em que, por deferência do ente tributante, estipula-se como a da ocorrência do fato gerador diário, para aplicação da norma de incidência.

Nesse sentido, tenho por extinto os valores das ocorrências até dezembro 2016.

Por não envolver penalidade por descumprimento de obrigação acessória, ter implicado em descumprimento de obrigação principal, ademais da falta de previsão legal para tanto, o pedido de redução/cancelamento da multa aplicada fica prejudicado.

As intimações acerca do PAF devem seguir a rotina regulamentar, incluindo a via DTE, 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 269138.0135/19-4, lavrado contra **POSTO DE COMBUSTÍVEIS VERDES MARES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 145.111,82**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.01496, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR