

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0083/20-8  
RECORRENTE - GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0003-03/21-VD  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/02/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0018-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária cuja omissão de entrada foi apurada. Indeferido o pedido de diligência fiscal e revisão. De ofício. Retificado o percentual da multa de 100% para 60%. Mantida a Decisão recorrida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS E SERVIÇO TOMADO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO; **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado ou serviços tomados pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Indeferido o pedido de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão proferida em Primeira Instância, relativo ao Auto de Infração, lavrado em 13/02/2020 para exigir ICMS em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

**Infração 01 – 04.07.02:** Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (2015, 2016, 2017 e 2018) - R\$ 25.108,70. Multa de 100%.

**Infração 02 – 16.01.01:** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal (2015, 2016 e 2017). Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 164,35.

**Infração 03 – 16.01.02:** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril, setembro e novembro de 2015; junho a agosto, novembro e dezembro de 2016; janeiro, abril, junho e setembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 249,84;

**Infração 04 – 16.01.06:** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro, abril, setembro e dezembro de 2018; abril, agosto, outubro e novembro de 2019. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 244,64.

Na decisão proferida pela 3ª JJF (fls. 63/82) foi apreciado que:

Preliminarmente, o defendente requereu a declaração de nulidade dos autos, alegando restrição ao seu direito de defesa. Disse que a ação fiscal se deu à sua revelia, sem tomar conhecimento do início da ação fiscal e foi dada a cientificação pelo DTE. Apresentou o entendimento de que o auto de infração deve ser declarado nulo, para que o autuante possa exercer sua atividade fiscalizadora e, se for o caso, lavrar novo auto de infração,

*considerando, inclusive, além da sobra, a falta de combustível em dias subsequentes ou anteriores.*

*Acrescentou, que eventual equívoco na apresentação de informações eletrônicas/digitais, não conduz à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal. Disse que foi violada a ampla defesa (art.18, II do RPAF-BA), por não ter havido intimação para apresentação de elementos que pudessem elidir a infração imputada.*

*Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Ao contrário do alegado, consta a intimação sobre o início da ação fiscal realizada via Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, cuja ciência pelo Autuado, se deu em 10/02/2020, conforme fls.04 (frente /verso). Como o Auto de Infração foi lavrado dia 13/02/2021, o sujeito tomou ciência prévia da ação fiscal.*

*Por outro lado, durante a fiscalização o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa que foram devidamente atendidos neste processo.*

*Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz, traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.*

*No caso em discussão, o defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração fiscal digital - EFD.*

*Como o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.*

*Não obstante a falta de comprovação da entrada das mercadorias, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar entradas efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas.*

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

*Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal se realizada neste sentido.*

*Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, devendo-se exigir o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo. Esta é a irregularidade apurada no caso concreto. (Art. 10, item 1, “b” da Portaria 445/98). Também é devido o imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, matéria que não foi tratada neste Auto de Infração. (Art. 10, item 1, “a” da Portaria 445/98). No entanto, esta irregularidade resultou em auto de infração apartado, o de número 269138.0041/20-3.*

*O defendente arguiu, que este Auto de Infração estaria vinculado diretamente àquele, já que se trata de*

*alegação de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, isto porque, se não há a infração por responsabilidade solidária, por consequência, não haveria a infração que ora defende, não havendo justificativa para que se tenha autos em separado. Disse que o fato acarreta nulidade, já que um depende do outro para reconhecimento do suposto crédito que reflete no PMPF.*

*Não tem procedência esta alegação. Observo que a infração ora apreciada, possui por fundamento, levantamento fiscal próprio e demonstrativo do cálculo apurado, que se encontra presente neste PAF fls.05 a 27. Este cálculo está em consonância com o retromencionado dispositivo da Portaria 445/98 (art. 10, item 1, “b” da Portaria 445/98). Diferentemente do entendimento do autuado, seu cálculo é independente do efetuado para apurar o imposto por “responsabilidade solidária”. Embora resultem de uma mesma base, que é o valor das omissões, no presente caso, o tributo é apurado devido a “antecipação tributária”, possuindo dispositivo específico citado, tanto para o enquadramento da infração, quanto para a aplicação da multa. Portanto, a exigência do ICMS por “responsabilidade solidária” e a apuração da “Antecipação Tributária” pode ser realizada no mesmo Auto de Infração, ou de forma apartada em um lançamento de ofício específico, sem trazer qualquer prejuízo a defesa do contribuinte, visto que recebeu o demonstrativo do débito.*

*Constata-se que o Auto de Infração não trata de presunção de omissão de saídas, como alegou o defendente. O presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, demonstrativo fls.04 a 30 e não se encontram no presente processo, os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, art. 18 do RPAF/99, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.*

*Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, observo que não implica nulidade do lançamento caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente a autuação fiscal.*

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

*No mérito, a infração 01 trata de 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 da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.*

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

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

*O defendente alegou que nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica, os LMC físicos e os livros contábeis.*

*Disse que junta, para comprovação do alegado, o documento do LMC físico escriturado pelo Posto, relativamente a todos os dias em que o autuante apurou e listou no Auto de Infração, onde esta Junta de Julgamento Fiscal poderá vislumbrar divergência de informações.*

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

*Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros*



*devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos.*

*Observe que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, dispõe no seu art. 5º, sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência. É importante registrar, que a legislação baiana que rege a matéria, atribui o percentual de 1,8387% como variação volumétrica aceitável, limite esse, bastante conservador se comparado aos 0,6% disposto pela ANP. Os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis acima desse limite, nos volumes comercializados pela autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas.*

*Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.*

*A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.*

*Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.*

*Como já mencionado, o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96).*

*O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.*

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

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

*As infrações 02, 03 e 04, serão apreciadas conjuntamente, considerando que se trata de entrada no estabelecimento, de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal.*

*A legislação prevê a aplicação da multa de 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço, que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados, sem o devido registro na escrita fiscal.*

*A falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais, impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a SEFAZ desenvolver procedimentos fiscais, por isso, é aplicada a multa prevista na legislação tributária (Lei 7.014/96), haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não retrata qualquer condicionante para sua aplicação, nem mesmo a ocorrência de prejuízo ao erário estadual.*

*O defendente alegou, que as notas fiscais alvo desta infração estariam devidamente lançadas no LMC e na escrituração contábil.*

*Em relação às aquisições de mercadorias, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no livro Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias, bens ou*

*serviços tributáveis ou não, e a falta de escrituração constitui irregularidade por descumprimento de obrigação acessória, punível com multa.*

*Conforme Súmula do CONSEF nº 7, “Não se aplica a presunção de omissão de saídas prevista no inciso IV, do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando as entradas de mercadorias ou bens tenham sido escrituradas nos livros contábeis, hipótese em que se aplicará apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória”. Neste caso, considerando que não foi exigido imposto, e sim, multa por descumprimento de obrigação acessória por falta de escrituração do documento fiscal no Registro de Entradas, está correta a autuação fiscal.*

*Sem apontar objetivamente quais seriam os documentos fiscais, o Autuado disse que algumas operações aqui discutidas, se trata de cancelamento, portanto as mercadorias foram devolvidas. Acrescentou também que haveria operações que trata de Simples remessa, operações para entrega futura e que em seu entendimento não se impõe a obrigatoriedade de escrituração.*

*Observo que no caso de devolução, o estabelecimento que devolver mercadorias deve emitir nota fiscal mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário; o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o ICMS (Art. 451 do RICMS-BA/2012). Em relação ao retorno de mercadorias, o estabelecimento que receber mercadoria em retorno que, por qualquer motivo não tenha sido entregue ao destinatário, deverá emitir Nota Fiscal por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário (art. 450 do RICMS-BA/2012). Ou seja, quando há devolução ou retorno de mercadorias, tais fatos devem ser comprovados por meio do respectivo documento fiscal e escrituração fiscal, mas essa escrituração não foi comprovada no presente processo.*

*De igual forma, sobre operações de simples remessa, o defendente não acostou aos autos os documentos comprobatórios de que as notas fiscais mencionadas nas alegações defensivas, foram lançadas em sua escrita fiscal, considerando que nos termos da legislação vigentes não existe exceção sobre a escrituração das referidas notas fiscais. Assim, concluo pela subsistência das infrações 02, 03 e 04.*

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

No Recurso Voluntário interposto (fls. 93 a 110), o sujeito passivo comenta as infrações, cujos argumentos defensivos não foram acatados no julgamento, mas deve ser reformada. Em seguida reapresenta na sua quase totalidade os argumentos da impugnação inicial:

1. A fiscalização foi desenvolvida eletronicamente, por cruzamento de dados, sem analisar as provas juntadas com a defesa, de registro das notas fiscais no Livro Razão;
2. A exigência por “presunção” de omissão de entrada (PMPF), foi objeto de exigência no Auto de Infração nº 269138.0084-20-4, que solicitou realização de diligência não só do modo eletrônico, mas também pelo físico, o que não foi acolhido pela JJF;
3. Inexiste sonegação ou fraude relativa à exigência do imposto (responsabilidade solidária) ou PMPF, visto que as modificações instituídas pela Portaria nº 159/2019 modificou os dispositivos da Portaria nº 445/1998, desprezando dados e só considerando ganhos para indicar omissão, sem atender o pedido de verificação o que implica em cerceamento do direito de defesa;
4. O lançamento afronta princípios que regem os processos judiciais e administrativos, de acordo com entendimento de doutrinadores (Pontes de Miranda, Roque Carrazza, Hely Lopes Meirelles) ressaltando que normas menores como Portarias não podem ir de encontro a princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório ou mesmo do processo legal, inclusive de formalização de atos antes da autuação para fazer as devidas comprovações;
5. O levantamento fiscal com base no registro 1300 da EFD, não poderia levar em consideração o período do dia a dia, mas sim de todo período fiscalizado, inclusive considerando as perdas, conforme preconiza os doutrinadores acerca da garantia constitucional no processo judicial ou administrativo, sem oportunidade da ampla defesa, que deve ser considerado nulo;
6. Não foi propiciado o direito do contraditório, o devido processo legal, acolhendo a acusação de omissão de entrada de mercadorias, com base em presunção (Portaria nº 445/1998), sem pedir explicação ou documentos, com base em atos administrativos unilaterais;
7. Argumentos defensivos foram desprezados, diante da cientificação da autuação de apuração de diferenças em função do PMPF, com base no SPED fiscal, impedindo de adotar providências saneadoras, configurando cerceamento do direito de defesa e nulidade do lançamento, não

acolhendo pedido de realização de diligência fiscal por parte da ASTEC;

8. A medição dos tanques é feita de forma manual, utilizando régua e tabela de conversão, implicando em erros registrados que são corrigidos em outros dias, incorrendo em erros registrados no SPED, e correto no LMC físico, que não foi considerado no julgamento, validando “valores de ganhos” e “omissão de entrada”, sem considerar os ganhos ocorridos em períodos que foram compensados em dias posteriores, conforme registro no LMC;
9. Exemplifica dias e combustíveis (Gasolina, Diesel, Etanol) que foi identificado ganhos em função de lançamentos de notas fiscais em dias anteriores ao descarregamento, sem considerar perdas e ganhos que deveriam ser compensados (fls. 102/103);
10. Diz que tais circunstâncias levam ao reconhecimento de existência de vícios e graves falhas no levantamento fiscal, mesmo porque foram lavrados dois autos de infração com a mesma ciência, sem fazer cientificação do início da ação fiscal, o que culmina em nulidade do lançamento por não atender ao disposto no art. 5º, LV da CF;
11. Questiona o lançamento feito de forma unilateral, sem prévio conhecimento do início da ação fiscal, utilizando o DTe, sem pedir qualquer explicação ou juntada de documentos, considerando como infração os ganhos auferidos em percentual superior ao índice de 1,8387% que é superior ao percentual limite admitido pela ANP de 0,6%;
12. Argumenta que o Estado não pode se locupletar com cobrança de multa não devida, que incorrem em bitributação, baseando-se dados contidos em sistema eletrônico, sem que tenha sido intimado para esclarecer, precisando ser aprimorado a forma de lançamento;
13. Com relação as infrações 2, 3 e 4, que aplica multa pela falta de registro de notas fiscais, entende que devem ser afastadas, por não considerar a escrituração do livro Razão, que também não foi verificado o LMC físico, cujas cópias juntou ao processo;
14. Afirma que os erros gerados pelo sistema não caracterizam omissão de entrada de mercadorias, a exemplo do ocorrido nos dias 14 e 15/12/2016 que acusa ganhos respectivos de 2.639,92 litros e 7.956,38 litros de Diesel, decorrente de lançamento de notas fiscais em dias anteriores e descarregamento no dia seguinte, o que ocorreu também em outros dias, conforme relatado à fl. 103, que decorre de erro no sistema.

Requer provimento do Recurso Voluntário, para considerar insubsistente a Decisão recorrida.

A 1ª CJF deliberou pela realização de diligência fiscal (fl. 125) para que o autuante fornecesse os demonstrativos do levantamento fiscal por meio do DTe e reabrisse o prazo de defesa.

Cientificado por meio do DTe (fls. 132, 135 e 136) o sujeito passivo manifestou-se (fls. 138) afirmando que considerando que a diligência reporta-se ao arquivo magnético, as informações “estão em códigos”, com acesso a números “que não têm o significado desejado para que se possa apresentar manifestação”, importando em cerceamento do direito de defesa.

O autuante na informação fiscal (fl. 153), afirmou que os julgadores podem atestar que os demonstrativos analíticos “não estão em códigos”, nem foi apresentado prova do alegado.

O processo foi instruído e na sessão de julgamento de 19/07/2023, a 1ª CJF deliberou pela retirada de pauta e encaminhou para a 2ª CJF para ser redistribuído para o mesmo relator do Auto de Infração nº 269138.0084/20-4 e mesma empresa (fl. 159), lavrado concomitante com esse PAF.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Dr. Jorge Luiz Matos Oliveira que no julgamento exerceu o seu direito regimental de sustentação oral.

## VOTO

No Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo requereu a realização de diligência ou revisão fiscal pela ASTEC/CONSEF. Observo que diante dos argumentos apresentados a 1ª CJF determinou a realização de diligência fiscal (fl. 125) em que foi fornecido os demonstrativos analíticos e



reaberto o prazo de defesa. O recorrente se manifestou (fl. 138) argumentando que “as informações contidas neste estão em códigos” que não conseguiu identificar o significado, o que foi contestado pela fiscalização (fl. 153) afirmando que os demonstrativos analíticos não estão em códigos.

Constatado que conforme arquivo gravado no CD de fl. 137, todos os dados se referem ao levantamento fiscal, inclusive relacionando as notas fiscais de entradas e registros do inventário, conforme abaixo reproduzido.

<i>Dt_Fech</i>	<i>Descr_Item</i>	<i>Cód_Comb</i>	<i>Vol_Dis</i> (A)	<i>ValAj_Ganho</i> (B)	<i>Lim_Sefaz</i> (C = 1,8387% x A)	<i>Om_Ent</i> (D = B - C)
14/03/2015	GASOLINA COMUM	320102001	1.884,000	36,450	34,641	1,809
22/03/2015	GASOLINA COMUM	320102001	20.877,000	604,930	383,865	221,065
23/06/2015	GASOLINA COMUM	320102001	7.066,000	598,300	129,923	468,377
07/07/2015	GASOLINA COMUM	320102001	2.176,000	73,900	40,010	233,890
02/08/2015	GASOLINA COMUM	320102001	1.101,000	563,810	20,244	543,566
<b>Omissões de entradas totais de 320102001 em 2015:</b>						<b>1.468,707</b>

Da mesma forma, foram fornecidos os arquivos analíticos e sintéticos pertinentes a infração.

Pelo exposto, fica indeferido o pedido de realização de diligência fiscal, tendo em vista que o conforme fundamentado na decisão recorrida, os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação, visto que os arquivos com as cópias fornecidas ao recorrente, são suficientes para o exercício do contraditório. Fica indeferido o pedido de diligência fiscal e revisão formulado nos termos do art. 147, I, “a” e “b” do RPAF-BA.

No Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo reapresentou os argumentos defensivos, relativo as quatro infrações, que pode ser resumido:

1. A omissão de entrada apurada (PMPF), resultou em exigência de ICMS por responsabilidade solidária no Auto de Infração nº 269138.0084-20-4.
2. Os ganhos apurados em dias (PMPF) não implica em omissão, além de conter erros na escrituração do SPED, que deveria ser analisado no LMC físico para considerar os erros de medição (manual) compensando ganhos e perdas do período, conforme registro no LMC.
3. Ocorreram lançamentos de notas fiscais em dias anteriores ao descarregamento, sem considerar perdas e ganhos a ser compensados, sem ensejar cobrança de ICMS (fls. 102/103).
4. Com relação as infrações 2, 3 e 4 (multa/falta de registro/notas fiscais), devem ser afastadas, por não considerar a escrituração do livro Razão e LMC físico, incorrendo em bitributação.

Inicialmente com relação ao pedido de conexão com o julgamento do Auto de Infração nº 269138.0084-20-4 lavrado concomitante ao presente lançamento, observo que decorrem do mesmo levantamento fiscal que apurou omissão de entrada (PMPF). Naquele processo foi exigido o ICMS na condição de responsabilidade solidária por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal. Já neste processo, em razão das mercadorias estarem enquadradas no regime de substituição tributária, o imposto foi exigido por responsabilidade do próprio sujeito passivo e deduzido o crédito fiscal (art. 6º, IV da Lei nº 7.014/1996).

Tomando por exemplo o produto gasolina comum, no exercício de 2015, o demonstrativo de fls. 12, indica que foi apurado base de cálculo de R\$ 3.578,24 que no:

- A) Auto de Infração nº 269138.0084-20-4 foi exigido ICMS devido de R\$ 1.001,90 a título de responsável solidário;
- B) Neste Auto de Infração, com acréscimo da MVA resultou em BC de R\$ 5.566,39 que aplicado alíquota de 28% resultou em valor devido de R\$ 1.558,59 e deduzido o valor de R\$ 1.001,91 que foi exigido no Auto de Infração nº 269138.0084-20-4, resultando em valor exigido de R\$ 556,68 (R\$ 1.558,59 – R\$ 1.001,91) neste lançamento.

Pelo exposto, reconheço como procedente o pedido de julgamento em conexão dos dois processos, tendo em vista que qualquer alteração na base de cálculo de um lançamento, interfere

no outro, em razão de que nas duas autuações foram utilizados o mesmo levantamento fiscal.

Quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida sob alegação de que não foi levado em consideração o período dia a dia e sim todo o exercício fiscalizado, cerceamento do direito de defesa por não enfrentar alegações defensivas, observo que no Acórdão recorrido foram apreciadas todas alegações pertinentes as infrações que foi objeto do lançamento de ofício, inexistindo a obrigatoriedade de promover saneamento do processo apenas pelos argumentos apresentados pelo contribuinte, mas sim conduzir a busca da verdade material para promover o julgamento com base nos fatos, esclarecimentos e provas carreadas ao processo pelas partes, de modo que propicie o convencimentos dos julgadores. Fica indeferido a nulidade suscitada.

Quanto ao argumento de que o levantamento fiscal com base no registro 1300 da EFD, deveria todo o período fiscalizado e não o dia a dia, observo que se trata de questão de mérito, que será apreciado a seguir, não configurando causa de nulidade.

No mérito, neste Auto de Infração, na infração 1, exige ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2018.

Quanto aos argumentos de que ocorreram erros na escrituração do SPED e que deveria ser analisado no LMC físico, considerando as perdas e ganhos do período, conforme registro no LMC, observo que conforme fundamentado no voto Vencedor contido no Acórdão CJF 0101-12/22 no roteiro de auditoria procedido pela fiscalização foi apurado omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018, cujo voto transcrevo parte dos fundamentos:

...

*No presente caso, a equação compreende dos seguintes elementos: Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF), igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “EI + C – Sc/NF = EF”.*

*Ou seja, eleito um certo produto identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do exercício seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades disponíveis (EI + C), as quais, deduzidas das quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final (EI + C – Sc/NF = EF).*

*Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do exercício pelo contribuinte (escriturada no Registro de Inventário) e se:*

- i) iguais, conclui-se que o estoque está correto;*
- ii) o estoque final apurado na equação **for maior** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas, e que houve saídas sem notas fiscais.*
- iii) o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas, e consequentemente entradas deste produto sem notas fiscais.*

*Portanto, tais conclusões são óbvias, pois de certa quantidade disponível se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais.*

...

*Registre-se que o fato narrado na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam*



dívidas de que a exigência do imposto decorre do excessivo “ganho” de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, cujo livro destina-se ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo insito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se: perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Contudo, como já dito, a exigência do imposto por antecipação tributária ao recorrente decorre do “ganho” **marginal** de combustível **apurado através de índice superior ao admitido pela ANP para variação volumétrica**, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10), de terceiros desacompanhadas de documento fiscal.

Quanto aos dias que foram supostamente apuradas “perdas” de combustíveis, ditas pelo recorrente como desprezadas no levantamento fiscal, há de esclarecer, que por se tratar de **levantamentos diários** a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio contribuinte, como também de mercadorias com fase de tributação encerrada, tal constatação de “perdas”, em índice superior ao admitido pela ANP, não acarreta exigência do ICMS e muito menos compensação com supostos “ganhos” do dia posterior, pois, **repita-se, tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, a partir do insofismável estoque físico de abertura apurado pelo próprio contribuinte**, o qual é acrescido do volume recebido no dia – volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque físico de fechamento.

Assim, da análise do levantamento fiscal, verifica-se que o “ganho” registrado diariamente pelo contribuinte excedeu ao índice expansão admitido como normal na legislação estadual de 1,8387% sobre o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), inclusive superior ao índice de 0,6% admitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando ao fisco **à conclusão lógica** de que o excedente, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas sim de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, conforme apurou-se na ação fiscal, sendo inadmissível a conclusão do voto condutor de que “... não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes”.

Quanto ao argumento de que deve ser levado em consideração os registros efetuados no LMC físico, observo que o levantamento fiscal foi efetuado com base no Registro 1300 da EFD, em conformidade com o disposto no art. 215 RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, cuja previsão contida no artigo 219 do Decreto nº 13.780/12, prevê que “O Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destina-se ao **registro diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF 1/92)”. Portanto, o levantamento fiscal foi efetuado com base na EFD apresentada pelo próprio contribuinte e não pode ser acatado o pedido de verificação e LMC físico escriturado, sem previsão legal.

Por tudo que foi exposto, não acato as alegações recursais, tendo em vista que não foram apresentadas provas capazes de desconstituir o “*demonstrativo analítico elaborado pela fiscalização que apurou “ganho” de combustíveis registrado pelo contribuinte no LMC, através do Registro 1300 da EFD, em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica, cujo livro destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo insito no Ajuste SINIEF 1/92*”.

Entretanto, observo que tendo sido exigido ICMS a título de antecipação tributária, foi aplicado multa de 100% (art. 42, III da Lei nº 7.014/1996) quando a correta seria a prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, como já foi decidido no Acórdão CJP Nº 0379-12/22-VD. Portanto, fica corrigido o percentual para 60% e não de 100% conforme restou lançado no Auto de Infração.

Mantida a decisão pela procedência da infração 1, com redução do percentual da multa para 60%.

No que se refere às infrações 02, 03 e 04, que aplica multa de 1% sobre o valor de mercadorias que deram entrada no estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal, o sujeito passivo alegou que as notas fiscais foram escrituradas no livro LMC e Razão (Contábil) e deve ser afastada.

Observo que conforme disposto no art. 217 do RICMS/BA, deve ser escriturado no livro Registro de Entradas, as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento, cujo modelo é previsto no art. 247 do mesmo diploma legal, por meio da Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Por sua vez, o art. 42, IX da Lei nº 7.014/1996 prevê a aplicação da multa de 1% sobre o valor comercial do bem, mercadoria ou serviço, que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados, sem o devido registro na escrita fiscal.

Pelo exposto, conforme fundamentado na decisão ora recorrida a Súmula do CONSEF nº 7 prevê:

*Não se aplica a presunção de omissão de saídas prevista no inciso IV, do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando as entradas de mercadorias ou bens tenham sido escrituradas nos livros contábeis, hipótese em que se aplicará apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória”.*

Consequentemente, tendo sido registrada a operação de aquisição da mercadoria no livro contábil (Razão), fica afastado a exigência do ICMS por presunção, mas não afasta a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória por falta de escrituração do documento fiscal no Registro de Entradas, como ocorreu nas infrações 2, 3 e 4. Mantida a procedência destas infrações.

Pelo exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

#### **VOTO DISCORDANTE (Infração 1)**

Venho discordar do entendimento do ilustre relator no resultado dado na infração 1, tendo sido lavrado o valor de R\$ 25.108,70, que descrevo abaixo:

***Infração 01 – 04.07.02:** Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (2015, 2016, 2017 e 2018) - R\$ 25.108,70. Multa de 100%.*

A JJF julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, após rejeitarem todas as nulidades suscitadas e no mérito, modificou a multa da infração 01, sendo reduzida de 100% para 60% por entenderem que “a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuado, de que o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual”.

Verifica-se que este colegiado solicitou diligência no sentido do mesmo fazer juntada de todos os registros fiscais cujas informações extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos, juntando também cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo contribuinte e utilizado na presente fiscalização, além de trazer o detalhamento dos registros de como se chegou ao imposto (memória de cálculo).

Na análise das alegações do contribuinte, no qual o mesmo apresentou questões desconcertante em relação à apuração das infrações, em especial, quanto à minha discordância que reproduzo:

- 1. A fiscalização foi desenvolvida eletronicamente, por cruzamento de dados, sem analisar as provas juntadas com a defesa, de registro das notas fiscais no Livro Razão;*
- 2. A exigência por “presunção” de omissão de entrada (PMPF), foi objeto de exigência no Auto de Infração nº 269138.0084-20-4, que solicitou realização de diligência não só do modo eletrônico, mas também pelo físico, o que não foi acolhido pela JJF;*
- 3. Inexiste sonegação ou fraude relativa à exigência do imposto (responsabilidade solidária) ou PMPF, visto que as modificações instituídas pela Portaria nº 159/2019 modificou os dispositivos da Portaria nº 445/1998, desprezando dados e só considerando ganhos para indicar omissão, sem atender o pedido de verificação o que implica em cerceamento do direito de defesa;*
- 4. O lançamento afronta princípios que regem os processos judiciais e administrativos, de acordo com entendimento de doutrinadores (Pontes de Miranda, Roque Carrazza, Hely Lopes Meirelles) ressaltando que normas menores como Portarias não podem ir de encontro a princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório ou mesmo do processo legal, inclusive de formalização de atos antes da autuação para fazer as devidas comprovações;*
- 5. O levantamento fiscal com base no registro 1300 da EFD, não poderia levar em consideração o período do*

*dia a dia, mas sim de todo período fiscalizado, inclusive considerando as perdas, conforme preconiza os doutrinadores acerca da garantia constitucional no processo judicial ou administrativo, sem oportunidade da ampla defesa, que deve ser considerado nulo;*

- 6. Não foi propiciado o direito do contraditório, o devido processo legal, acolhendo a acusação de omissão de entrada de mercadorias, com base em presunção (Portaria nº 445/1998), sem pedir explicação ou documentos, com base em atos administrativos unilaterais;*
- 7. Argumentos defensivos foram desprezados, diante da cientificação da autuação de apuração de diferenças em função do PMPF, com base no SPED fiscal, impedindo de adotar providências saneadoras, configurando cerceamento do direito de defesa e nulidade do lançamento, não acolhendo pedido de realização de diligência fiscal por parte da ASTEC;*
- 8. A medição dos tanques é feita de forma manual, utilizando régua e tabela de conversão, implicando em erros registrados que são corrigidos em outros dias, incorrendo em erros registrados no SPED, e correto no LMC físico, que não foi considerado no julgamento, validando “valores de ganhos” e “omissão de entrada”, sem considerar os ganhos ocorridos em períodos que foram compensados em dias posteriores, conforme registro no LMC;*
- 9. Exemplifica dias e combustíveis (Gasolina, Diesel, Etanol) que foi identificado ganhos em função de lançamentos de notas fiscais em dias anteriores ao descarregamento, sem considerar perdas e ganhos que deveriam ser compensados (fls. 102/103);*
- 10. Diz que tais circunstâncias levam ao reconhecimento de existência de vícios e graves falhas no levantamento fiscal, mesmo porque foram lavrados dois autos de infração com a mesma ciência, sem fazer cientificação do início da ação fiscal, o que culmina em nulidade do lançamento por não atender ao disposto no art. 5º, LV da CF;*
- 11. Questiona o lançamento feito de forma unilateral, sem prévio conhecimento do início da ação fiscal, utilizando o DTe, sem pedir qualquer explicação ou juntada de documentos, considerando como infração os ganhos auferidos em percentual superior ao índice de 1,8387% que é superior ao percentual limite admitido pela ANP de 0,6%;*
- 12. Argumenta que o Estado não pode se locupletar com cobrança de multa não devida, que incorrem em bitributação, baseando se dados contidos em sistema eletrônico, sem que tenha sido intimado para esclarecer, precisando ser aprimorado a forma de lançamento;*
- 13. Com relação as infrações 2, 3 e 4, que aplica multa pela falta de registro de notas fiscais, entende que devem ser afastadas, por não considerar a escrituração do livro Razão, que também não foi verificado o LMC físico, cujas cópias juntou ao processo;*
- 14. Afirma que os erros gerados pelo sistema não caracterizam omissão de entrada de mercadorias, a exemplo do ocorrido nos dias 14 e 15/12/2016 que acusa ganhos respectivos de 2.639,92 litros e 7.956,38 litros de Diesel, decorrente de lançamento de notas fiscais em dias anteriores e descarregamento no dia seguinte, o que ocorreu também em outros dias, conforme relatado à fl. 103, que decorre de erro no sistema.*

Vejo razão ao contribuinte em relação à falta do detalhamento da metodologia usada para a quantificação das diferenças apuradas, tendo, portanto, fragilidade da segurança na apuração das quantidades (questões meritórias).

Vejo que a recorrente tem entendimento desconcertante para se defender, por esta razão, em consulta de jurisprudência deste próprio Conselho de Fazenda e, por questão de ordem, apesar de alegações diversas, vejo pertinência no entendimento exposto por alguns conselheiros das classes empresariais quando apontam fragilidade no Auto de Infração (sejam elas questões procedimentais como materiais), sendo que destaco para meu entendimento em relação à infração 01, o mesmo entendimento apresentado no Acórdão CJP nº 0101-12/22-VD, no qual concordo e reproduzo abaixo:

*“(…)*

*A autuada tentou mostrar, que sendo o ICMS de apuração mensal, não poderia ser aplicada a constatação de “fato gerador” diário, o que somente é cabível quando o contribuinte, mediante ato formal da autoridade competente, é colocado em regime especial de fiscalização. Ademais contesta que a Portaria nº 159/19 não poderia ser aplicada de forma retroativa e que não foi atendido o art. 251, § 2º.*

*[…]*

*Na EFD, o “Registro 1300” se refere à movimentação diária de combustíveis tanto dos estoques, quanto das movimentações de compra e venda. Os dados devem ser informados pelos contribuintes do ramo varejista de combustíveis, observando o que determina a lei, ou seja, não pode haver mais de um registro com o mesmo*



*código de combustível e mesma data de fechamento.*

*Além da EFD, esses contribuintes devem usar o Livro de Movimentação de Combustível (LMC) para escriturar as movimentações, conforme exigência da Agência Nacional de Petróleo (ANP). Portanto, os postos revendedores de combustíveis continuam com a obrigatoriedade do LMC, em função da ANP, e possuem a obrigatoriedade de prestar as informações fiscais por meio da EFD.*

*Ocorre que o roteiro aplicado possui autorização legal para ser realizado mediante levantamento quantitativo, em conformidade com as Portarias nºs 445/98 e 159/19, por exercícios fechados ou abertos. Neste sentido, o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não consta previsto em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes.*

*(...) o cerne da questão é validar o roteiro fiscal com base em normativa vigente posterior aos fatos geradores, e a data de lavratura da infração em comento.*

*A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido/responsabilidade própria. Em verdade, o que se constata é que o lançamento ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época e que o método aplicado, apesar de ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/92.*

*...o método aplicado:*

*– extraiu da EFD do contribuinte os ganhos através da LMC, separando as quantidades, diariamente, por exercício e tipo de combustível;*

*– Os ganhos diários foram totalizados em períodos anuais, sendo deduzido o percentual de 1,8387%. O referido percentual representa a margem de segurança em razão do fenômeno natural de dilatação do combustível diante da variação de temperatura.*

*– Os valores que excedem o limite acima mencionado foram considerados, de forma presumida, “entrada sem documento fiscal”.*

*.... Com base nos ganhos declarados junto ao Registro 1300, a fiscalização concluiu que foram realizados ingressos de mercadorias sem documentos fiscais, o que de fato nos faz concluir que há, de certa forma, uma aferição presumida.*

*.... A norma legal que autoriza o roteiro para aplicação da presunção é a Portaria nº 445/98, de acordo com o art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96.*

*.... não refletem a realidade das movimentações realizadas, concluindo que referidas inconsistências são motivadas por erros .....*

*[...]*

*Apesar da recorrente não trazer provas inequívocas de que os cálculos ali realizados não representam de forma fidedigna os lançamentos efetuados em sua escrita fiscal, não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes.*

*O método regular até a data da lavratura do presente Auto é o “levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”. A inovação do fiscal autuante deve ser considerado ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais.*

*Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de na data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos. Este, inclusive, foi o posicionamento do Ilustre Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21, conforme trecho abaixo:*

*“A Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência.”*

*Se observado o histórico de lançamentos da mesma espécie é possível concluir que o LMC sempre existiu, e que os postos revendedores sempre lançaram suas perdas e ganhos, não sendo, contudo, utilizado roteiro semelhante ao atual por falta de previsão legal. O registro 1300 sempre existiu e nunca tinha sido adotado, sozinho, para caracterizar “omissão de entradas”.*

*Os registros no LMC/1300 são peças auxiliares que podem ou não indicar uma suposta irregularidade. Nesta hipótese, caberá, pois, uma análise específica de toda a sua escrita fiscal, notadamente seguindo outros roteiros de fiscalização, o que não ocorreu no presente Auto de Infração.*

*Têm-se que a autuação se limitou a utilizar o campo 10 do “Registro 1300”, sequer avançando para demais elementos probantes.*

*Imperioso, portanto, invocar o Princípio da verdade material, observando os estoques iniciais, as compras e*

*vendas, assim como demais elementos probatórios, a exemplo da escrita contábil. Não se pode admitir que um único registro da sua EFD tenha o condão de presumir fato gerador, sem demais provas acessórias.*

*É factível admitir erros nas informações declaradas, assim como concluir que o LMC, sozinho, não permite a formação de um juízo de convencimento, como ocorreu no presente lançamento de ofício.*

*Sinalizo, inclusive, para recente Decisão da “4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001”. Trago trecho do voto: “Assim é que se figura ilegal as autuações realizadas pelo Estado da Bahia com o objetivo de tributar fato gerador não previsto em lei, mas apenas em portaria, portanto lançamento fundamentado em norma infralegal”.*

*Voto, portanto, pela NULIDADE do presente Lançamento Fiscal, dando PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário apresentado.”*

E, para robustecer tal entendimento, acrescento razões de modificação da autuação, as questões esposadas pelo conselheiro Henrique Silva Oliveira, nos seus votos, tendo ido mais além em suas considerações métricas, pois o mesmo ultrapassou a preliminar de nulidade procedimental, votando no mérito a improcedência/nulidade da autuação (parte material), por entender que “*Não se vê elementos (e, com a devida vênia, os arquivos anexados na mídia ... são absolutamente inconclusivos, nada claros)*”, conforme o Acórdão CJF nº 0106-12/22-VD, que destaco questões de “*muitas incertezas da ação fiscal*”, no qual tem o mesmo procedimento para se encontrar o valor apurado na autuação, conforme discorreu o brilhantíssimo voto que reproduzo parte:

*(...)*

*O que há de novidade é o roteiro fiscal empreendido, valendo-se de permissivo inserido na Portaria atinente à auditoria de estoques, roteiro esse que insere uma desconcertante cadeia de presunções a partir de um fato que, muito bem pode-se admitir e nada se viu do acusador para afastar, ter decorrido de erro, ou de fenômenos físicos anormais.*

*Em primeiro lugar: não se assistiu ao exaurimento dos testes que a defesa forçou a acusação a proceder. Não se vê elementos (e, com a devida vênia, os arquivos anexados na mídia ... são absolutamente inconclusivos, nada claros, resumem-se à reprodução em XML da EFD e das NFE), de cotejo de outros registros realizados pelo Sujeito Passivo, para demonstração da omissão de entrada. Não se vê o debate da EFD retificadora, que ainda que não seja um vício a inquinar de nulidade a ação fiscal (como se explorou mais acima), na situação em tela, seria essencial para afastar as dúvidas levantadas pela Recorrente.*

*Ademais, o limiar entre espécies de presunções (hominis, relativas, e juris et de jure), por vezes é tênue. Inferências “matemáticas” como as que surgem das auditorias de estoque geralmente redundam em incerteza muito longe da Matemática. Certo é que uma inferência (apurou no LMC ganhos superiores ao permitido, logo omitiu entrada de mercadorias, que ingressaram desacobertas de nota fiscal, logo incide a solidariedade por ICMS-ST, que se infere não ter sido pago em operações antecedentes), não pode implicar a criação de um fato gerador novo, fora daqueles indicados no art. 2º da Lei nº 7.014/96 (se apura ganhos diários no LMC, em valor superior ao tolerado, então deve pagar ICMS sobre o valor das mercadorias decorrentes dos ganhos).*

*(...)*

*Há, repito, muita incerteza na ação fiscal.*

*(...)*

*De resto, a aplicação do art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, é novamente de hermenêutica desconcertante. Com efeito, como salientou a Recorrente, o dispositivo parece talhado para aplicação em fiscalizações de trânsito. No caso em tela, a Recorrente não foi apanhada com mercadoria qualquer, exótica, destinada à comercialização, e desacompanhada de documentação fiscal exigível. Ora, o que se tem em combustível em um... posto de combustíveis? Não há prova de que o ganho registrado no LMC é mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Há outras possibilidades que deveriam ser testadas pela fiscalização.*

*(...)*

*O método regular até a data da lavratura do presente Auto é o “levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”. A inovação do fiscal autuante deve ser considerada ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais.*

*E nem se mencione o posicionamento do Ilustre Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no acórdão JJJ nº 0118-06/21: “A Portaria nº 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência”.*

*A aplicação da Portaria nº 445/1998, efetivamente acarreta um desconforto hermenêutico. É que o art. 7º comanda que não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato “omissão de entrada” e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que em casos dessa*

*natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento, portanto 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. Ocorre que as operações de saída da mercadoria combustível, operadas pela Recorrente, não são tributáveis.*

*Em outras palavras, os registros do LMC/1300, na EFD, são peças auxiliares à ação fiscal, que podem sinalizar (ou não) uma irregularidade, a ser criteriosamente verificada. Nesta hipótese, caberá, pois, uma análise específica de toda a sua escrita fiscal, notadamente seguindo outros roteiros de fiscalização, o que não ocorreu no presente Auto de Infração.*

*Se o Autuante se limita a utilizar o campo 10 do “Registro 1300”, sequer avançando para demais elementos probantes, e louva-se em oferecer a título de Informação Fiscal uma peça monográfica, erudita, mas genérica, que principia por uma preleção sobre o controle de estoques nas Ciências Contábeis, com a devida vênia, não gera a esta Relatoria convicção de que cuidou de examinar os argumentos defensivos para a hipótese dos autos.*

*Imperioso, portanto, invocar o princípio da verdade material, observando os estoques iniciais, as compras e vendas, assim como demais elementos probatórios, a exemplo da escrita contábil. Não se pode admitir que um único registro da sua EFD tenha o condão de presumir fato gerador, sem demais provas acessórias.*

*É factível admitir erros nas informações declaradas, assim como concluir que o LMC, sozinho, não permite a formação de um juízo de convencimento, como ocorreu no presente lançamento de ofício.*

*Impende fazer referência à decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, com a transcrição do seguinte trecho: “Assim é que se figura ilegal as autuações realizadas pelo Estado da Bahia com o objetivo de tributar fato gerador não previsto em lei, mas apenas em portaria, portanto lançamento fundamentado em norma infralegal”.*

*Em resumo: a verificação sinalizada no art. 4º (e, não no art. 2º) da Lei nº 7.014/96, c/c art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/1998 (em sua redação posterior à Portaria nº 159/2019), não pode ensejar validamente a conclusão de que todo ganho superior à margem tolerada (valores admitidos pela agência reguladora ou autoridade tributária, em auditoria de estoques), implique, sem maior esforço investigativo, a presunção de omissão de entrada, de solidariedade por tributo não recolhido em operações antecedentes (mormente quando a tributação deve-se encerrar, como no caso da venda de combustíveis derivados de petróleo, com a saída do estabelecimento industrial ou extrator), e seja havido como fato gerador do imposto. Inteligência do art. 7º da Portaria nº 445/1998.*

*Ante o exposto, voto pela NULIDADE do presente Lançamento Fiscal, dando PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário apresentado.*

Assinalo também uma incoerência na autuação, pois certeza não encontro nem nos autos, devido as informações muito complicadas para compreender como chegou aos cálculos do imposto e o contribuinte alude justamente esta questão, apontando diversas situações que foram posta em suas razões, em relação aos litros apurados pela fiscalização, pois o mesmo apontou como seria a contagem exata.

Observo também de que não se pode admitir que a Portaria nº 159/19, que só entra em vigor a partir da data da sua publicação, surtir efeitos sobre fatos anteriores a sua publicação. Esta questão foi bem exposta pelo relator fazendário Sr. Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JF nº 0118-06/21-VD, onde afirmou que a referida Portaria publicada em 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único, ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual, não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência.

Em decisão recente, mais precisamente, a sessão do dia 22/03/2023, há voto de outro PAF de mesma similaridade (Auto de Infração nº 2069230028207 – CORESFIL COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEL LTDA.) também do conselheiro Henrique Oliveira, onde o mesmo relata questões detalhadas do erro aplicado no procedimento para se apurar o referido imposto referente aos combustíveis, no qual compartilho por entender que o contribuinte trouxe justamente estas questões em suas razões de recurso e, peço licença para transcrever alguns trechos pertinentes para meu entendimento e esclarecimento:

#### **VOTO VENCIDO**

*Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99).*



(...)

*Em relação à pecha de nulidade do lançamento por ofensa ao princípio da legalidade, do contraditório e da ampla defesa, sendo impossível utilizar-se o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 como caracterizador do fato gerador, sendo vedada sua aplicação retroativa, penso que **assiste razão ao Recorrente**. Reporto-me aos votos que tenho proferido em julgamentos deste Conselho (a exemplo do que constou no Acórdão CJF nº 0180-12/22-VD, j. em 13/06/2022, em que fiquei vencido).*

*Voto pela **nulidade do lançamento** (e não pela “improcedência”) porque me parece que nas circunstâncias examinadas, não há elementos suficientes para gerar convicção, determinar com segurança, a ocorrência da infração (art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99).*

*Isto é, não há certeza, a partir dos elementos coligidos, e pela técnica empreendida, de que a Recorrente omitiu entrada de mercadoria. Como também não há certeza de que a Recorrente declarou todas as entradas. E, na incerteza, deve-se favorecer a liberdade, cabendo à Fiscalização refazer a Ação Fiscal, se ainda houver tempo, por outras técnicas que gerem maior convicção.*

*Quero com isso desde logo afastar a ideia de que este voto decidiu “questão preliminar” (art. 154, parágrafo único do RPAF/99). Decidiu-se o mérito, questão principal, isto é, a higidez do motivo do Ato Administrativo de lançamento. Conter o ato administrativo de lançamento todos os seus elementos é **MÉRITO**. Determinar a matéria tributável é o objeto do ato administrativo de lançamento (art. 142 do CTN), portanto integra o seu **MÉRITO**. Aferir a matéria tributável **com segurança** é um mandamento da legislação baiana (art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99), portanto é **MÉRITO**, com a respeitosa licença de entendimentos contrários.*

*Esclareço.*

*Como muitas vezes agitado ao longo dos debates processuais, o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) não é novidade alguma. A sua origem regulatória (em disposições do antigo DNC - Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992 -, antecessor da ANP); a absorção da sua escrituração pela legislação do ICMS como obrigação tributária acessória (Convênio ICMS 57, de 28/06/1995); a sua inclusão entre os campos da EFD ICMS/IPI, nada disso é novidade.*

*Do mesmo modo, auditar e lançar o ICMS por inconsistências do LMC não é uma novidade no âmbito da SEFAZ/BA. Muitos lançamentos foram mantidos, e muitos foram desconstituídos.*

*Constato lançamentos referentes aos exercícios de 2005 e 2006, que mereceram deste Conselho o seguinte julgamento (Acórdão CJF nº 0100-12/10, j. em 06/04/2010):*

(...)

*Mais recentemente, esta Câmara proferiu dois Acórdãos unânimes:*

*Acórdão CJF nº 0309-12/20, j. em 04/11/2020:*

(...)

*Acórdão CJF nº 0033-12/20, j. em 12/02/2020:*

(...)

*Deste último, aliás, peço licença para transcrever o voto condutor, acolhido à unanimidade, da lavra do insigne Conselheiro Ildemar José Landin:*

### **VOTO**

*Trata-se de Recurso de Ofício de Auto de Infração julgado nulo em Primeira Instância, a partir de lançamento decorrente de falta de recolhimento de ICMS de operações não escrituradas em livros fiscais próprios, em que, resumidamente, os argumentos do Relator em prol da nulidade, são os seguintes:*

*Que os valores de ICMS exigidos na autuação, foram calculados na planilha cujo título é **VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA**, fls. 22, 22-v a 29, 29-v, teve como base os valores extraídos, segundo informa o autuante, da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte; Importante registrar, que estes cálculos foram efetuados diariamente, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do combustível no dia, abrangendo apenas os dias quando foram detectados os ganhos.*

*O autuante destaca na informação fiscal, fl. 128, que razão entre os ganhos ou perdas e o volume disponível em estoque (registro 1300, campo VOL\_DISP, da EFD) for superior a 0,6% (seis décimos por cento), esses ganhos e perdas precisam ser devidamente justificados no campo 13 do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, item VII, 13, “f”, da Portaria NDC nº 26, de 13 de novembro de 1992.”*

*Contudo, afirma que não teve oportunidade de examinar se houve ou não justificativas plausíveis para a ocorrência desses valores de ganhos e perdas em virtude da não apresentação do LMC pelo contribuinte, apesar de intimado a fazê-lo.*

*Aqui já se denota uma incongruência do lançamento - o autuante afirma que sequer teve acesso ao LMC para verificar se houve justificativas das alterações, sendo que nem mesmo há no demonstrativo, estoque*

inicial e final para comparações.

*É visível que foi feita uma auditoria de estoques, sem os elementos indispensáveis para sua consecução, e a própria descrição da infração sequer se reporta a uma presunção legal de omissão de saídas pela constatação de omissão de entradas.*

*As ditas “operações não escrituradas nos livros fiscais próprios” pressupõem a existência de documentos sem a devida escrituração, e não consta no processo quaisquer provas de documentos relativos a operações não escrituradas, o que já se constitui em erro formal insanável neste processo. Continua o Relator a quo:*

*O demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS de forma diária, com vencimento também diário. O RPAF/99 no § 2º do art. 39 prevê que: “Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado”. Portanto o RPAF na lavratura do auto de infração, autoriza apenas duas formas de lançamento: mensal ou no último mês do período fiscalizado.*

*No auto de infração em lide, o autuante não apresenta prova que sustente o fato base, posto que apesar de constatada a ocorrência dos ganhos de combustível, de não ter sido apresentado o LMC pela autuada, justificando tais ocorrências, a entrada no estabelecimento de mercadorias sem documento fiscal, que seria o fato presumido, está baseada em suposições e não em fatos que comprovadamente tenham ocorrido. Para o deslinde da questão, interessa sobremaneira estabelecer a verdade material, que se fundamenta na existência de provas.*

*Os valores computados como entradas de mercadorias, calculados nos levantamentos, foram assim considerados, diante da justificativa elaborada pelo autuante para explicar a existência de registros na EFD do contribuinte, relativo aos ganhos excessivos os quais denominou de “ganhos estapafúrdios”, que por não encontrar explicações na ocorrência de fatos naturais, atribuiu estes ganhos a interferências de natureza humana na produção de adulterações, fraudes e outros.*

*De fato, de uma simples observância do demonstrativo à fl. 01 do auto, nota-se que os lançamentos são diários 08/12, 10/12, 13/12, etc., em situação atípica, inusitada, e frontalmente contrária à legislação tributária, fato este, que fosse apenas o único como irregular, já implicaria em nulidade formal.*

*Da análise das peças do processo, é incontestável que não foi cumprido o procedimento do roteiro de estoques, conforme as regras estabelecidas; a descrição da infração não condiz com o roteiro apresentado no demonstrativo (roteiro de estoques que não contém sequer os dados essenciais para o cálculo), o que implica em múltiplas causas de NULIDADE tanto formal quanto material.*

*Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.*

*O que há de novidade é o roteiro fiscal empreendido, valendo-se de permissivo inserido na Portaria atinente à auditoria de estoques, roteiro esse que insere uma desconcertante cadeia de presunções a partir de um fato que, muito bem pode-se admitir e nada se viu do acusador para afastar, ter decorrido de erro, ou de fenômenos físicos anormais.*

*Em primeiro lugar: não se assistiu ao exaurimento dos testes que a defesa forçou a acusação a proceder. Não se vê elementos de cotejo de outros registros realizados pelo Sujeito Passivo, para demonstração da omissão de entrada.*

*Ademais, o limiar entre espécies de presunções (hominis, relativas, e juris et de jure), e entre essas e a criação de “ficções jurídicas” abomináveis, por ferir a natureza das coisas, é por vezes muito tênue.*

*Inferências “matemáticas” como as que surgem das auditorias de estoque geralmente redundam em incerteza muito longe da Matemática, com cálculos diversos realizados pelos mesmos calculistas.*

*Certo é que uma inferência (apurou no LMC ganhos superiores ao permitido; logo omitiu entrada de mercadorias, que ingressaram desacobertas de nota fiscal; logo incide o dever de antecipar o ICMS nas operações próprias subsequentes) **não pode validamente implicar a criação de um fato gerador novo**, fora daqueles indicados no art. 2º da Lei nº 7.014/96 (se apura ganhos diários no LMC, em valor superior ao tolerado, então deve pagar ICMS sobre o valor das mercadorias decorrentes dos ganhos).*

*(...)*

*A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido/responsabilidade própria. Em verdade, o que se constata é que o lançamento ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época e que o método aplicado, apesar de ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.*

*(...)*

*A ação fiscal não dá conta de ter examinado o LMC físico.*

*(...)*

*Ocorre que as operações de saída da mercadoria combustível, operadas pela Recorrente, não são, em princípio, tributáveis. Já ingressam no estabelecimento com tributação encerrada, pois são tributadas nas refinarias. É pouco crível, e depende de investigação mais robusta, que os combustíveis saiam das refinarias sem tributação - e é, certamente, inverossímil que o Recorrente esteja a adquirir mercadoria oriunda de refino irregular, ou importada irregularmente.*

*Em outras palavras, os registros do LMC/1300, na EFD, são peças auxiliares à ação fiscal, que podem sinalizar (ou não) uma irregularidade, a ser **critériosamente verificada**. Nesta hipótese, caberá, pois, uma análise específica de toda a sua escrita fiscal, notadamente seguindo outros roteiros de fiscalização, o que não ocorreu no presente Auto de Infração.*

*Se o Autuante se limita a utilizar o campo 10 do “Registro 1300”, sequer avançando para demais elementos probantes, com a devida vênia, não gera a esta Relatoria convicção na sustentação da autuação.*

*Imperioso, portanto, invocar o princípio da verdade material, observando os estoques iniciais, as compras e vendas, assim como demais elementos probatórios, a exemplo da escrita contábil. Não se pode admitir que um único registro da sua EFD tenha o condão de presumir fato gerador, sem demais provas acessórias.*

*É factível admitir erros nas informações declaradas, assim como concluir que o LMC, sozinho, não permite a formação de um juízo de convencimento, como ocorreu no presente lançamento de ofício.*

*(...)*

*Em resumo: a verificação, sinalizada no art. 4º (e, não no art. 2º) da Lei nº 7.014/96, c/c art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/1998 (em sua redação posterior à Portaria nº 159/2019) não pode ensejar validamente a conclusão de que todo ganho superior à margem tolerada (valores admitidos pela agência reguladora ou autoridade tributária, em auditoria de estoques) implique “declaração de ganho diário no registro 1300 da EFD”, e “confissão de entrada de mercadoria sem nota”, e a presunção de omissão de entrada, e consequentemente o dever de antecipar o ICMS-ST próprio nas operações subsequentes (mormente quando a tributação deve-se encerrar, como no caso da venda de combustíveis derivados de petróleo, com a saída do estabelecimento industrial ou extrator), e seja havido como fato gerador do imposto. Inteligência do art. 7º da Portaria nº 445/1998.*

*Acolho, enfim, o Recurso Voluntário, e julgo nulo o lançamento consubstanciado nas Infrações 01 e 02.*

*Insisto que a arguição de nulidade é mérito. Não há preliminar, se o que se aprecia é um elemento do ato administrativo de lançamento (o seu objeto, consoante o art. 142 do CTN, e que nos termos do art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF deve ser evidenciado com segurança, sob pena de nulidade).*

*Ante o exposto, voto pela NULIDADE do Lançamento Fiscal, em relação às Infrações 01 e 02, dando PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário.*

Para corroborar com meu entendimento exposto e recorrente nesta CJF, consta outros Acórdãos de mesma similaridade, conforme os nºs: 0125-12/22-VD, 0157-12/22-VD, 0179-12/22-VD, 0180-12/22-VD, 0199-12/22-VD, 0232-12/22-VD, 0101-12/22-VD e 0106-12/22-VD.

Quanto a afirmação de que a multa é ilegal e confiscatória para as infrações vinculadas ao imposto (Infração 1), vejo que a alegação fica prejudicada devido ter aceitado a nulidade por entender que a admissão de que a Portaria nº 159/19, poderia surtir efeitos sobre fatos anteriores a sua publicação, não posso concordar, pois vejo também que a referida Portaria publicada em 24/10/2019, onde acrescentou o parágrafo único, ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual, não pode retroagir os seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência.

Para o pedido ser ilegal e confiscatória em relação à multa com resultado do descumprimento de obrigação acessória, mantenho, pois, este colegiado de piso não tem mais competência para verificação de cancelamento ou mesmo redução da mesma, em vista de inconstitucionalidades, segundo vedação disposta no art. 167 do RPAF-BA. Portanto, mantenho as infrações 2, 3 e 4, por entender que a falta de escrituração das notas poderia causar cobrança de algum imposto a ser apurado ou não.

Assim, diante dos votos de preliminar de nulidade e das questões de mérito apresentadas, no qual concordo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado no sentido de tornar a infração 1 INSUBSISTENTE, tornando o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no qual mantenho as imputações 2, 3 e 4, por entender que são infrações de multas por descumprimento de obrigação acessória.



## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0083/20-8, lavrado contra **GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 25.108,70**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 658,83**, prevista no inciso IX da mesma Lei e Artigo, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Marcelo Mattedi e Silva, Rafael Benjamin Tomé Arruty e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de janeiro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

IGOR LUCAS GOUVEIA BATISTA – VOTO DISCORDANTE

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS