

A. I. Nº - 269138.0137/19-7
AUTUADO - MICRO POSTO RIO VERMELHO LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 29/01/2024

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0004-02/24-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS DE 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 Bahia (1,8387%), em vários meses nos anos 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. Afastados os pedidos de diligência e perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 15/12/2019, exige ICMS no valor histórico de R\$ 287.120,06, em decorrência da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (04.07.01). Período: dezembro de 2017 e 2018. Enquadramento legal: Artigos 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96; e Art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98. Multa de 100%: Art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96.

O advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls. 19 a 50). Inicialmente descreve os **fatos da autuação**:

DOS FATOS

Diz cumprir com suas obrigações tributárias, mas foi surpreendido pela fiscalização que resultou na lavratura do AI, pois nunca cometeu infração às normas tributárias e fiscais na sua atividade econômica principal (comércio varejista de combustível), sujeita à substituição tributária, nos termos do art. 289 do RICMS, sendo o tributo recolhido por antecipação pelo fabricante ou importador nos termos do Convênio ICMS 110/07.

Fala que a fiscalização analisou o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC existente na Escrituração Fiscal Digital - EFD, apurando que, em determinados dias, houve sobra de combustível, na medida em que o valor escriturado era inferior ao volume de combustível medido nos tanques de gasolina, mas o fiscal não se atentou que em todos os dias posteriores ou anteriores ao dia em que houve a sobra de combustíveis, faltou o produto, ou seja, o volume escriturado era maior que o volume encontrado nos tanques, após a medição diária e tal fato já

faz cair por terra a presunção de omissão de entrada.

Sustenta que nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica e os livros contábeis.

O autuado alegou três nulidades: **a)** Em relação à violação ao princípio da legalidade e da busca da verdade material, inocorrência do fato punível; **b)** Quanto à ausência de elementos seguros acerca da suposta infração, sendo que a EFD contém informações equivocadas e já ratificadas, pois sustentou que através da comprovação serem visíveis os erros de medição, a sobra e a falta em dias subsequentes; e **c)** Para o princípio da legalidade e do dever do fisco de provar a ocorrência de infração.

DAS PRELIMINARES

a) DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL – DA INOCORRÊNCIA DO FATO PUNÍVEL

Suscita nulidade por violação ao citado princípio, pois o Auto de Infração se limita às determinações legais que condicionam sua legitimidade à forma, prazo, ocorrência no tempo, validade, eficácia e matéria, tudo em consagração do princípio da legalidade, constitucionalmente expresso no art. 150, I da CF.

Assinala que a impugnante está sendo cobrada para pagar tributo sobre a presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem a perquirição da busca da verdade real e material dos fatos.

Nesse sentido, reproduz o art. 2º do RPAF e ementa de decisão do 1º Conselho dos Contribuintes da Receita Federal, pela sua 3ª Câmara (Processo nº 13822.000097/95-72 Recurso nº 116.868).

Repisa que no curso da ação fiscal o Auditor Fiscal não o perquiriu para buscar a verdade material, nem sequer colheu no próprio sistema de dados da SEFAZ/BA a prova de que houve o recolhimento do tributo devido.

Diz que ao tomar ciência da autuação conferiu o seu LMC físico e apurou existir, na maioria das situações, divergências entre os dados que o Auditor Fiscal teve acesso (EFD) e aqueles escriturados nos livros físicos. Apurou que nas datas em que o Auditor Fiscal aponta suposta entrada de mercadoria sem nota fiscal (sobra de combustíveis), percebeu divergências com as informações reais registradas nos livros fiscais físicos do contribuinte, razão pela qual, junta, em separado, o documento do LMC relativo a todos os dias em que o Auditor Fiscal apurou e listou sobras no AI, para se vislumbrar a divergência de informações, conforme exemplifica:

- No dia 26/01/2017 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, que houve sobra de 4.942,093 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a falta de 57,91 litros.
- No dia 23/06/2018 a informação contida na EFD apontava sobra de 220,77 litros de Gasolina Comum, porém o LMC retificado aponta sobra de 120,77 litros, dentro do parâmetro legal.
- No dia 07/07/2017 a informação contida na EFD apontava sobra de 9.924,59 litros de gasolina aditivada, porém **o LMC retificado aponta falta de 75,41 litros.**
- No dia 28/05/2018 a informação contida na EFD apontava sobra de 325,59 litros de gasolina aditivada, porém **o LMC retificado aponta sobra de 26,27 litros,** dentro do parâmetro legal.
- No dia 02/08/2017 a informação contida na EFD apontava sobra de 4.963,23 litros de etanol comum, porém **o LMC retificado aponta falta de 36,76 litros.**
- No dia 29/12/2018 a informação contida na EFD apontava sobra de 4.413,65 litros de etanol comum, porém **o LMC retificado aponta falta de 21,35 litros.**

Salienta que a autuação se baseia em informações divergentes, obtidas exclusivamente através de registros digitais, sem se perquirir através da solicitação dos livros físicos e demais elementos

probatórios a efetiva ocorrência da infração tributária, já que não solicitou apresentação de informações ou esclarecimentos, nem tampouco efetuou a análise das notas fiscais de compra e de das vendas efetuadas.

Afirma que se fosse perquirido a **divergência seria esclarecida e não haveria omissão de entrada. Informa 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.

Assinala que se o mesmo procedimento tivesse sido adotado pelo Fiscal autuante, com o espírito da busca da verdade real que deve orientar a sua ação fiscalizatória, verificar-se-ia a incorreta escrituração das entradas pelo contribuinte e furtaria o constrangimento imposto de ter que se sujeitar a defesa em um procedimento administrativo fiscal. O contribuinte poderia ter apresentado tanto as notas fiscais de entrada, quanto os livros contábeis, onde o Fiscal constataria a inexistência de entrada de combustível desacompanhado de nota fiscal, pois evidente o erro de medição, ao se apurar sobra em um dia e falta no dia subsequente ou anterior. Tal omissão do Auditor Fiscal, que em situação semelhante garantiu à contribuinte a apresentação do LMC, denota evidente violação à ampla defesa, em confronto com o art. 2º do RPAF, e enseja nulidade do auto de infração.

Solicita que o PAF seja convertido em diligência para que o Auditor Fiscal analise o caso com base na escrita fiscal do contribuinte, em confronto com as NF de entrada e o LMC, pois não há como se admitir auto de infração lavrado com base em informações equivocadas, sendo que as corretas se encontram devidamente escrituradas nos livros físicos do contribuinte.

Diz que ambos os autos de infração, então, devem ser declarados nulos, para que o Auditor Fiscal possa iniciar nova fiscalização e, se for o caso, lavrar novo auto de infração, considerando, inclusive, além da sobra, a falta de combustível em dias subsequentes ou anteriores, sendo que somente tal providência irá contemplar a verdade material, bem como possibilitar o exercício da ampla defesa.

Salienta que eventual equívoco na apresentação de informações digitais não conduz à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal, mormente pela existência de LMC retificado e impresso à época.

Pede o reconhecimento da nulidade apontada, porque a autuação decorre de análise de informações equivocadas e, também, porque viola a ampla defesa (art. 18, II do RPAF), já que não ter houve intimação para apresentação e elementos que pudessem elidir a infração imputada:

b) NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS SEGUROS ACERCA DA SUPOSTA INFRAÇÃO. EFD COM INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS E JÁ RATIFICADAS. VISÍVEIS ERROS DE MEDIÇÃO. SOBRA E A FALTA EM DIAS SUBSEQUENTES.

Após reproduzir o art. 4º, § 4º, IV e art. 18, IV, “a” do RPAF, sustenta ter comprovado que a autuação foi baseada em informações equivocadas e esse fato já torna nulo o auto de infração, na medida em que se perdeu a segurança na própria existência da infração, já que a simples intimação para que o contribuinte apresentasse os LMC’s (livros físicos) evitaria a nulidade apontada, sendo latente que o Auditor Fiscal ao vislumbrar, em determinado dia, sobra de combustível (já com dedução de coeficiente de dilatação e perdas) entendeu que tal valor era referente a entrada de combustível no tanque, desacompanhado de nota fiscal.

Assevera que o Autuante, quando apresentou manifestação no Auto de Infração nº 269138.0011/18-5, (acórdão anexo) entendeu que a infração de omissão de entrada poderia ser descaracterizada se fosse evidenciada falta de combustível no dia seguinte à apuração de sobra. Admitiu que, caso houvesse ganhos e perdas sucessivos, haveria a caracterização de erro de medição, que é o caso do presente auto de infração.

Repete que anexou documentos de todos os dias em que o Auditor Fiscal apontou sobra de

combustível considerada omissão de entrada, mas que foi efetivo erro de medição a justificar a sobra, conforme os dados do dia anterior e/ou posterior, também juntados.

Diz que a autoridade fazendária tem em mãos todas as informações diárias, podendo constatar a sobra em um dia e a falta no outro dia. Rememora que a maioria dos dias apontados pelo Auditor Fiscal não constam a sobra de combustível, pois houve a retificação do LMC. A documentação anexada é separada e destaca os dias em que o LMC é divergente daqueles em que coincide com o LMC analisado pelo Fisco.

Fala que para demonstrar o erro de medição e a existência de falta de combustível no dia posterior, necessário relaciona outros exemplos, reiterando que a documentação comprobatória de todos os dias elencados pelo Fiscal encontra-se anexada à presente defesa:

- No dia 24/02/2017 o auditor apontou uma sobra de 4.837,75 litros de gasolina comum. Reduzindo-se o limite de perda e dilatação, o Fiscal entendeu que houve omissão de entrada de 4.686,62 litros. Não atentou, porém, que a medição do dia posterior, 25/02/2017, indicou a falta de 4.975,46 litros de gasolina comum. Se tivesse havido a entrada de combustível no tanque, desacompanhado de documento fiscal, não se veria uma falta do produto no dia posterior.
- No dia 13/09/2018 o auditor apontou uma sobra de 92,91 litros de gasolina comum. Reduzindo-se o limite de perda e dilatação, o Fiscal entendeu que houve omissão de entrada de 19,23 litros. Não atentou, porém, que a medição do dia posterior, 14/09/2018, indicou a falta de 81,27 litros de gasolina comum.
- Em relação à gasolina aditivada, o Auto de Infração indicou que no dia 24/02/2017 havia uma sobra de 4.917,20 litros, tendo o Fiscal considerado que 4.762,34 litros foram desacompanhados de documento fiscal, porém não atentou que no dia 25/02/2017 o LMC apontou a falta de 5.004,35 litros de gasolina aditivada.
- No dia 11/01/2018 o auditor indicou sobra de 232,23 litros de gasolina aditivada (considerou-se, para a infração, 37,89 litros de sobra), não tendo o fiscal percebido que no dia subsequente, ou seja, 12/01/2018, houve a informação de falta de 253,72 litros de combustível.
- No dia 28/05/2017 o auditor indicou sobra de 157,71 litros de etanol (considerou-se, para a infração, 50,88 litros de sobra), não tendo o fiscal percebido que no dia posterior, ou seja, 29/05/2017, houve a informação de falta de 143,33 litros de combustível.
- No dia 16/03/2018 o auditor indicou sobra de 199,72 litros etanol comum (considerou-se, para a infração, 62,82 litros de sobra), não tendo o fiscal percebido que no dia subsequente, ou seja, 17/03/2018, houve a informação de falta de 127,06 litros de combustível.

Acosta os 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, o que se comprova que em todos os dias onde se apontou eventual sobra de combustíveis houve, no dia anterior ou no dia subsequente, a falta do produto nos tanques, após a medição física. Salienta 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 sido constatada se houvesse a perquirição da verdade real dos fatos, conforme orienta o RPAF.

Alerta que nunca haverá identidade entre ganho e perda, pois há que se considerar existência de coeficiente de dilatação e perdas comuns do combustível. No caso concreto, os ganhos e perdas são deveras próximos, a comprovar a existência de erros de medição. Complementa que a documentação acostada, bem como a cópia integral digital dos LMC's outrora retificados de todo o período e englobando todos os combustíveis 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, que é anexado de forma física e, também, em mídia magnética.** Disse que tais relatórios indicam que sem que houve suposto ganho acima do limite legal houve, no dia seguinte ou anterior, a correspondente falta do combustível, a indicar a existência de erro da medição de determinado dia. 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.

Afirma que sempre adquire combustíveis de grandes DISTRIBUIDORAS (LARCO, IPIRANGA...), sendo impossível fazer a aquisição sem nota fiscal. Além disso, o sistema somente libera abastecimento de veículo com a entrada no tanque de combustível com a nota fiscal declarada.

Assinala que a autuação conduz à insegurança da acusação fiscal, a ensejar a nulidade do auto de infração, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF. Colaciona trecho de Acórdão JF nº 0160-02/19 e indicou de mesma situação os Acórdãos JF Nºs 0186-02/19 e 0159-02/19.

Pede seja declarada a nulidade do AI 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 grave 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.

Volta a reproduzir o art. 2º do RPAF para dizer que a infração capitulada deve ser rechaçada vez que viola esses princípios, pois decorrente de equívocos existentes na escrita fiscal da empresa, ocasionando o suposto cometimento de infração.

Entende que os referidos equívocos contábeis teriam sido “capturados” pelo Preposto Fiscal, a ponto de serem suficientes para que a fiscalização desconsiderasse a escrita fiscal e entender o cometimento da infração, imputando débito de valor astronômico, sendo que nunca praticou qualquer ato que violasse a legislação tributária estadual.

Alega que a escrita fiscal da Impugnante é meio e prova para atestar o cumprimento das obrigações principais e acessórias a que está obrigada, estando presente a comprovação do não cometimento das infrações apontadas. Repete que a fiscalização sequer intimou o contribuinte para apresentação de cópias das Notas Fiscais ou buscou através dos sistemas eletrônicos da SEFAZ conferir 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, pois ausente de elementos necessários para elidir a pretensão punitiva.

Nota que tem se tornado comum a lavratura de AI no final do exercício sem observância dos critérios que habitualmente são seguidos pelos Auditores Fiscais da SEFAZ/BA. No caso em questão, o auto de infração foi lavrado em dezembro de 2019, sem que fosse sequer oportunizado ao contribuinte prazo para apresentação de documentos e informações contábeis capazes de elidir a presunção, sendo que a falta de oportunização de prazo para apresentação de informações e documentos configura absoluto cerceamento de defesa. E o cerceamento de defesa constitui um vício insanável.

Sustenta que a fiscalização deve apontar de forma clara e precisa a irregularidade que pretende imputar ao contribuinte, incumbindo-lhe o dever de provar a real ocorrência dos fatos tipificados como infrações à legislação tributária, sendo um dever decorrente do princípio da legalidade, de acordo com o qual o fato tipificado como infração deverá estar expressamente previsto em lei anterior que assim o descreva.

Fala que o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) de São Paulo tem anulado processos que violam preceitos constitucionais, conforme reprodução de excerto de decisão. Nesse sentido, também

reproduz doutrina do professor Alberto Xavier e artigo 28, § 4º do REPAF. Seguindo, afirma caber ao fisco o ônus da prova do que acusa no AI.

Ressalta que a análise isolada do arquivo magnético não constitui elemento suficiente para provar o cometimento das infrações imputadas ao contribuinte, desconsiderando informações constantes na escrita fiscal da Impugnante, no qual cabia a fiscalização investigar e apurar a verdade dos fatos, e, se fosse o caso, provada a infração e o infrator, aí sim se aplicar a penalidade cabível, prevista em lei, em obediência aos princípios da legalidade e da verdade material, sob pena de nulidade do ato praticado.

Acrescenta equívoco da 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) e que a simples análise dos livros (que seguem, em mídia digital, em sua integralidade), diga-se de passagem, sequer foram solicitados pelo ilustre Auditor Fiscal durante sua fiscalização, restando, por conseguinte, descabida e improcedente a autuação.

Afirma que não existe nos elementos apresentados pela fiscalização qualquer prova da utilização ou entrada de bens no estabelecimento da autuada além daqueles devidamente comprovados pela sua escrita contábil, pelo que, totalmente incabível a aplicação da multa tipificada no art. 42 da Lei nº 7.014/96. Frisa que por determinação expressa do CTN, a legislação tributária que comine infrações se interpreta de maneira favorável ao acusado, razão pela qual suscita a nulidade do AI.

III – DO DIREITO

No mérito, alega que um simples levantamento quantitativo do estoque ou a verificação das Notas Fiscais de Entrada demonstraria não haver falhas no estoque, pois, encontra-se devidamente escriturado e que à Escrituração Fiscal Digital - EFD, instituído pelo Convênio ICMS 143/06, obriga o fornecimento de informações contábeis por meio do referido sistema, dentre elas as relativas ao seu estoque contábil. Explica que tais **informações transmitidas eletronicamente nem sempre correspondem à verdade 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.**

Diz que apresentou as informações contábeis através do EFD e, por entender existirem indícios de equívocos quanto ao estoque das mercadorias, o auditor fiscal lavrou a presente peça punitiva, sem, sequer, verificar os livros fiscais da empresa, elementos de prova na ação fiscal, entretanto, se fosse realizada em conformidade com o princípio da busca da verdade material, verificar-se-ia que as omissões apresentadas não ocorreram.

Nesse sentido, reproduz exceto de doutrina de Alberto Xavier, bem como ementa do Acórdão nº 5.510/99 do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, além das afirmações de Aurélio Pianga Seixas Filho (In: Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário; Editora Forense, pág. 47), de modo que não havendo dano, ao Erário, não se justifica a imputação de multa de 100%, nem tão pouco as supostas omissões a justificar a imputação pretendida.

DA RETIFICAÇÃO DOS REGISTROS MAGNÉTICOS FORNECIDOS.

Esclarece que à época da impressão dos livros e, portanto, antes do procedimento fiscal, a Impugnante promoveu a retificação dos arquivos magnéticos fornecidos inicialmente, conforme cópia, em via magnética, de todos os LMC's anexadas. “Junta, ainda, todos os dias apontados pelo Fiscal, com os respectivos dias anteriores e subsequentes, demonstrando a existência de ganhos e perdas sucessivos”.

Diz que os eventuais erros foram sanados antes do procedimento fiscalizatório, de modo que espera que não lhe seja imputada qualquer infração, pois, repisa, caso tivesse havido a consulta aos livros, o AI não seria lavrado. Aduz que não bastasse a informação de que o erro era meramente formal, não acarretando danos ao Erário a justificar a lavratura de Auto de Infração,

há comprovação de que os Livros Fiscais e Contábeis se encontravam devidamente escriturados, comprovando o devido recolhimento do tributo e a inocorrência de qualquer violação à legislação estadual.

Afirma que a correção da falha ocorreu após o início da ação fiscalizatória, mas, independente disso, deve o ilustre auditor, dentro da função orientadora que está adstrito, considerar a inexistência de danos ao Erário e não promover ao lançamento. Reitera que os livros fiscais foram impressos à época e contém informações corretas, acerca do quanto apurado, de modo que antes da lavratura da peça punitiva, o ilustre Auditor deveria realizar uma revisão fiscal no estabelecimento da Impugnante para que, em respeito à busca da verdade material, tivesse realmente verificado a ocorrência ou não da infração, dirimindo as dúvidas que por ventura tivesse.

Alegou quanto à **imprecisão da auditoria de estoque**. Disse que formulou demonstrativo comparativo das irregularidades apontadas pelo ilustre Auditor Fiscal, demonstrando as inconsistências constantes do levantamento realizado e que, as ditas omissões apontadas não encontram respaldo quando confrontadas com a escrita contábil da empresa, sofrendo estas de inúmeras incorreções, no qual evidencia-se que o extrato de medição de todo o período comprova a ausência de sobra de combustíveis, em patamar superior ao permitido. Requer a improcedência da autuação.

DO CANCELAMENTO DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Considerando a boa-fé do autuado, bem como da inexistência de dolo, fraude ou simulação e o devido recolhimento do tributo sem danos ao Erário, reque, em relação às infrações em há imputação de multa por descumprimento de obrigações acessórias, as benesses que a legislação lhe assegura.

DA REVISÃO FISCAL

Requer 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, conforme prever o art. 145 do RPAF, afim de demonstrar a inexistência da infração acusada, porque a autuação foi auferida sem que o ilustre Auditor analisasse a contabilidade da empresa de forma perfunctória, bem como 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. Também sustenta que foi desconsiderado os extratos de medições dos tanques de combustível, relativos ao período objeto da fiscalização. Aduz que 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.

Nesse sentido, pede que a fiscalização responda as questões:

- 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) Analisando 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?

Indica como sua assistente técnica, a Senhora Perpetua Maria Sena Gomes Sérgio, CRC 14093/0-0, podendo ser encontrada na Av. Tancredo Neves, 274, Centro Empresarial Iguatemi, Bloco A, 806, Caminho das Árvores, Salvador, Bahia, CEP 41.820-020.

NECESSIDADE DE APRECIÇÃO CONJUNTA. AUTO COM INFRAÇÃO PRINCIPAL E OUTRO AUTO COM INFRAÇÃO CONSEQUENTE.

Destaca que durante mesma ação fiscal foram lavados dois Ais:

Auto de Infração de nº 2691380137/19-7, com imputação da seguinte infração: “*falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”.

Auto de Infração de nº 2691380136/19-0, com imputação das seguintes infrações:

Infração 01, no valor de R\$ 61.852,72, trata de **suposta** “falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”:

Infração 02, no valor de R\$ 1.015,65, trata da “entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

Infração 03, no valor de R\$ 3.669,58, trata da “entrada no estabelecimento de mercadoria (s), não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal.

Infração 04, no valor de R\$ 5.228,67, trata da “entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal.

Informa que as infrações 2, 3 e 4 do **Auto de Infração de nº 2691380136/19-0** foram reconhecidas e pagas. A Infração 01, decorre da Infração 1 do **Auto de Infração de nº 2691380137/19-7**, razão pela qual entende que devem ser apreciados em conjunto, pois os argumentos são os mesmos, bem como as provas.

Reproduz o art. 40 do RPAF e conclui pedindo: a) cancelamento do AI, por reconhecimento da nulidade; b) retificação do AI para considerar o LMC físico, tendo em vista a divergência de informações para com a EFD; c) Improcedência do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal, fls. 497/498v. Quanto às **alegações de nulidade**, 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. De fato, é exatamente o exercício da ampla defesa que sustenta a apresentação do seu argumento de que a autuação está equivocada porque a EFD continha informações distantes da verdade dos fatos ocorridos por erro no seu registro.

Informa que seu LMC físico foi escriturado sem atender 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), não foram apresentadas provas idôneas e suficientes para sustentar as suas alegações. E esse ônus é da autuada somente.

Ressalta que as informações fornecidas pela EFD e utilizadas na autuação têm força probante robusta; são revestidas das formalidades legais e foram fornecidas pela própria autuada, que,

aliás, em momento algum antes da autuação manifestou o desejo de retificar os seus registros. Por isso, não há como desconsiderar as informações da EFD recepcionadas pela SEFAZ sem qualquer inconsistência. Muito menos desconsiderá-la em favor de livros que na sua escrituração não obedeceram às formalidades devidas.

Para as questões de mérito, ratifica as informações expostas nos parágrafos anteriores. Diz que o Impugnante alega que os ganhos objeto da autuação decorrem de erros de medição e que esse fato pode ser depreendido do próprio registro de ganhos e perdas. Ratifica sua afirmação em outro PAF de que “quando há um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”, porque ela foi tirada do contexto pelo Impugnante.

Frisa que a identidade entre “ganho” e “perda” é matematicamente possível porque 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. E obviamente, erros acontecem. 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). Como acreditar, então, que tenham 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.

Aduz que a autuada lembrou “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”. Mas, não houve uma única justificativa sequer registrada no seu LMC. Nem uma só. Nem uma única justificativa em qualquer dos exercícios fiscalizados - mesmo ela tendo “retificado” seus livros, não tomou nem ao menos esse cuidado.

Afirma que, resumindo, demonstrou que:

- 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.
- 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.
- 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 da autuada, em descumprimento das normas do setor e nos imensos volumes sugeridos ante as margens de erros aceitáveis no processo de medição.

Finaliza ratificando integralmente a autuação.

Na fl. 500, 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 gasolinas, 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 ($C=1,8387\% \times A$).

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 excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

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 nova manifestação (fls. 504/507), após reproduzir o art. 2º do RPAF, o Impugnante aporta aos autos relatório de todas as entradas de combustíveis do período autuado indicando o quantitativo e a respectiva Nota Fiscal de aquisição, para que a JJF possa constatar que o volume adquirido foi superior ao comercializado pelos bicos de combustíveis do estabelecimento autuado.

Ratifica que o que houve foi o equívoco de não enviar retificadora do LMC, que foi retificado e impresso antes da ação fiscal e a existência de erros de medição que ocasionaram ganhos e perdas sucessivos. Contudo, diz aportar o relatório de aferição do período fiscalizado.

Diz que, conforme a documentação constante neste processo, saíram das bombas, durante o período da fiscalização, as seguintes quantidades de combustíveis, conforme relatórios de medição:

Gasolina Comum	- 2.234.200,57 litros
Gasolina Aditivada	- 3.076.475,56 litros
Etanol	- 2.745.605,03 litros

Já as aquisições de combustíveis com notas fiscais no período da fiscalização, foram:

Gasolina Comum - 2.244.000,00 litros, com estoque inicial de 7.540,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 2.251.540,00 litros, superior ao comercializado.

Gasolina Aditivada - 3.088.000,00 litros, com estoque inicial de 4.414,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 3.092.414,00 litros, superior ao comercializado.

Etanol - 2.750.600,00 litros, com estoque inicial de 8.536,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 2.759.136,00 litros, superior ao comercializado.

Assinala que durante todo o período de fiscalização o relatório de Notas Fiscais de aquisição de combustíveis aponta relação de 24 folhas, com gasto total de R\$ 25.904.258,52 somente na compra dos produtos vendidos aos consumidores, nunca tendo o posto adquirido combustível desacompanhado de Nota Fiscal.

Então, pergunta: “Onde estaria eventual omissão de entrada de combustíveis se os relatórios de medição de SAÍDA das bombas, que é eletrônico, indica que a quantidade de combustível que saiu corresponde à quantidade de combustível comprado, que entrou no tanque com NOTA

FISCAL?”.

Informa que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, através de sua Quarta Câmara Cível, ao se deparar com Auto de infração similar, nos autos do Processo de nº 0005384-10.2005.8.05.0274, entendeu que, para a configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que aquisição e diversos documentos comprovando que vendeu menos do que adquiriu.

Ressalta que este Auto de Infração foi um dos primeiros que a COPEC veio a realizar integralmente pela EFD, sendo que, após a apresentação de defesa, os Auditores já passaram a desconsiderar dias em que havia ganhos e perdas.

Manifesta inexistência de omissão de entrada, pugna pela procedência da impugnação.

Em nova informação fiscal, fls. 615/638v, o Autuante rebate as razões defensivas, pontuando:

Sobre os supostos vícios de fundo do Procedimento Administrativo Fiscal.

A decadência do direito de lançar

Diz que no ICMS, o lançamento ocorre por homologação e a regra geral é contar a decadência a partir do fato gerador. Contudo, na autuação realizada, as infrações que tratam da falta de pagamento do ICMS se basearam no levantamento de omissões de entradas de mercadorias, o que evidencia a presença de dolo, pois, a autuada deliberadamente agiu para escamotear o surgimento do fato gerador do imposto devido. Dessa forma, mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral do art. 173, I do CTN, começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos.

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

A ampla defesa no procedimento de lançamento.

Reproduz excerto de doutrina de Ricardo Alexandre, no qual diz está dividido em duas fases: “*a) oficiosa, que se encerra com a notificação e b) a contenciosa, que pode ser instaurada com a impugnação por parte do sujeito passivo*” e sustenta ser na segunda fase que se verifica o contraditório (diferido).

Assim, assinala que a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do auto de infração ou notificação fiscal. Nessa fase, vige o princípio inquisitorial. Já a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado. É nessa fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 5º, LV da CF.

A ampla defesa na fase oficiosa.

Expressa que a revisão fiscal que antecedeu a autuação tem natureza inquisitorial e investigatória, não se aplicando os princípios do contraditório e da ampla defesa e, por isso, não havendo violação do art. 5º, LV da CF em decorrência da falta da “possibilidade de manifestação no curso das apurações” pela autuada, ainda que, no seu entender, seja “de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da retirada do auto de infração”.

A ampla defesa na fase contenciosa

Para Léo da Silva Alves, em “Prática de processo disciplinar” (2001), a ampla defesa “*é exercida mediante a segurança de três outros direitos a ela inerentes, que são: direito de informação,*

direito de manifestação e direito de ter suas razões consideradas”. No direito de informação, afirma que o autuado tem acesso integral a todos os elementos do processo devido à alegação de que a sua defesa é cerceada “quando não se possibilitou o acesso a todos os dados do cruzamento” ou porque os anexos ao auto de infração são “resumo que não retrata o que foi efetivamente concretizado”.

Explica que isso não é verdade, pois a autuação foi integralmente baseada no SPED Fiscal da autuada, a que ela tem completo acesso. E os anexos ao auto de infração são um resumo dos fatos por economicidade, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Fundamentação legal da autuação.

Salienta que a autuada alega que “somente poderia ter havido o enquadramento legal pretendido pelo Autuante até o dia 12/12/2019”, pois, nessa data o art. 23, § 6º, II, “b” da Lei nº 7.014/96 “foi revogado pela lei (sic) 14.183 de 2019, publicado (sic) no DOE do dia 13/12/2019”. Esse argumento não deve prosperar, pois na verdade a autuada confunde “revogação”, que não houve, com a “alteração” da redação do art. 23 da Lei nº 7.014/96. Reproduz como era a redação do art. 23, § 6º da Lei nº 7.014/96 e como passou a ficar a partir de 13/12/19, a redação passou a ser:

Assevera que o art. 23, § 6º da Lei nº 7.014/96 ou mesmo “*art. 23, § 6º, II, “b”, até 13/12/19, e art. 23, § 6º após 13/12/19, ambos da Lei nº 7.014/96*”. Mas, no auto de infração, essa pequena questão material não trouxe qualquer prejuízo à autuada, pois, ao fim e ao cabo, no auto de infração, o fundamento jurídico adotado corresponde à situação fática descrita na autuação e ao mesmo artigo e parágrafo.

Princípio da legalidade e da verdade material.

Frisa que o *caput* do art. 37 da CF, traz como norteador da Administração Pública o princípio da legalidade, que, de acordo com o magistério de José dos Santos Carvalho Filho, em seu “Manual de direito administrativo”, 27ª ed., dita que “toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei”. No Direito Tributário, esse princípio tem como consequência a obrigação do Fisco provar a ocorrência do fato gerador, sob pena de nulidade da autuação. Citou ainda Celso Antônio Bandeira De Mello, em seu “Curso de direito administrativo”, 28ª ed., o princípio da verdade material e José dos Santos Carvalho Filho.

Esclarece que, para a autuada, esse princípio da Administração Pública foi ignorado porque, no seu entender, “está sendo cobrada para pagar tributo sobre presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem perquirição da busca da verdade real”. Para ela, “não pode o agente fazendário presumir o cometimento de infrações baseado tão-somente em informações constante no arquivo magnético em detrimento da escrita fiscal da Impugnante”. Ela chega mesmo a afirmar que há “ausência de provas do cometimento das infrações imputadas pela fiscalização, flagrante a im procedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração”. Assim, em resumo, a autuada alega que sua escrituração fiscal digital (EFD) que subsidiou a autuação está errada e por isso os fatos descritos na autuação estão errados. Mais ainda, seus livros contábeis e seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) físico contém as informações corretas e ela os apresenta como prova da incorreção da EFD. Ela conclui que como a autuação utilizou apenas a EFD e deixando de examinar seus livros contábeis e LMC, não foram atendidos os princípios da legalidade e da verdade material na autuação.

Diz que fica evidente o equívoco do contribuinte: imaginar que seu LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD. Na verdade, não se pode utilizar uma parte da sua escrita fiscal e contábil para fazer prova contra outra parte dessa escrita. Essa prova deve ser feita com base nos elementos que fundamentaram a escrituração, sendo que, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Desse modo, não adianta apenas alegar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do auto de infração, que não correspondem aos registros do LMC”.

Explica que não quer dizer que a autuada não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados, mas caberia a autuada demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II do CPC. Por fim, afirma que não pode a autuada apresentar como argumento de defesa uma injustificada alegação de desleixo com a sua escrita fiscal. Em resumo, temos que:

- a) Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos.
- b) A prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital. O LMC não faz prova contra a EFD.
- c) O ônus da demonstração de sua EFD está errada é da autuada.
- d) A prova desses erros, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos”.

A retroatividade do parágrafo único, ao art. 10 da Portaria nº 445/98.

Reproduz o art. 10 da referida portaria para o caso dos postos revendedores de combustíveis, os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD.

Nota que, até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a SEFAZ-BA restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário. Alterou-se, assim, com o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, nesse caso específico, eles são feitos diariamente e não por exercício como a redação anterior Portaria nº 445/98 exigia, sendo que o art. 144, § 1º do CTN dita que: “§ 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”.

Acrescenta que, tratando a Portaria nº 445/98 do processo de levantamento de estoques a ser realizado pela fiscalização e trazendo a Portaria nº 159/19 novos procedimentos para a fiscalização, concluindo-se que deve ser seguido o art. 144, § 1º do CTN, aplicando-se parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 imediatamente e também aos fatos geradores já ocorridos.

Inexistência de presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização,

Destaca que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag Nº 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Assim, diz, o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação:

- (i) Premissa maior associada a resultados conhecidos: Todos os volumes de combustíveis se

dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor.

- (ii) Premissa menor: Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico.
- (iii) Dedução: Pode-se estabelecer com certeza absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado.

Discorre que estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite necessariamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível. Em suma, a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Conclui que:

- Na autuação, o prazo para contagem da decadência segue o disposto no art. 170, I do CTN, tanto para a obrigação principal (pelo dolo existente), quanto para a obrigação acessória (lançamento de ofício). Desse modo, não “suscita a decadência do direito de constituição do crédito, com relação aos supostos fatos geradores ocorridos (...) até a data anterior à intimação formal”.
- Devido à sua natureza inquisitorial e investigatória, não cabe a aplicação do contraditório e da ampla defesa na auditoria fiscal que levou à lavratura do auto de infração.
- A autuação foi baseada nos dados do SPED Fiscal e esses estão disponíveis à autuada. Não houve, portanto, cerceamento à ampla defesa.
- Os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores. Desse modo, não há que se falar em prejuízo à ampla defesa.
- Não houve a revogação do dispositivo legal indicado no auto de infração, mas a sua mera alteração. A simples leitura do art. 23, § 6º da Lei nº 7.014/96 torna óbvio esse fato.
- Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos. A prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital. O LMC não faz prova contra a EFD. O ônus da demonstração de sua EFD está errado é da autuada. A prova desses erros, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos”.
- Por ser norma procedimental, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98.
- O parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 não traz qualquer “presunção”, antes impõe um limite para os ganhos anotados que é uma “dedução” feita a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis informadas na legislação do setor.

A correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou na autuação.

O controle dos estoques nas Ciências Contábeis.

Informa que os estoques se referem às mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico. E, hoje, diferentemente da Era Mercantilista,

quando “bastava o levantamento dos estoques em termos físicos”, a análise e classificação dos estoques são muito mais complexas (MARTINS, Eliseu. “Contabilidade de custos”. 10ª Ed.).

Diante dessa complexidade, a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerandos, ela foi publicada para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”. Isso posto, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

O inventário dos estoques.

Um desses conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis é o inventário. Como ensina José Carlos Marion, “*inventário, no sentido restrito, refere-se ao processo de verificação das existências dos estoques; portanto, faz parte do Controle de Estoque. Dessa forma, a verificação e a contagem física do bem, in loco, caracterizam o inventário*” (MARION, José Carlos. “Contabilidade empresarial”. 18ª Ed.).

Ressalta que o inventário trata da contagem física e *in loco* das mercadorias. Então, quando a Portaria nº 445/98, no *caput* do seu art. 1º, dispõe que o levantamento quantitativo de estoques se trata de “*conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período*”, sabemos que o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem e *in loco*, uma no início e outra no final do período analisado.

Desse modo, tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF). Matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ($EF = EI + E - S$), mas, se EF for maior ($EF > EI + E - S$), houve omissão de entradas, e se EF for menor ($EF < EI + E - S$), houve omissão de saídas.

Já o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários e, apesar de essa ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo mais curto entre os inventários.

O período de realização dos inventários.

Sustenta que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com frequências diferentes. Por exemplo, no caso das empresas mercantis, por obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa (art. 225, *caput*, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012 – RICMS/12), levantado ao fim de cada período de apuração (art. 276, *caput*, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto Federal nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), o que, no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, deve ser feito trimestralmente ou anualmente, e, no caso da pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, no término do ano-calendário.

O controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores.

Assinala que os postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas.

Salienta que os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração

Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos:

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

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

Além disso, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “F”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Em suma, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%.

Explica que na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis e têm os seguintes campos:

- 01 – REG, texto fixo contendo “1300”;
- 02 – COD_ITEM, código do produto, constante do registro 0200;
- 03 – DT_FECH, data do fechamento da movimentação;
- 04 – ESTQ_ABERT, estoque no início do dia, em litros;
- 05 – VOL_ENTR, volume recebido no dia (em litros);
- 06 – VOL_DISP, volume disponível (04 + 05), em litros;
- 07 – VOL_SAIDAS, volume total das saídas, em litros;
- 08 – ESTQ_ESCR, estoque escritural (06 – 07), litros;
- 09 – VAL_AJ_PERDA, valor da perda, em litros;
- 10 – VAL_AJ_GANHO, valor do ganho, em litros;
- 11 – FECH_FISICO, estoque de fechamento, em litros.

Acosta ilustração sobre o procedimento da movimentação diária de combustíveis.

Já o registro 1310 tratam da movimentação diária de combustíveis por tanque. Seus campos são:

- 01 – REG, texto fixo contendo “1310”;
- 02 – NUM_TANQUE, tanque que armazena o combustível;
- 03 – ESTQ_ABERT, estoque no início do dia, em litros;
- 04 – VOL_ENTR, volume recebido no dia (em litros);
- 05 – VOL_DISP, volume disponível (03 + 04), em litros;

06 - VOL_SAIDAS, volume total das saídas, em litros;

07 - ESTQ_ESCR, estoque escritural(05 – 06), litros;

08 - VAL_AJ_PERDA, valor da perda, em litros;

09 - VAL_AJ_GANHOS, valor do ganho, em litros;

10 - FECH_FISICO, volume aferido no tanque, em litros. Estoque de fechamento físico do tanque.

Por fim, o registro 1320 tratam do volume das vendas no dia e tem os seguintes campos:

01 – REG, texto fixo contendo “1320”;

02 - NUM_BICO, bico ligado à bomba;

03 - NR_INTERV, número da intervenção;

04 - MOT_INTERV, motivo da intervenção;

05 - NOM_INTERV, nome do interventor;

06 - CNPJ_INTERV, CNPJ da empresa responsável pela intervenção;

07 - CPF_INTERV, CPF do técnico responsável pela intervenção;

08 - VAL_FECHA Valor da leitura final do contador, no fechamento do bico;

09 - VAL_ABERT, valor da leitura inicial do contador, na abertura do bico;

10 - VOL_AFERI, aferições da bomba, em litros;

11 - VOL_VENDAS, vendas (08 – 09 - 10) do bico, em litros.

Sustenta que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

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

Os possíveis erros no controle de estoques feitos diariamente e registrados na EFD.

Registra que a cada dia ou DT_FECH no registro 1300, o que empresário devia fazer:

(i) $ESTQ_ABERT + VOL_ENTR = VOL_DISP$

(ii) $VOL_DISP - VOL_SAIDAS = ESTQ_ESCR$

(iii) $ESTQ_ESCR - FECH_FISICO = VAL_AJ_PERDA$, quando o $ESTQ_ESCR$ for maior que o $FECH_FISICO$, ou $FECH_FISICO - ESTQ_ESCR = VAL_AJ_GANHO$, quando o $FECH_FISICO$ for maior $ESTQ_ESCR$.

Salienta que, logicamente, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível. Esses erros tendem a ocorrer nas seguintes maneiras:

(i) *ESTQ_ABERT: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma (quando houver mais de um tanque) e transposição do registro 1310 para o registro 1300;*

(ii) *VOL_ENTR: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na data do registro;*

- (iii) *VOL_DISP: erro na soma do ESTQ_ABERT com VOL_ENTR;*
- (iv) *VOL_SAIDAS: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma (quando houver mais de um bico) e transposição do registro 1320 para o 1300;*
- (v) *ESTQ_ESCR: erro na subtração do VOL_SAIDAS do VOL_DISP;*
- (vi) *FECH_FISICO: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD;*
- (vii) *VAL_AJ_GANHO: erro na subtração do FECH_FISICO do ESTQ_ESCR, quando o FECH_FISICO for maior ESTQ_ESCR;*
- (viii) *VAL_AJ_PERDA: erro na subtração do ESTQ_ESCR do FECH_FISICO, quando o ESTQ_ESCR for maior FECH_FISICO.*

O controle dos erros na EFD analisada.

Informa o trabalho realizado:

- Refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontramos erro algum.
- Verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontramos erro algum.
- Checou se os valores registrados no campo VOL_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300. Novamente, não encontramos qualquer divergência.

A independência do controle de estoques feito a cada dia.

Ressalta que os controles de estoques dos postos são feitos diariamente. Isso significa dizer que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes. Dessa forma, não se pode simplesmente alegar que os erros de um dia se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes.

Por exemplo, se um ganho resultar de erro no FECH_FISICO de um dia, como o ESTQ_ABERT do dia seguinte é medido também, não há que se falar em cancelamento puro e simplesmente. Note-se que, como são medições independentes, é necessário demonstrar o erro ocorrido no FECH_FISICO para provar que o ganho não existiu naquele primeiro dia e demonstrar que o ESTQ_ABERT do dia seguinte estava errado e levou a indicação de uma perda equivocada. São dois dias, duas medições, dois registros todos distintos e que requerem provas distintas dos erros alegados. Portanto, não há que falar em cancelar o ganho de um dia com a perda do dia seguinte, pois, um é independente do outro.

Outro exemplo de erro possível é a falta do registro de uma entrada de combustível. Nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro. Se essa nota for registrada em outra data, nessa data haverá uma perda decorrente dessa anotação sem a efetiva entrada física da mercadoria. Novamente, não há que se falar em cancelar a perda com o ganho por terem os mesmos valores. Nesses casos, o contribuinte necessita provar que aconteceu um erro na data de registro da entrada “*com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos*” por exemplo, com o recibo de entrega da mercadoria.

Acosta figuras que mostram as repercussões dos erros de falta da anotação da entrada e de anotação sem entrada física, da Movimentação de combustíveis sem perdas ou ganhos, da Falta do registro da entrada acarretando um ganho no exato valor da mesma, da Movimentação de estoques de combustíveis sem entradas e sem ganhos ou perdas e da Entrada anotada, mas sem entrada física no estoque e gerando o registro de uma perda no exato valor da entrada.

Erros de medição e de anotação na EFD.

Afirma que foram excluídas as possíveis inconsistências na EFD, só restam os erros de medição e os erros de anotação da medição na EFD.

Salienta que a Portaria DNC 26/92 estabelece um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada. Ou seja, um posto revendedor não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração diária simplesmente alegando que houve erro de qualquer maneira, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%. Ademais, a margem da SEFAZ é 1,8387%, mais de três vezes superior a que o próprio órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

Além do erro de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo erro deve ser feita pela autuada *“com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”*.

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

Registra que a autuada tenta afastar a cobrança de omissões de entradas indicando que os combustíveis, no período da fiscalização, tiveram menos saídas que entradas. Ela pergunta, “como poderia, então, haver omissão de entrada?”. A resposta está nos anexos ao auto de infração.

A alteração procedimental da Portaria nº 445/98.

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

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

Frisa que o trabalho da fiscalização simplificado, pois os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 (vide acima). A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que a autuada já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação da autuada de que há “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”.

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

Assinala que o percentual de 1,8387% trazido no parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis. É, portanto, deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e *“calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)”* de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que

afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag N.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Afirma que fica patente, então, que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor (premissa maior associada a resultados conhecidos), dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico (premissa menor), então, pode-se estabelecer com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução).

Acrescenta que, estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite necessariamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível: Omissões de entradas de acordo com a Portaria n.º 445/98.

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

Ainda, cumpre observar que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Por exemplo, a figura abaixo foi retirada da “Cartilha do Posto Revendedor de Combustível (PRC)”, disponível no sítio na internet da ANP, e mostra o procedimento que deve ser realizado no próprio posto para correção das densidades para a temperatura padrão de 20°C e, por conseguinte, dos volumes. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela SEFAZ não terá dificuldade para contestá-lo, conforme Fig. 4: Análise do combustível: massa específica a 20°C.

Sustenta que é apropriado que o parágrafo único do art. 10 se encontre na Seção III da Portaria n.º 445/98, que cuida especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamentos quantitativos de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo.

O caráter procedimental da Portaria n.º 445/98.

Ressalta que a modificação da Portaria n.º 445/98 pela Portaria n.º 159/19 apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceram-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º CTN, permite sua aplicabilidade imediata.

A posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis.

Informa que a decisão do STJ no Recurso Especial (REsp) N.º 1.833.748 - SE (2018/0285259-0) decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP.

Verifica que na decisão do STJ, havendo nos seus estoques um volume de combustíveis (estoque de fechamento anotado no campo 11 do registro 1300 da EFD) maior que o contabilizado (estoque escritural anotado no campo 8 do registro 1300 da EFD), é *“forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”*. Dessa forma,

“o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária” e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”.

Diz que o fisco da Bahia utiliza um critério (1,8387% do volume disponível para comercialização) que garante, com grande margem de segurança, que os ganhos ocorridos além do limite imposto pela legislação são efetivamente devidos a entradas sem documentação fiscal e não a diferenças de temperatura na comercialização, a evaporação ou a erros de medição.

Concluí ser evidente:

- a. A inclusão do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 pela Portaria nº 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria autuada e anotados na sua EFD. Portanto, hoje, não é mais correto dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”. Também, é errado afirmar que foi empregado “método não contemplado pela Portaria nº 445/98”, ou que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.
- b. Por ser norma procedimental, as alterações feitas pela Portaria nº 159/19 na Portaria nº 445/98 retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º do CTN. Sendo assim, é equivocado dizer que a “Portaria nº 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação”.
- c. Recente decisão do STJ (REsp nº 1.833.748) deixa claro que é correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis e que é responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade.
- d. Além do limite de 1,8387% imposto pela SEFAZ Bahia, limite esse bastante conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas. Daí, é errado afirmar que a “fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais”, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são o registro das omissões de entradas levantadas pelo próprio empresário. Também, é falacioso afirmar que “não se pode dizer que as operações não foram escrituradas”, pois, o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões.
- e. É enganoso afirmar que “é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos”, pois, o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 não trata de presunção, mas tem seu percentual deduzido a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis, que são tabeladas pela legislação e utilizadas pelos postos revendedores no seu dia a dia, de forma que é impossível pelas leis da física que haja um ganho volumétrico dos combustíveis além do limite de 1,8387%. A autuada pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos e, certamente, constatará que o limite trazido pela SEFAZ a cobre com larga folga.

Sobre o cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis.

A legislação aplicável no cálculo do ICMS devido.

Além dos motivos indicados acima, a Portaria nº 445/98 também tem o propósito de “*esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014/1996, com vistas a*

proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma". Reproduzem o art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96.

Ressalta que é admitida prova em contrário, isto é, a autuada pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada. Voltam a reproduzir o art. 7º, II da Portaria nº 445/98 e a Instrução Normativa nº 56/2007.

O ICMS devido como responsável solidário.

Assinala que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária conforme a figura abaixo (Ricardo Alexandre, "Direito tributário esquematizado". 8. Ed.).

Diz que conforme o art. 10 da Portaria nº 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento "*do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal*" (art. 10, I, "a" da Portaria nº 445/98) e "*do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido*" (art. 10, I, "b" da Portaria nº 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a "*presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto*", mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei nº 7.014/96 (Reproduz o Art. 6º, IV) e ilustram todo o processo do combustível até o consumo (responsabilidade tributária), conforme Fig. 5: Substituição tributária nas operações com combustíveis automotivos – fl. 88v.

Concluí que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a Instrução Normativa nº 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, mas do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

O ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Ressalta que as omissões de entradas não são nada mais nada menos do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS. E, como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonegando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos. Fica claro, então, que é equivocado aplicar os dispositivos da Instrução Normativa nº 56/07 sem que se leve em consideração a adição das entradas sem documentação fiscal.

Assim, considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pela autuada nos seus tanques, temos:

$$\text{Volume de Produto no Tanque} = \text{Volume de Combustível com Nota} + \text{Volume de Combustível sem Nota}$$

Isto é, o volume de produto disponível no tanque é igual à soma do volume de combustível comprado regularmente com notas fiscais e o volume combustível comprado irregularmente sem notas fiscais e cuja entrada foi omitida na EFD.

Já as suas saídas são:

Saídas do Tanque

$$= \text{Saídas de Combustível com Nota} + \text{Saídas Combustível sem Nota}$$

Isto é, como o combustível adquirido sem notas fiscais está misturado ao volume total, quando é efetuada uma venda, na verdade, está-se vendendo a mistura, e a sua proporção na saída é exatamente a proporção dos volumes misturados no tanque:

$$\frac{\text{Saídas Combustível sem Nota}}{\text{Saídas de Combustível com Nota}} = \frac{\text{Volume de Combustível sem Nota}}{\text{Volume de Combustível com Nota}}$$

Portanto, a receita da venda do combustível adquirido sem notas fiscais também segue a mesma proporção das saídas.

$$\frac{\text{Receita de Combustível sem Nota}}{\text{Receita de Combustível com Nota}} = \frac{\text{Volume de Combustível sem Nota}}{\text{Volume de Combustível com Nota}}$$

Sendo assim, sustentam que se a receita obtida com a venda do combustível sem adquirido sem notas fiscais é proporcional àquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, como demonstrado acima, concluíram que a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa nº 56/07.

Sustenta que fica demonstrado que:

- a) O ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV da Lei nº 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da Instrução Normativa nº 56/07.
- b) O cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor deve seguir a Instrução Normativa nº 56/07; contudo, como demonstrado acima, quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa nº 56/07.

Inferir ser errado afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria nº 445/98, pela via da “presunção” somente se aplica aos contribuintes que comercializem, ao tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, desconsideraríamos o fato de que também são comercializados combustíveis adquiridos sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos.

Também, que é errado pretender aplicar a “proporcionalidade” da Instrução Normativa nº 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor.

Transcreve o Art. 226 do Código Civil (CC) e o art. 417 do Código de Processo Civil (CPC) e pontuaram a escrituração, então, equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, pois, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido. Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Reproduz os arts. 373, II e 419 do CPC que discorrem sobre presunção ser relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário. Citam ensinamento J. X. Carvalho de Mendonça (Dos livros dos comerciantes, p. 105).

Sustenta que não pode a autuada apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

Inconsistências nos arquivos EFD apresentados.

Aclara sobre as inconsistências de que trata o art. 247, § 4º do RICMS/12. Uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. Por exemplo, seria inconsistente

informar o ano de nascimento de alguém como 1920 e a sua idade com sendo de 50 anos. Nesse caso, seria necessário pedir esclarecimentos acerca de qual das duas informações estaria correta, a primeira ou a segunda?

Afirma que foi examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

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

Erros nos registros 1300 da EFD.

Sustenta que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da impugnante deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II do CPC. Mais ainda, a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega.

Afirma que não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Por fim, sustentam que não se evidenciaram os fatos escriturados, apesar do dever disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 2.1, que trata das formalidades da escrituração contábil.

Concluí que:

- a. É obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo. A fim de assegurar a verdade material, o CPC permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem à verdade dos fatos. Entretanto, o ônus dessa prova cabe ao empresário, sendo que a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determina a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas.
- b. Não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo empresário. Daí, não ter sido necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD.
- c. Nenhuma das alegações de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada” e que houve “erros escriturais” ou “erros de sistema” ou “erros de medição” foi devidamente provada. Os levantamentos feitos e anotados pela autuada na EFD são diários e independentes. Não se pode tomar dois ou mais dias em conjunto para “demonstrar” que os ganhos se cancelam com as perdas. Também não se pode usar os levantamentos de dois dias seguidos para “provar” que houve erro na indicação da data de entrada de combustível no tanque – mormente quando a nota fiscal correspondente, como acontece em todos os casos, está

devidamente registrada com data de entrada exatamente igual à da entrada anotada no registro 1300.

- d. Pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Então, não adianta apenas alegar que *“inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do Auto de Infração, que não correspondem aos registros do LMC”*. Cabe a autuada demonstrar *“com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”* a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II do CPC.

Sobre a falta do registro das notas fiscais de entradas objeto da autuação.

Notas fiscais cujo registro não é obrigatório.

Esclarece que todas as “entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento” do contribuinte devem ser registradas na sua escrituração fiscal eletrônica. Essa obrigação acessória não desaparece mesmo que a autuada demonstre que elas “foram devidamente registradas no livro razão contábil” ou em outro livro qualquer. Da mesma forma, o que não houver entrado no estabelecimento do contribuinte, não deve ser registrado na sua escrituração fiscal eletrônica.

Reitera que com o SPED Fiscal, há eventos como “cancelamento”, “operação não realizada” e “desconhecimento da operação” que permitem excluir as notas fiscais eletrônicas a que se referem da base de dados das notas que efetivamente circularam. Infelizmente, na prática, isso frequentemente não ocorre, de modo que ainda é comum que, nos casos de mercadorias saídas do fornecedor, mas não recebidas e devolvidas, ainda se siga o procedimento que era adotado antes do surgimento do Sped, isto é, o fornecedor emite uma (i) nota de entrada (tpNF = 0) ou (ii) de devolução (finNFe=4), mas sempre referenciando essa à nota fiscal de remessa original.

Explica que as notas Nota Fiscal nº 148516 de 11/03/2016 (aquisição) e Nota Fiscal nº 860 do dia 12/03/2016 (cancelamento da compra), e Nota Fiscal nº 248651 de 12/12/2018 (aquisição) e Nota Fiscal nº 1667 do dia 12/12/2018 (cancelamento da compra) devem, de fato, serem retiradas da autuação, pois as notas de cancelamento realmente se referem às notas de aquisição indicadas, demonstrando que não houve a entrada e, por isso, não deveriam ser registradas na EFD.

As notas alegadamente escrituradas e incluídas por erro em nossos demonstrativos.

Sobre a alegação da autuada de a Nota Fiscal nº 70953 de 30/05/2018 está escriturada, refez a busca e nenhuma está escriturada nas EFDs.

Redução ou cancelamento da multa.

Informa que o artigo 158 do RPAF/99 foi revogado, contudo permanece o § 7º, do art. 42 da Lei 7.014/96, que não deve ser aplicado, pois, o dolo é patente quando se deixa de escriturar tantas notas fiscais, não podendo atribuir essa contumácia a nada além do que dolo direto.

Conclui sustentando que:

- De fato, existem quatro notas fiscais, como aponta a autuada, que não deveriam estar incluídas na cobrança feita, pois, pela prática cotidiana das empresas, não representam entradas.
- As notas fiscais que a autuada aponta como escrituradas, na verdade, não estão.
- O dolo, evidenciado pela contumácia da infração, exclui a possibilidade de redução ou cancelamento da multa aplicada.

Encerra ratificando a autuação.

Em nova diligência, fls. 640, a JJF renova o pedido no sentido de a PGE/PROFIS emitir opinativo em relação às questões que não foram efetivadas no pedido anterior:

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.*

Por sua vez, conforme Parecer de fls. 644-649, acolhido no despacho de fls. 650-651, a PGE manifestou que: a) o caso não trata de “presunção”, mas de ocorrência de fato gerador tributável descortinado por objetivo procedimento de auditoria, sem amparo de correspondente documentação fiscal; b) a norma lustrada na Port. 001/2020 possui natureza procedimental interna da Administração Fazendária, com retroação justificada pela norma esculpida no art. 106, II, do CTN.

Novamente em Pauta Suplementar – 22/10/2021 – o colegiado desta JJF encaminhou o PAF à INFAZ DE ORIGEM no sentido dos autuantes anexarem o CD com todos os documentos produzidos para formulação do imposto cobrado, além da cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal, concedendo o prazo de 60 (sessenta) dias para o contribuinte se manifestar, conforme a previsão do RPAF/99 – art. 127, §§ 6º e 7º (Fl. 654).

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 667/670v, alega **necessidade de novo demonstrativo em face a atualização no sistema gerador do Auto de Infração**. Saliencia que após diversas autuações é sabido que a COPEC passou a atualizar e parametrizar, com mais acerto, o sistema utilizado para fazer a leitura dos registros do SPED e, se for o caso, gerar demonstrativo de débitos, por suposta omissão de entrada, sendo que este auto de infração sido lavrado antes das atualizações, existem diversos apontamentos equivocados que, caso gerado novo demonstrativo, não serão mais exibidos.

Assinala que o autuante mediante ordem de diligência, refez a lavratura do Auto de Infração de nº 2691380003/20-4 e houve uma redução de mais de 50% do valor cobrado, na medida em que o sistema foi atualizado e teve mais precisão na apuração. Sustenta ser necessário que seja determinado ao Fiscal que, utilizando-se do parâmetro atual, refaça o demonstrativo, pois, com toda a certeza, haverá uma redução significativa do auto de infração.

Volta a alegar **comprovação de ausência de omissão de entrada, devido ao equívoco na forma de fiscalização, gerando suposto crédito tributário e da aquisição menor do que vendas, conforme informações constantes na EFD, pois deve o fiscal não analisou tais dados**. Sustenta que comprova de que não adquiriu combustível sem nota fiscal e que em nenhuma das informações feitas pelo fiscal, se dedica a falar sobre a ausência de omissão de entrada se analisarmos todas as entradas de combustíveis e todas as saídas, informações constantes na EFD. Afirma que o Posto vendeu menos do que comprou.

Assevera que o trabalho executado pelo Fiscal é deveras simples, sem analisar o global das informações fiscais, na medida em que somente extrai do sistema os dias em que há sobra de combustível, sem atentar para os dias de falta, tampouco para as compras e vendas. Refuta que a fiscalização somente visa prejudicar o Contribuinte, sem levar em consideração que é ele que mantém o Estado e gera empregos, pois pelo método criado pelo Autuante, de um dia para o outro, centenas de postos em Salvador estavam adquirindo combustível sem Nota Fiscal, pois somente se olhou a eventual sobra, que decorre de diversos erros.

Esclareceu que se somarmos as autuações e virmos a litragem supostamente adquirida sem NF com a que foi adquirida com NF, veremos que as Distribuidoras da Bahia não teriam condições de fornecer tanto combustível, estariam tantos postos criando combustíveis, para se ter a sobra que o Auditor Autuante vislumbrou, através do inconstitucional método de apuração trazido no

parágrafo único da portaria de regência?

Apontou exemplo da falha, e a SEFAZ parece não querer buscar a verdade material, é o fato de um posto ter uma suposta sobra de aproximadamente 10 mil litros em um dia e, no dia seguinte, uma fatal de valor equivalente. Assinalou que para o Autuante houve aquisição sem NF de 10 mil litros, mas não indica qual razão de um empresário perder 10 mil litros de combustível no dia seguinte. Acosta decisão do CONSEF (A-0345-06/21-VD) que explicita que existem quatro meios de se apurar se houve omissão de entrada e que, no caso, um dos, o quarto, foi utilizado, com base na Portaria nº 445/98.

Volta a alegar nulidade conforme o art. 18, IV, “a” do RPAF e sustenta ser necessária a segurança para manter a lavratura do auto de infração. Outrossim, é princípio a ser seguido (e o primordial) a verdade material, pois não existe nenhuma omissão de entrada. Junta novamente memória de cálculo apontando as quantidades de combustíveis feitas pela fiscalização e as aquisições feitas pelas notas fiscais (Gasolina Comum e Aditivada e Etanol), no qual demonstrou que fora comercializado quantidades de litros superiores.

Informou que durante todo o período de fiscalização o relatório de Notas Fiscais de aquisição de combustíveis aponta relação de 24 folhas, com gasto total de R\$ 25.904.258,52 somente na compra dos produtos vendidos aos consumidores, nunca tendo o posto adquirido combustível desacompanhado de Nota Fiscal e que todo o período de fiscalização o relatório de Notas Fiscais de aquisição de combustíveis aponta relação de 38 folhas, com gasto total de R\$ 49.894.067,15 somente na compra dos produtos vendidos aos consumidores, nunca tendo o posto adquirido combustível desacompanhado de Nota Fiscal, sendo que essas informações TODAS estão na EFD, mas o fiscal não se deu ao trabalho de, por segurança, fazer essa análise, nem mesmo quando provocado pelo Contribuinte.

Questiona, novamente: Há segurança na lavratura do auto de infração se, utilizando o método clássico de fiscalização, não se apura nenhuma omissão de entrada? Diz que a omissão somente restaria caracterizada se houvesse mais saída do que entrada e, conforme prova, não há.

Explica novamente que o método trazido pelo Auditor Autuante, já declarado inconstitucional (sentença anexa), traz distorções visíveis, ao indicar suposta omissão de entrada de um contribuinte que prova suas aquisições e suas vendas, sendo a entrada maior que a saída. Sustenta que inexistente segurança na lavratura e deixar de analisar sob a ótica do método clássico é não aceitar a busca da verdade material. O Contribuinte está comprovando que a sua EFD contém provas de capazes de refutar a autuação, mas os Julgadores não buscam apurar tal verdade, violando o direito de defesa. Volta a citar decisão do TJ-BA da 4ª Câmara Cível, ao se deparar com Auto de infração similar, nos autos do processo de nº 0005384-10.2005.8.05.0274, entendeu que, para a configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que aquisição.

Frisa que o contribuinte junta diversos documentos comprovando que vendeu menos do que adquiriu e que tais comprovações devem ser analisadas pela JJF, para que responda ao Contribuinte qual a segurança em lavrar auto de infração de suposta omissão de entrada se há prova de maior aquisição do que vendas. Afirma que foram juntadas todas as Notas Fiscais e todos os relatórios de venda, mesmo sendo desnecessário, pois tais informações constam na EFD, que o Fiscal não quis analisar. Diz caber ao fiscal, esclarecer por qual razão não analisou a aquisição e a venda do contribuinte, antes de imputar a gravosa acusação de omissão de entrada.

Em que pese a mudança da portaria já ter sido declarada inconstitucional e, mesmo se não fosse, trazer a palavra presunção, o Autuante entende que havendo sobra superior ao limite legal há omissão de entrada. Perguntou que “*em PAF's similares, o Autuante já afirmou, diversas vezes, que, havendo sobra superior ao limite legal há a certeza de omissão de entrada. Ora, se há a certeza, por qual razão a norma traz a palavra presunção?*” e que para o fiscal não existe como afastar a presunção. Talvez por tal razão ele se recuse a analisar a escrita fiscal como um todo, o

que viola a busca pela verdade material, onde rogou pela busca da verdade material.

Acrescenta que a Decisão do TJ-BA manteve sentença que declarou ilegal a modificação da portaria 445 de 1998, anulando mais de 50 autos de infração similares ao objeto do presente Recurso e que, a alta corte do Estado da Bahia, apontando que o método utilizado para fiscalizar os postos é ilegal, o que conduz à nulidade do presente auto. Não reconhecer tal nulidade é afrontar a cúpula do Judiciário do Estado da Bahia.

Conclui requerendo o acolhimento do pedido de diligência para que seja elaborado novo demonstrativo e que todas as intimações sejam pelo DTE do contribuinte.

Em nova manifestação do autuante, fls. 685/686, o mesmo concorda com a autuada que existirem ganhos de 10.030,852 litros sobre um volume disponível de 5.085,000 litros no dia 20/07/2017 “é surreal”. Contudo, nenhum dos seus outros argumentos deve prosperar. E, como esses já foram sobejamente rechaçados anteriormente, será sucinto.

Primeiro, sustenta que não há necessidade de novo demonstrativo, pois não houve mudança de metodologia de trabalho, como a autuada acredita. Se aconteceram alterações e correções em outras autuações, isso se deu por erros pontuais demonstrados naqueles processos. Aqui, nada disso houve.

Segundo, aponta que os dados apresentados na EFD foram conferidos sem que se encontrasse erro ou inconsistência que se demandasse correção relevante. E, ao fim e ao cabo, eles falam por si sós, tornando imperioso o lançamento de ofício.

Terceiro, explica que a EFD da autuada faz prova contra ela e cabe exclusivamente a ela a prova de erro. Entretanto, isso não aconteceu e, repisa, revisa a EFD e as NF-es e não encontrou erro algum.

Quarto, esclarece que o lançamento foi baseado integralmente em fatos conhecidos, isto é, na movimentação de combustíveis minuciosamente anotada pela impugnante a cada dia e obedecendo aos critérios de exatidão e precisão estabelecidos pela legislação. Portanto, não houve presunção alguma.

Quinto, frisa que não houve equívoco na metodologia aplicada, pois o controle da movimentação de combustíveis realizado pelos próprios postos revendedores é repetido todos os dias, bico por bico, bomba por bomba, tanque por tanque e combustível por combustível. De fato, causa espécie a autuada falar com tanta veemência que “NÃO EXISTE NENHUMA OMISSÃO DE ENTRADA” quando ela cita os dez mil litros de ganho anotados por ela mesma na sua escrita. Esses dez mil litros de ganhos volumétricos que ela atesta terem sido encontrados em seus tanques teriam surgido por intervenção divina?

Sexto, com a devida vênia, entende que a decisão judicial trata da indevida cobrança de ICMS sobre a variação volumétrica de combustíveis decorrente de variação térmica, mas não é esse o caso discutido aqui. Seguindo, parafrase o que disse o saudoso secretário de fazenda da Bahia e ministro do STF Aliomar Baleeiro no RE 62.731: “Por exclusão, disse o que é variação volumétrica por dilatação térmica. Vejamos o que não é variação por dilatação térmica: 10.000 litros de ganhos de gasolina comum registrados em 09/07/2017 não são devidos à variação térmica, 9.997,726 litros de ganhos de gasolina aditivada em 01/09/2017 não são devidos à variação térmica”.

Assinala que a impugnante ataca o que não fizemos como se o tivéssemos feito. Afirma que não cobrou ICMS sobre variações volumétricas decorrentes de variações térmicas dos volumes comercializados, não utilizou fatos presumidos na cobrança e que não deixamos de examinar a escrituração procurando por erros ou inconsistências. Não analisamos apenas o ganho registrado.

Sustenta que fica evidente que a manifestação da autuada não ilide a autuação.

Tendo em vista tratar-se de caso semelhante ao observando em anterior sessão de julgamento

com o AI 269138.0052/20-5, lavrado contra o POSTO IPANEMA LTDA, presentes na sessão de julgamento de 12/09/2022, o representante legal do sujeito passivo, Dr. Gabriel Amorim Santos Silva OAB/BA 38934 e a autoridade fiscal autuante, Jefferson Martins Carvalho, opinaram pela conveniência de conversão do PAF em diligência com o seguinte teor:

DILIGÊNCIA À PGE/PROFIS e INFAZ DE ORIGEM

DOS FATOS

O Auto de Infração foi lavrado em 15/12/2019, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$ 287.120,06, acrescido da multa de 100%, pela constatação da seguinte infração:

INFRAÇÃO 01 – 04.07.01 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, apurada nos períodos de dezembro de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

Presentes na sessão de julgamento desta data, o autuante Auditor Fiscal Jefferson Martins Carvalho, e o representante legal da empresa, Dr. Gabriel Amorim Santos Silva OAB/BA 38934.

Após leitura do relatório, em sustentação oral o representante legal do sujeito passivo registrou como importantes questões de direito e de fato requerendo a necessidade de previa diligência fiscal para esclarecimentos.

Sobre Direito, informou que em 15/06/2022 (Processo 8057416-34.2021.8.05.0001), conforme documentos anexos, o TJ-BA manteve a sentença de piso, acerca da ilegalidade da Portaria 445/98 e que a Bahia, em Recurso Especial, não mais aborda a legalidade da Portaria, mas sim que a decisão alcance apenas 04 CNPJs da empresa Torres Derivados de Petróleo, de modo que na impossibilidade de reforma do *decisum* no seu aspecto material, aventou a possibilidade e pertinência para a aplicação da disposição do artigo 168 do RPAF, no caso concreto, dada a repercussão sobre muitos outros semelhantes casos.

Sobre as questões de fato, informando prévia petição a respeito, na qual relaciona NF-es e indica divergências no levantamento fiscal, frisou a necessidade de diligência para verificar se todas notas fiscais de entradas estão registradas, pois, ao contrário do dito pela autoridade fiscal autuante, as NF-es relacionadas, apontadas na “omissão de entrada”, constam informadas na EFD, mas não estão no levantamento fiscal, algo que identifica como falha do procedimento de fiscalização, bem como sua insegurança.

Por sua vez, a Autoridade Fiscal autuante, registrou que à época da fiscalização, tendo em vista o contribuinte manter os registros, por entender prescindível, não aportava em via magnética os arquivos relativos ao trabalho fiscal, procedimento posteriormente corrigido na forma exposta no relatório lido.

Seguindo, demonstrou NF-es relacionadas registradas na EFD, mas, segundo a própria anotação do contribuinte (registro 1310 - movimentação por tanque -, que, posteriormente, é resumido no registro 1300 - movimentação por combustível -, da EFD), não constam registros de entrada do combustível nos tanques do posto, e que diversos fatos podem ocorrer em caso tais. Entre outros, revenda direta do combustível sem movimentação nos tanques do posto revendedor.

Ademais, tal alegação só se apresentou após a Impugnação, mas, de todo modo, os procedimentos do contribuinte acerca do caso, podem indicar irregularidade frente à legislação relativa aos postos de combustíveis.

Sem embargo, admite que situações tais podem se justificar por outros meios de prova, já que o sistema de medição dos postos deve registrar o fato.

Acerca deste ponto, o representante do sujeito passivo alertou ter apresentado prova documental nos autos, sem, contudo, objetivamente precisar a localização no processo que conta com um grande número de informações, oportunidade em que a autoridade fiscal autuante registrou que, com a colaboração do Impugnante, pode analisar tais fatos em eventual diligência, pois, de fato, podem ocorrer situações que, eventualmente, justifiquem diferenças de “ganhos”.

Contudo, tal análise requer mais tempo e elementos probatórios e, caso fosse deferida diligência para tanto, frisou a necessidade e conveniência de, primeiramente, o Impugnante ser instado a apontar com melhor detalhamento as situações justificáveis, bem como as pertinentes comprovações, tendo o representante legal do sujeito passivo se manifestado em conformidade com a ponderação do Auditor Fiscal.

Quanto ao argumento da declarada ilegalidade da aplicação da Portaria 445/98 pelo TJ-BA no procedimento fiscal em tela, citada pelo representante legal do sujeito passivo, informou que, ainda que tendo participado das sessões de julgamento dos muitos autos que lavrou sobre o tema, inclusive na Segunda Instância do CONSEF, com presença de representante da PGE-PROFIS, não ouviu qualquer notícia a respeito, oportunidade em que opinou a conveniência de se ouvir a PGE a respeito do tema, dada à relevância e repercussão sobre a rotina fiscal da SEFAZ na auditoria dos postos revendedores de combustíveis.

DA DILIGÊNCIA

Considerando o acima exposto, por unanimidade dos Julgadores, a 2ª JJF, decidiu converter o processo em diligência para:

PGE-PROFIS

3. Manifestar entendimento acerca da repercussão do Acórdão e consequente Recurso de Apelação e RECURSO ESPECIAL (anexos) neste caso concreto, bem como se é o caso de aplicação do art. 168 do RPAF;
4. Manifestar se é caso de abrangente Parecer Jurídico para orientar as autoridades fiscais da SEFAZ na sua privativa atividade funcional (CTN: art. 142).

Concluída a diligência na PGE-PROFIS, o PAF deverá ser encaminhado Infaz de origem para as seguintes providências:

INFAZ DE ORIGEM

Autuante

- a) Como acordado na sessão de julgamento, intimar o sujeito passivo para apontar com melhor detalhamento as situações que entende justificáveis, bem como as pertinentes comprovações;
- b) Caso seja atendido no item “a”, tendo em vista as disposições contidas no art. 142 do CTN, analisar os fatos e, se for o caso, ajustar a exação fiscal elaborando novos demonstrativos suportes, inclusive o de débito;
- c) Apresentar Informação Fiscal acerca da diligência.

Concluída a diligência, mediante entrega de cópia da Informação Fiscal e dos papéis de trabalho eventualmente produzidos, inclusive em mídia eletrônica, intimar o sujeito passivo para, querendo, manifestar-se a respeito no prazo regulamentar.

Caso o sujeito passivo se manifeste, a autoridade fiscal autuante deverá ser cientificado a respeito.

Lembrando que sempre que houver alteração do valor da exação ou serem aduzidos novos fatos desconhecidos, a parte contrária deve ser cientificada, concluída a diligência, o PAF deverá voltar ao CONSEF para prosseguimento processual.

Às fls. 725-726 consta parecer opinativo da PGE-PROFIS concluindo não existir repercussão da decisão apontada e o julgamento do presente lançamento.

Tendo em vista que o PAF retornou ao CONSEF sem a diligência também pedida à Infaz por acordo das partes, em 28/07/2023 o PAF foi convertido em nova diligência à Infaz de origem para cumprimento da parte que lhe foi pedida na anterior diligência.

Sem embargo, ainda que duas vezes intimados para apresentação dos elementos documentais para aprovar as alegações, indispensáveis para análise da repercussão pela autoridade fiscal autuante, como compromissados na sessão de julgamento, o sujeito passivo se manteve inerte e, transcorrido o prazo indicado sem que o sujeito passivo tenha atendido ao que lhe fora solicitado, o PAF retornou ao CONSEF para prosseguimento do feito.

Presente na sessão de julgamento desta data, a autoridade fiscal autuante apenas acompanhou o julgamento, manifestando-se em conformidade com o relatório exposto.

É o relatório.

VOTO

Com suporte nos demonstrativos sintéticos e analíticos de fls. 03-14, em que se mostra, detalhadamente, a memória de cálculo da exação (fl. 03), bem como a apuração periódica das omissões de entradas por excedentes de ganhos – Portaria 445/98 (fls. 04-14), lavrado em 15/12/2019, com ocorrências no período Dezembro 2017 e 2018, o Auto de Infração constitui crédito tributário de R\$ 287.120,06, 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, conseqüentemente, 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. 16, 100, e 662, bem como do que se depreende das manifestações defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis ao esclarecimento dos fatos narrados no seu corpo foram entregues ao contribuinte; **b)** na sua lavratura foi cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; **c)** o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; **d)** 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. 03-14 e 661), 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, ainda que confessando ter encaminhado ao Fisco EFD com “inconsistências”, em aparente confusão entre preliminares de nulidade e questões de mérito, a

Impugnação ao lançamento em juízo de revisão neste órgão administrativo judicante consiste em: **a)** Impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Port. 445/98 como caracterizador de fato gerador, impossibilidade de efeito retroativo; **b)** Violação ao princípio da legalidade e da busca da verdade material - inoportunidade 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 – Sobre 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 procedimental, traduzindo-se num conjunto ordenado de atos administrativos e termos para a consecução da apuração do efetivo e real fato econômico, 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 iminentes 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 procedimental interpretativa, conforma-se com os artigos 106, I e 144, § 1º, 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 445/98 pela 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 excedeu 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 e 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.***

PORTARIA 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 1 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 excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

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 procedimental 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 excedeu 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 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 desembaraço 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, nessa 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, conseqüentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art.4º, § 4º, IV).

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

Deste modo, ao contrário do alegado, combinando o art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23, § 6º, II, “b”, todos da Lei 7014/98, com o art. 10, Parágrafo único, da Port. 445/98, constato o pleno enquadramento legal 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, excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível de combustível.

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

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

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

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

Nesse contexto, o Impugnante arguiu que a auditoria se fundou em informações “inconsistentes” que confessa ter escriturado equivocadamente nos registros digitais do LMC da EFD, as quais, diz, não constituem fato gerador de ICMS e devem ser resolvidas em conformidade com o LMC físico que foi retificado, mas “o único problema é que a retificação não foi enviada à EFD. Informou, a título de exemplo, que, em média, 40% dos dias apontados pelo autuante foram retificados no LMC físico, conforme os exemplos que indica.

Aduziu que o autuante não intimou o contribuinte para apresentação “dos livros físicos e demais elementos probatórios da efetiva ocorrência da infração tributária”, nem solicitou informações ou esclarecimentos, razões pelas quais 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 2019 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.

Ei-la:

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 sanear-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.

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 agiu o autuante ao fundamentar a auditoria nos registros da EFD transmitidos e validados 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 explícita 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 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 impositivo 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, pois: a) por constituir-se tributo sujeito a lançamento por homologação, a responsabilidade dos registros do LMC e conseqüentemente, dos arquivos EFD é unicamente do contribuinte autuado; b) o legislador crê na prévia outorga concedida ao contribuinte para elaboração da EFD como bastante e suficiente para ele gerir e autodeterminar correto controle da movimentação empresarial com repercussão tributária.

Ora, os registros foram feitos pelo contribuinte autuado; 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 dada ciência ao contribuinte para que cada causa anterior tivesse o seu efeito posterior, de modo que, em termos de verdade material, tudo foi apresentado.

Ademais, como se para corroborar tal entendimento está a inercia do Impugnante para cumprir sua parte no compromisso assumido na assentada de julgamento em que, mediante seu pedido, deferiu-se a diligência no sentido comprovar documentalmente suas justificativas, comportamento com consequência regulada no RPAF-BA:

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Por não envolver penalidade por descumprimento de obrigação acessória, o pedido formalizado a respeito fica prejudicado.

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

Neste sentido, observo que ciência da lavratura do Auto de Infração foi processada tacitamente via DTE pelo contribuinte em 30/12/2019 com leitura posterior efetivada em 02/01/2020 (doc. fl. 16), e que a notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário, conforme dita a Súmula 622 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

No presente caso, o Impugnante foi regularmente notificado da lavratura do auto de infração, tanto que se instaurou o processo administrativo fiscal pertinente com a apresentação da defesa da impugnante. Portanto, não há dúvida que a partir da ciência tácita cessou a contagem para a decadência. Observa-se que a conclusão da segunda instância de julgamento tributário administrativo deste estado de que seria necessário entregar os chamados “demonstrativos analíticos” elaborados, com indicativo de concessão de novo prazo de 60 (sessenta) dias para manifestação do sujeito passivo, nada mais são do que as informações do registro 1300 da EFD fornecida pelo próprio contribuinte ao fisco em formato mais adequado à leitura (planilhas do Excel) do que o formato próprio da EFD (arquivos de texto com os dados separados por barras verticais – “|”), não invalidando a notificação feita. Sua consequência prática foi unicamente a concessão de novo prazo para que a defesa examinasse os novos elementos trazidos ao processo de forma que o contraditório e a ampla defesa não fossem prejudicados.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0137/19-7**, lavrado contra **MICRO POSTO RIO VERMELHO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento o imposto no valor de **R\$ 287.120,06**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de janeiro de 2024.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS - JUGADOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR