

A.I. Nº - 269138.0119/20-2  
AUTUADO - POSTO DE GASOLINA SEVE LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 22/03/2024

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0055-02/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Afastada a decadência da infração. Subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. APURADO EM FUNÇÃO DO VALOR DO PMPF. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Afastada a decadência da infração. Subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO; b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS; c) MERCADORIA OU SERVIÇO TOMADO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado ou serviços tomados pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. A autuada não elidiu a infração. Afastada a decadência. Infrações 03, 04 e 05 subsistentes. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Lavrado em 19/05/2020, o Auto de Infração exige o crédito tributário no valor histórico de R\$ 81.789,94, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas.

**INFRAÇÃO 01 – 04.07.01:** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. ICMS exigido R\$ 56.969,99, mais multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, correspondente aos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. IV; art. 6º, inc. IV; art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98.

**INFRAÇÃO 02 – 04.07.02:** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida 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. ICMS exigido R\$ 13.900,98 mais multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, apurada nos períodos de dezembro de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. IV; art. 6º, inc. IV; art. 23, §6º, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98.

**INFRAÇÃO 03 – 16.01.01:** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa percentual no valor de R\$ 176,15, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, reduzida retroativamente em obediência à Lei nº 13.461/2015 c/com o art. 106, inc. II, alínea “c” da Lei nº 5.172/66 – CTN, correspondente aos períodos de janeiro, março a dezembro de 2015, janeiro a março, maio a dezembro de 2016, janeiro a maio e julho a novembro de 2017.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 04 – 16.01.02** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Multa percentual no valor de R\$ 614,22, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, correspondente aos períodos de janeiro, junho de 2015, abril, dezembro de 2016, junho, outubro e novembro de 2017.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 05 – 16.01.06** – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Multa percentual no valor de R\$ 10.128,56, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, correspondente aos períodos de dezembro de 2017, janeiro de 2018 a novembro de 2019.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

A autuada através de seus advogados apresentou impugnação ao lançamento, fls. 28 a 50-v, onde após demonstrar a tempestividade da defesa relatou os fatos, afirmando se tratar de uma empresa que cumpre com suas obrigações tributárias, desenvolve suas atividades no ramo do comércio varejista de combustíveis para veículos automotores e se mostra surpreendida com a autuação.

Ressalta estar sujeita ao pagamento do ICMS por 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.

Reproduz as infrações 01 e 02, pontuando que o Auditor Fiscal, analisando o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, existente na Escrituração Fiscal Digital – EFD apurou que em determinados dias havia sobra de combustível, na medida em que o valor escriturado era inferior ao volume de combustível medido nos tanques de gasolina, se utilizando da presunção legal de omissão de entrada de combustíveis.

Contudo, adverte que o Fiscal não atentou que em todos os dias posteriores ou anteriores ao dia em que houve a suposta sobra, havia falta do produto, ou seja, o volume escriturado era maior que o volume encontrado nos tanques, após a medição diária. Ou seja, a sobra de combustível em uma data e a falta em data anterior ou subsequente, já faz cair por terra a presunção de omissão de entrada.

Com relação às infrações 03, 04 e 05, afirma que houve equívoco no envio das informações, porém, diz que estão presentes os requisitos para a redução das multas aplicadas, em relação às notas fiscais que não serão impugnadas, contidas no LMC e notas de aquisição e devolução de produto, sendo impugnadas parcialmente as infrações de 04 e 05.

Afirma que comprovando que não houve entrada de produto desacompanhado do documento fiscal a infração 02, que é acessória da infração 01, também será descaracterizada, conforme demonstrará, pois, 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.

Sob o título, “*DA PRESCRIÇÃO. RETROATIVIDADE DA FISCALIZAÇÃO DE 5 ANOS, A CONTAR DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO*”, pontua que o Auto de Infração foi lavrado em 19/05/2020, a revisão dos lançamentos nos LMCs enviados a partir de 2015, para fins tributários, somente pode alcançar os fatos geradores dos últimos 5 anos.

Assim, somente há que se considerar as datas posteriores a 19/05/2015, tendo em vista o alcance da prescrição dos períodos anteriores. Então, pede, pela declaração da prescrição, devendo o Auto de Infração somente analisar o período de cinco anos anteriores à sua lavratura.

No tópico “*DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO ART. 10, PARÁGRAFO ÚNICO DA PORTARIA 445/98 COMO CARACTERIZADOR DE FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE DE EFEITO RETROATIVO. NULIDADE*”, aduz que a autoridade fazendária utilizou o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, que somente veio ao mundo jurídico através da Portaria nº 159 publicada em 24/10/2019, cujo teor transcreve, e, assim sendo, diz não haver como aceitar que um texto trazido em uma portaria venha a determinar que há caracterização de omissão de registro de entrada pelo simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido, uma vez que infração fiscal, não pode se consumar através de previsão trazida em portaria, ao arreio da lei.

Frisa que não é somente a informação contida no LMC, sem possibilidade de apresentação de outras provas, que caracteriza a eventual ilegalidade fiscal, sendo que a disposição da portaria, no máximo, mantém a possibilidade de presunção, nunca podendo ser utilizada para finalizar a discussão acerca da caracterização ou não da infração fiscal, sob pena de afrontar o princípio da legalidade, pois haveria criação de fato gerador não previsto em lei.

Repisa que o Auto foi lavrado analisando o período de 2015 a 2019, porém, a citado parágrafo único somente passou a vigorar em 25/10/2019, data de publicação da Portaria nº 159. Portanto, é nulo todo o enquadramento legal, para fatos ocorridos anteriormente a publicação, pois é inviável a retroatividade da norma de direito material. Dessa forma, o lançamento para ser considerado válido, deveria constar o enquadramento no parágrafo único do art. 10, somente para os fatos ocorridos após a sua vigência.

Requer, desde já, a declaração desta nulidade.

Argui também nulidade da infração 02, em razão do Fiscal, ter feito o enquadramento legal sem validade, na medida em que o art. 23, § 6º, inc. II, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96 foi revogado pela Lei nº 14.183/2019, publicada em 13/12/2019, portanto, somente poderia haver o enquadramento legal pretendido pelo autuante até 12/12/2019, enquanto estava vigente o citado dispositivo legal, vez que ao fim de sua vigência, restou inviável o citado enquadramento legal, sob pena de violação do princípio da legalidade, bem como prejudicial ao exercício da ampla defesa, razão pela qual, roga pela declaração de nulidade desta infração.

Sob o item “*DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL - DA INOCORRÊNCIA DO FATO PUNÍVEL*”, explica que o Auto de Infração se destina a registrar a ocorrência de infração à legislação tributária, possibilitando a instauração do procedimento administrativo fiscal. Não obstante o poder-dever da autoridade fazendária de fiscalizar, o fiel cumprimento das obrigações tributárias, a lavratura de Auto de Infração é limitada ao princípio da legalidade que serve de alicerce fundamental da atividade administrativa, como orienta a Constituição Federal, configurando-se em um limite intransponível à atuação do Fisco, conforme seu art. 150, inc. I que reproduz.

Ressalta que a pretensão é que a Fiscalização a exerça suas funções nos estreitos limites legais, sem causar constrangimento ilegal ao contribuinte, o que ocorre no presente caso, uma vez que está lhe sendo cobrado o pagamento de 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.

Justifica, que a fiscalização realizada remotamente pelo Fiscal, deveria ter sido realizada em conjunto com a competente auditoria no sistema de dados e conta corrente da Secretaria da

Fazenda, isso para perquirir a verdade material e proceder à devida autuação somente àqueles que consistem em infrações fiscais de fato.

Lembra que a finalidade do processo administrativo fiscal é a observância e o controle da legalidade dos atos da administração e dos administrados. É a consagração do princípio da busca da verdade material, de aplicação imediata e obrigatória à administração pública. Neste caso, a autoridade tributária, antes de promover o lançamento tem o dever de perquirir a verdade do fato oponível, e, encontrando-o, promover o devido lançamento tributário, balizado sempre na autenticidade destes fatos e sobre o tema transcreve o Acórdão nº 103-19.789 do 1º Conselho dos Contribuintes da Receita Federal.

Ressalta que em nenhum momento, o Auditor Fiscal perquiriu a busca da verdade material, pois, sequer colheu no próprio sistema de dados da SEFAZ/BA a prova de que houve o recolhimento do tributo devido e, assim, lhe imputou o cometimento de infrações inexistentes.

Conta que ao tomar ciência da autuação, conferiu o LMC e apurou existir, na maioria das situações, divergências entre os dados que o Fiscal teve acesso da EFD, e aqueles escriturados nos livros físicos e apurando todas as datas em que foi apontado como dias em que houve suposta entrada de mercadoria sem nota fiscal, sobra de combustíveis, identificou divergências com as informações reais, constante nos seus livros fiscais.

Diz juntar para comprovação do alegado, cópia do LMC relativo a todos os dias em que o Fiscal apurou e listou no Auto de Infração, onde a Junta de Julgamento poderá vislumbrar divergências de informações.

Demonstra a título de exemplo, que em média, 40% dos dias apontados, os LMCs foram retificados, impressos, mas não enviados a EFD, e destaca algumas datas em que há divergência entre as informações apontadas pelo Fiscal e a escrita fiscal da empresa, constante nos livros impressos, que poderiam ter sido requisitados, para a efetiva busca da verdade:

<b>Data</b>	<b>Apontado pelo AF</b>	<b>Indicação no LMC real</b>	<b>Unidade e Produto</b>
19/07/2015	Sobra	307,22	Falta
20/07/2015	Sobra	241,07	Falta
22/07/2015	Sobra	161,55	Falta
30/03/2016	Sobra	304,40	Sobra
01/03/2017	Sobra	4.848,89	Falta
13/06/2017	Sobra	4.952,43	Falta
27/03/2018	Sobra	3.834,90	Sobra
04/05/2018	Sobra	1.263,86	Sobra
27/12/2019	Sobra	805,53	Falta
23/01/2015	Sobra	1.395,27	Falta
13/06/2017	Sobra	5.069,90	Sobra
30/10/2017	Sobra	713,95	Sobra
27/03/2018	Sobra	3.266,40	-
10/11/2019	Sobra	165,60	Falta
15/11/2019	Sobra	148,21	Falta
01/12/2019	Sobra	175,89	Falta
30/07/2015	Sobra	405,90	Falta
31/07/2015	Sobra	112,19	Falta
27/03/2018	Sobra	3.100,00	Sobra
10/11/2019	Sobra	141,71	Falta

Aduz que o Auto de Infração foi lavrado com base em informações divergentes, obtidas exclusivamente, através de registros digitais, sem se perquirir através da solicitação dos livros físicos e demais elementos probatórios a efetiva ocorrência da infração tributária, vez que o autuante, em nenhum momento, lhe solicitou a apresentação de informações ou esclarecimentos, tampouco efetuou a análise das notas fiscais de compra e de das vendas efetuadas, pois, caso tivesse solicitado e examinado, a divergência seria rapidamente constatada e haveria comprovação da inexistência de qualquer omissão de entrada.

Reitera que o LMC foi retificado e impresso, com formação dos livros físicos, antes de qualquer ação fiscal, e aponta que o único problema é que essa retificação não foi enviada a EFD, o que, em hipótese alguma, pode levar à grave acusação de omissão de entrada.

Defende que tendo ocorrido retificação antes da ação fiscal, com juntada do LMC integral, já retificado, este deve ser considerado, sob pena de se violar a busca da verdade material, se assim não proceder, é querer punir o contribuinte com grave acusação cujo único erro foi não enviar a retificadora, sendo que os livros impressos, à época, estão à disposição, como forma de provar retificação ocorrida antes da ação fiscal.

Pontua que em situação semelhante, no 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 que diz anexar, e assegura que se o mesmo procedimento tivesse sido adotado neste processo, , teria verificado a escorreita escrituração das entradas e evitaria o constrangimento imposto ao contribuinte de ter que se sujeitar a defesa em um procedimento administrativo fiscal.

Afirma que poderia ter apresentado tanto as notas fiscais de entrada, quanto os livros contábeis, onde se constataria a inexistência de entrada de combustível sem nota fiscal, pois é evidente o erro de medição, ao se apurar sobra em um dia e falta no dia subsequente ou anterior.

Salienta que tal omissão do Fiscal, que em situação semelhante garantiu ao contribuinte apresentar o LMC, denota evidente violação à ampla defesa, em confronto com o art. 2º do RPAF/BA, a ensejar nulidade do Auto de Infração.

Pugna pela conversão do feito em diligência, para que o Auditor Fiscal analise o caso concreto com base na sua escrita fiscal, em confronto com as notas fiscais de entrada e o LMC e adicionalmente requer a autorização para o envio do LMC que foi retificado e impresso à época, para a EFD, possibilitando nova análise digital.

Assevera que busca a regularidade do procedimento fiscal, na medida em que a ausência de envio da EFD retificadora não se configura em infração de omissão de entrada e, portanto, requer o direito de retificar as informações, salientando que tudo foi impresso à época e consta em livros físicos.

Não admite a existência de lançamento, lavrado com base em informações equivocadas, sendo que as corretas encontram-se escrituradas nos seus livros físicos, portanto, este deve ser declarado nulo, para que o Fiscal possa exercer sua atividade fiscalizatória e, se for o caso, lavrar um novo Auto, considerando, inclusive, além da sobra, a falta de combustível em dias subsequentes ou anteriores, providência que irá contemplar a busca da verdade material, bem como possibilitar o exercício da ampla defesa.

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

Assevera que o Auto de Infração é nulo de pleno direito, por ser notória a violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material, pelo que, desde já, requer o seu cancelamento e o consequente arquivamento.

Pondera, caso não se acolha o requerimento, mantendo o Auto de Infração, o que não espera, é necessário comprovar a impossibilidade de acatar a presunção legal utilizada pelo Fiscal.

Após transcrever o art. 4º § 4º, inc. IV da Lei nº 7.016/96, diz ser a presunção prevista, relativa, cabendo a apresentação de provas, pelo contribuinte, para demonstrar a não ocorrência de eventual infração.

Reproduz o art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF para afirmar que no caso concreto, já comprovou que a autuação foi baseada em informações equivocadas, fato, que por si só já torna nulo o Auto de Infração, na medida em que se perdeu a segurança na própria existência da infração.

Sinaliza que a simples intimação para que o contribuinte apresentasse os LMCs, livros físicos, evitaria a nulidade apontada, sendo que o Fiscal não tomou tal providência, mesmo adotando-a em fiscalização idêntica no Auto de Infração nº 269138.0011/18-5.

Ressalta que a nulidade, é latente, pois não pode ser punido com a grave infração de suposta omissão de entrada de combustíveis com base em documentação que contém informações equivocadas, vez que não tem o condão de consumar o fato gerador, havendo que se apurar se houve, efetivamente, entrada de combustíveis, sem a emissão de documento fiscal, que não é o caso.

Aponta que para a efetiva busca da verdade, é necessário autorizar o envio do LMC que foi retificado, impresso à época, mas, por equívoco, não enviado para a EFD. A ausência do envio da retificadora, mas, com a comprovação da efetiva retificação, não pode conduzir a imposição de penalidade.

Relembra que o autuante, 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, entretanto, omitiu-se, em analisar que no dia posterior a apuração de eventual sobra de combustível havia, inexoravelmente, falta de combustível no tanque.

Destaca que o autuante quando apresentou manifestação no Auto de Infração nº 269138.0011/18-5, entendeu que a infração de omissão de entrada poderia ser descaracterizada se fosse evidenciada falta de combustível no dia seguinte à apuração de sobra, onde em autuação por suposta infração idêntica, admitiu que caso houvesse ganhos e perdas sucessivos, haveria a caracterização de erro de medição, que é o caso do presente processo.

Diz juntar para todos os dias em que foi apontada a suposta sobra de combustível decorrente de omissão de entrada, comprovação de que houve efetivamente erro de medição a justificar a sobra com os dados do dia anterior e/ou posterior, para demonstrar a falta de combustível no tanque.

Salienta que a autoridade Fiscal tinha em mãos, todas as informações diárias, podendo constatar a sobra em um dia e a falta no outro e lembra que na maioria dos dias apontados não constam a sobra de combustível, pois houve a retificação do LMC, antes da ação fiscal, que somente não foi enviado à EFD. Diz anexar, todo o LMC do período da fiscalização, onde pode ser percebido os dias em que houve retificação pretérita e os dias em que as perdas e ganhos, por erros de medição, comprovam a ausência de omissão de entrada.

Para demonstrar o erro de medição e a existência de falta de combustível no dia posterior, apresenta alguns exemplos, cuja documentação comprobatória diz anexar à defesa:

<b>Data</b>	<b>Apontado no dia</b>	<b>Medição dia Anterior</b>	<b>Indicação dia Posterior</b>	<b>Unidade e Produto</b>
13/12/2015	Sobra	165,21	Falta	92,43
29/05/2016	Sobra	130,80	Falta	88,54
20/11/2016	Sobra	167,37	-	-
17/12/2017	Sobra	2.011,73	Falta	2.126,52
01/01/2018	Sobra	3.761,76	Falta	3.639,27
17/01/2018	Sobra	1.561,05	-	-
10/09/2015	Sobra	218,73	Falta	93,90
12/02/2016	Sobra	183,15	Falta	204,59
20/02/2016	Sobra	547,59	-	-
25/06/2017	Sobra	507,79	Falta	551,46
19/12/2017	Sobra	9.245,68	-	-
01/01/2018	Sobra	3.532,96	-	-
07/12/2015	Sobra	159,52	Falta	106,16
18/01/2016	Sobra	251,87	-	-
11/04/2016	Sobra	188,83	Falta	83,72
29/05/2016	Sobra	113,31	Falta	97,56
16/06/2016	Sobra	159,71	Falta	74,53
23/08/2017	Sobra	285,72	Falta	279,54
30/10/2017	Sobra	349,02	Falta	319,80
01/01/2018	Sobra	5.110,23	Falta	10.102,80
			Sobra	
				4.848,25
				Litros
				Etanol Comum (3)

**Observações:**

(1) 11/04/2016 - seguida por falta, no dia 13/04/2016, de 52,26 litros e por falta, no dia 14/04/2016 de 45,53 litros.

(2) 30/10/2017 - medição do dia anterior corresponde a 28/10/2017.

(3) 01/01/2018 - medição do dia posterior corresponde a 05/01/2018

Conclui que em todos os dias em que se apontou eventual sobra de combustíveis houve, no dia anterior ou no dia subsequente, a falta do produto nos tanques, após a medição física. Logo,

afirma que as divergências encontradas pelo Fiscal “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”.

Frisa que o quadro deixa transparecer a existência do erro de medição, repisando o próprio entendimento do autuante, quando em situação similar, conforme trecho atribuído ao autuante, alerta para um fato de nunca haverá identidade entre ganho e perda, pois há que se considerar existência de coeficiente de dilatação e perdas comuns do combustível. No caso concreto, os ganhos e perdas são próximos, que comprova a existência de erros de medição.

Diz que a documentação acostada, bem como a cópia integral digital dos LMCs 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 eventuais erros de medição.

Acrescenta que a documentação anexada revela e comprova a ausência de omissão de entrada e foram vendidas, durante o período fiscalizado, as seguintes quantidades de combustíveis, conforme relatórios de vendas: GASOLINA COMUM: 6.462.259,17 litros; GASOLINA ADITIVADA: 4.875.292,50 litros, e ETANOL: 4.183.782,01 litros.

Quanto as aquisições de combustíveis, no período fiscalizado, todas com notas fiscais também foram juntadas:

GASOLINA COMUM: 6.505.000,00 litros, com estoque inicial de 4.135,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 6.509.135,00 litros, superior ao comercializado;

GASOLINA ADITIVADA: 4.893.000,00 litros, com estoque inicial de 1.350,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 4.894.350,00 litros, superior ao comercializado;

ETANOL: 4.195.000,00 litros, com estoque inicial de 3.898,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 4.198.898,00 litros, superior ao comercializado.

Assevera que durante todo o período fiscalizado 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.

Relata que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no julgamento do Auto de Infração similar, Processo 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.

Diz juntar diversos documentos comprovando que vendeu menos do que adquiriu e conclui que não há como se presumir a omissão de entrada diante de robusto quadro probatório, com indicação de notas fiscais de aquisição, quantidades e relatório de comercialização.

Aponta o erro no preenchimento do LMC, sem envio de posterior retificação e/ou o próprio erro de medição (procedimento manual, feito por colaborador, onde qualquer milímetro de erro gera alteração), que acarreta perdas e ganhos sucessivos não justifica a imputação gravosa feita no Auto de Infração.

Pondera se a autoridade Fiscal, diante da EFD, lhe pedisse informações, seria desnecessária a lavratura do Auto de Infração, uma vez que possui todos os relatórios aptos a comprovar que nunca adquiriu combustível sem o respectivo documento fiscal.

Conta que em alguns dias o colaborador responsável por fazer a medição manual do tanque está em um dia apressado, ou chuvoso, ou com pouca luminosidade e o erro humano é natural, não induzindo a acusação de ofensa à legislação tributária.

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

Conclui que todo o exposto e provado conduz insegurança da existência da infração, a ensejar a nulidade do Auto de Infração, nos termos do art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/BA. Nesse sentido, reproduz trecho de Acórdão JJF nº 0160-02/19, em situação similar, fazendo referência aos Acórdãos JJF nº 0186-02/19 e JJF nº 0159-02/19.

Pede a declaração de nulidade do Auto de Infração, por ausência de provas do cometimento da infração, considerando a comprovação da existência de erros humanos na medição que, em hipótese alguma, poderiam conduzir à presunção de entrada de mercadoria sem nota fiscal.

Transcreve mais uma vez o art. 2º do RPAF/BA para se referir aos princípios da legalidade e da busca da verdade material, que diz terem sido violados, portanto, as infrações devem ser rechaçadas.

Repisa que as infrações seriam decorrentes de equívocos existentes na sua escrita fiscal ocasionando o suposto cometimento de infrações à legislação por infringência a obrigações principais e acessórias previstas no RICMS/BA, sendo os equívocos contábeis capturados a ponto de serem suficientes para que a Fiscalização desconsidere a sua escrita fiscal para os fins de aplicar o cometimento das infrações, imputando-lhe o débito de valor astronômico.

Assegura nunca ter praticado qualquer ato que violasse a legislação tributária estadual, afirmando veementemente a inocorrência das infrações apontadas.

Diz ser sua escrita fiscal o meio e prova para atestar o cumprimento das obrigações principais e acessórias, estando presente nesta, a comprovação do não cometimento das infrações, sendo que o Auditor Fiscal sequer o intimou para apresentar cópias das notas fiscais ou buscou através dos sistemas eletrônicos da SEFAZ conferir se houve a suposta omissão optando por presumi-la, fato que imputa prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório, pois ausente de elementos necessários para elidir a pretensão punitiva.

Conta ser notório e tem se tornado comum a lavratura de Autos de Infração no final do exercício, sem observância dos rigorosos 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, o que entende se configurar em absoluto cerceamento de defesa, que se constitui um vício insanável.

Ensina que ao lavrar o Auto de Infração a autoridade administrativa 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, dever este que decorre do princípio da legalidade.

Transcreve trecho do voto proferido no Tribunal de Impostos e Taxas – TIT de São Paulo, que tem anulado processos nos quais sejam violados preceitos constitucionais, como ocorre no caso presente, conforme o Processo DRT.1 nº 10.571/80, no qual é destacada a necessidade de o sujeito passivo ter integral conhecimento da acusação, para poder defender-se.

Neste sentido, transcreve doutrina do professor Alberto Xavier e o § 4º, do art. 28 do RPAF para frisar que não existem dúvidas quanto ao dever de o Fisco provar e não apenas presumir a prática de infração.

Complementa que, nesse ponto, cabe ao Fisco o ônus da prova, haja vista que, ao lavrar o Auto de Infração, este acusa o contribuinte de ter infringido determinada disposição legal. Assim sendo a análise do arquivo magnético isoladamente não constitui elemento suficiente para provar o cometimento das infrações que lhe imputa e desconsiderar informações constantes de forma cristalina na sua escrita fiscal, e desse modo, esse indício constatado pela Fiscalização deveria ser

investigado a fim de se apurar a verdade dos fatos, em obediência aos princípios da legalidade e da verdade material os quais deverão ser observados na instauração e condução do processo administrativo fiscal, sob pena de nulidade.

Lembra que o Código Tributário Nacional, no seu art. 142, prevê que a atividade administrativa do lançamento é vinculada, sob pena de responsabilidade funcional. Dessa forma, não pode o agente fazendário presumir o cometimento de infrações baseado tão-somente em informações constante no arquivo magnético em detrimento da escrita fiscal.

Aponta que toda infração deve estar prevista em lei e na falta de elementos capazes de caracterizá-la com segurança, o caminho correto é desconsiderá-la e não presumir que a mesma ocorreu, deixando que o sujeito passivo se defenda.

Diz ser equivocada a autuação ao enquadrar as alegadas infrações no art. 212, incisos e parágrafos do RICMS/BA o qual disciplina a escrituração dos livros fiscais, incluindo o Livro de Entrada e o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, uma vez que garante ter efetuado regularmente a sua escrituração, como de fato pode-se verificar pela simples análise dos livros que seguem, em mídia digital.

Ressalta ser improcedente a aplicação das penalidades imputadas, por não existir nos elementos apresentados pela fiscalização qualquer prova da utilização ou entrada de bens, além daqueles devidamente comprovados pela sua escrita contábil, pelo que, é totalmente incabível a aplicação da multa.

Destaca que por determinação expressa do CTN a legislação tributária que comine infrações se interpreta de maneira favorável ao acusado, conforme art. 112, reproduzido, corroborado, pelo RPAF. Portanto, diante da ausência de provas do cometimento das infrações, flagrante a improcedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração.

Voltando a abordar a infração 01, aduz que um simples o levantamento quantitativo do estoque ou a verificação das notas fiscais de entrada demonstraria que não há falhas no seu estoque, pelo contrário, este se encontra devidamente escriturado. Nesse ponto, afirma que foi trazido no relatório de entrada, a numeração e indicação das notas fiscais de aquisição e os relatórios de vendas, comprovando que nunca saiu dos bicos mais combustível do que o legalmente adquirido.

Repisa que a autuação é proveniente da suposta existência de divergências constantes no registro magnético encaminhado à SEFAZ e o quanto escriturado nos livros fiscais, que poderia ter sido evitada se a verificação do sistema de dados da SEFAZ fosse realizada conjuntamente com uma análise dos livros fiscais, caso tivesse sido oportunizado a apresentação destes à Fiscalização.

Afirma que tal atitude encontra dissociada dos princípios norteadores do Processo Administrativo Fiscal, expressamente contidos no art. 2º do RPAF/BA, que copia, pois, os contribuintes obrigados à Escrituração Fiscal Digital – EFD encontram-se obrigado a fornecer informações contábeis por meio do referido sistema, dentre elas as relativas ao seu estoque contábil. Contudo, tais informações transmitidas eletronicamente nem sempre correspondem à veracidade dos fatos, seja por falhas nos lançamentos realizados, seja por problemas de ordem técnica na transmissão dos dados ou, até mesmo, por falha no sistema eletrônico da SEFAZ.

Assevera ter apresentado as informações contábeis através da EFD e, por entender a existência de indícios de equívocos quanto ao estoque das mercadorias, o Fiscal lavrou a peça punitiva, sem, sequer, verificar os seus livros fiscais, elementos de prova na ação fiscal.

Complementa que segundo o princípio da verdade material, deve o julgador, fundamentar sua decisão, buscando com inteligência a essência das alegações e provas apresentadas para solidificar a verdade dos fatos, quando se torna possível fazê-lo, deixando de utilizar métodos dedutivos uma vez que a finalidade do processo administrativo fiscal é a apuração de prática de infração pelo contribuinte, que só poderá ser alcançada quando se baseia na verdade real ou material, e não na presumida, por prévios padrões de avaliação, tal qual a procedida no caso em apreço.

Aduz que ao Direito Tributário e à Contabilidade interessa a verdade material ou real, não se contentando apenas com a verdade formal, conforme Xavier, cujo texto reproduz, como também neste sentido é o Acórdão proferido pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba também copiado. Ou seja, o que importa é a melhor reprodução possível dos fatos, tais quais aconteceram, ficando afastados empecilhos processuais, pois devem ser consideradas as provas e os novos fatos, mesmo que favoráveis ao interessado, ainda que este não os tenha alegado ou declarado, transcrevendo texto de Aurélio Pitanga Seixas Filho.

Adverte não querer alegar a pretensa denúncia espontânea, haja vista a correção da falha após o início da ação fiscal, mas, independentemente do momento da correção da falha apontada, deve o Auditor considerar a inexistência de danos ao Erário e não promover ao lançamento.

Informa e diz comprovar, que os livros fiscais impressos à época contêm informações corretas, acerca do quanto apurado, porém, corrigida a falha, deveria o Auditor, antes da lavratura do Auto, realizar uma revisão fiscal no seu estabelecimento para configurar a ocorrência ou não da infração, eximindo as possíveis dúvidas.

Para elidir a infração, formulou demonstrativo comparativo das irregularidades apontadas pelo Fiscal, demonstrando as inconsistências constantes do levantamento realizado. As ditas omissões apontadas não encontram respaldo quando confrontadas com a sua escrita contábil, sofrendo estas de inúmeras incorreções.

Ressalta que acaso seja superada a preliminar de nulidade, requer a sua improcedência.

Em relação às infrações em que há a imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória, requer a consideração da sua boa-fé, bem como da inexistência de dolo, fraude ou simulação e o devido recolhimento do tributo a ensejar a inexistência de danos ao Erário, requer também as benesses que a legislação lhe assegura. Portanto, deve a Junta de Julgamento Fiscal avaliar o atendimento dos requisitos aplicáveis no presente caso, já que os equívocos foram cometidos sem causar danos ao Erário conforme prevê o art. 158 do RPAF.

Acredita ser de direito de ver a penalidade atenuada, inclusive com possibilidade de relevação, pois certamente, atende a todos os requisitos exigidos para tal. Se isto não ocorrer, as multas ora aplicadas passam a apresentar valores confiscatórios, uma vez que deixa de existir a justificativa para imposição de multa com caráter eminentemente punitivo. Afinal, concessão da atenuante decorre do reconhecimento de um equívoco cometido que em nada prejudicou o Erário.

Conclui ser evidente restar equivocado o levantamento fiscal, em razão de ter o agente Fiscal desconsiderado a verdade material dos fatos. Portanto, requer uma revisão fiscal para que sejam revistos os dados em confrontação documental, com realização de perícia no local do seu estabelecimento, sob pena de nulidade, com base no RPAF/99, art. 145, transrito, sob a justificativa da necessária resposta às questões que enumera.

Requer também a realização de perícia no local do estabelecimento, por Fiscal estranho ao feito, nos moldes previstos nos inc. II do art. 148 do RPAF/99, e desde já indica o seu assistente técnico.

Destaca que as notas fiscais identificadas em relação plotada, encontram-se devidamente lançadas na EFD, conforme registros da própria EFD, razão pela qual diz não ser devida a aplicação de multa, sendo que eventual equívoco parece ter sido no cadastro do modelo na nota fiscal, que, ao invés de 55, pode ter sido 01, porém, tal fato, não caracteriza a ausência de envio de informações à EFD, pois estas foram devidamente enviadas. Assim, é necessário excluir as notas relacionadas que constam na EFD.

Quanto as infrações 03, 04 e 05, pela ausência de dolo, fraude, simulação e falta de recolhimento de imposto pugna pela redução da multa.

Admite que se equivocou ao não enviar para a EFD diversas notas fiscais e, como algumas delas não são de combustíveis, também não estão indicadas no LMC, pois as indicadas são impugnadas em tópico próprio.

Acrescenta haver, normativo, que permite o cancelamento das multas, desde que atendidos os requisitos legais, conforme art. 42 da Lei nº 7.014/96, e o RPAF/BA, art. 158.

Requer a redução da multa aplicada no percentual de 90% ou outro que a Junta entenda razoável, pois satisfeitos os requisitos legais.

Em relação as infrações 04 e 05, reconhece parcialmente as notas fiscais de aquisição de combustíveis lançadas no LMC, e afirma que a aplicação multa por descumprimento de obrigação acessória, é inviável na totalidade dos documentos fiscais indicados, na medida em que algumas delas foram devidamente lançadas no LMC, encaminhado através da EFD.

Plota relação de notas fiscais arroladas na infração 04 referentes à aquisição de combustíveis para revenda, devidamente lançadas no LMC e na escrituração contábil, assim como na infração 05.

Relata o posicionamento da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão JJF nº 0190-04/18, em caso idêntico ao presente, cujo trecho do voto reproduz, concedeu a redução de 90% mesmo reconhecendo que o contribuinte era “*contumaz*”, deixando de registrar inúmeras notas de aquisição de combustíveis. Diferente, no presente caso, diz não ser contumaz, deixou notas de aquisição de combustíveis sem registro, por equívoco contábil, razão pela qual entende que deva ter as multas canceladas, pois ter lançado os documentos fiscais no LMC denota a ausência de dolo, fraude ou simulação, além do fato do tributo ter sido recolhido por antecipação.

Requer o cancelamento das multas, caso não se considere que houve o envio das notas à EFD, conforme já exposto e caso esse não seja o entendimento, evoca o precedente, pugnando pela redução de 90% das multas aplicadas, em relação às notas fiscais relacionadas.

Pugna pelo cancelamento do Auto de Infração, determinando seu consequente arquivamento, haja vista a notória nulidade por violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.

Pede que se declare, ainda, a prescrição, considerando os últimos 5 anos a partir da lavratura do Auto de Infração.

Caso haja entendimento diverso, que seja determinada a conversão do feito em diligência, lhe possibilitando enviar os LMCs que foram retificados à época, mas não enviados à EFD, possibilitando uma nova análise, tendo em vista a divergência de informações.

Requer por fim, a procedência parcial da impugnação, com relação às infrações de 04 e 05, para cancelamento da aplicação da multa, em relação às notas fiscais que foram devidamente lançadas no LMC e aquelas de aquisição e cancelamento.

Solicita, ainda, sob pena de nulidade, que toda e qualquer intimação seja feita na pessoa do seu advogado no endereço indicado.

O autuante ao prestar a informação fiscal às fls. 85 a 105-v, após relatar os fatos e reproduzir os argumentos da defesa, abordou os princípios da legalidade e da verdade material, transcrevendo magistério de juristas e explicando que no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina quando o preposto Fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento.

Assim, justifica que ao utilizar os registros da EFD como prova, deve-se considerar o disposto no art. 226 do Código Civil; o art. 417, art. 373, inc. II e o art. 419 todos do Código de Processo Civil – CPC, reproduzidos.

Registra as queixas da autuada, e afirma não ter fundamento a censura posta, pois, a EFD faz prova contra a ela e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade prevista no art. 419 do CPC, não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Pondera que isso não significa a impossibilidade da autuada demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados, art. 417 do CPC. Mas, nesse caso, cabe a ela 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.”, conforme previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade T-2.1, a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, e no art. 373, inc. II do CPC; ou seja que apresente prova de que a sua escrita está errada.

Conclui, em resumo, que: (I) Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos; (II) A prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital; (III) O ônus da demonstração que a EFD está errada é da autuada; (IV) Pela indivisibilidade da escrituração contábil, o LMC não faz prova contra a EFD; e, (V) A prova dos alegados erros na EFD, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base na documentação existente (notas fiscais, recibos, cópias de cheques etc.).

Ressalta que no caso específico dos postos revendedores de combustíveis – PRC, os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo empresário nos campos do registro 1300 da EFD. Então, dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, que segue copiado.

Anota que até a publicação da Portaria nº 159, em 24/10/2019, a SEFAZ restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque aqueles em exercício fechado ou em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário – LRI.

Com a vigência do parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado nos postos revendedores, uma vez que nestes postos são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da citada portaria, esses inventários diários puderam ser levados em consideração.

Transcreve o art. 144, § 1º do CTN, e referindo-se à Portaria nº 445/98, considera que a Portaria nº 159/19 apenas trouxe novos procedimentos para a Fiscalização, assim, o citado dispositivo do CTN garante o emprego do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 aos fatos geradores já ocorridos.

Ao tratar a inexistência de presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização, registra que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único do 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 Agencia Nacional de Petróleo – ANP” de forma conservadora, sendo este, mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria nº DNC 26/92.

Com isso, afirma que se criou uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado, se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura”, conforme entende a jurisprudência citada.

Como consequência, acrescenta que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, ou seja:

(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 passive no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico;

(iii) Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

Conclui que estabelecida essa variação limite, fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Admitidos como corretos os

registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

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

Conclui que:

- a) O lançamento foi baseado nos dados do SPED-Fiscal e esses estão disponíveis para a autuada. Não houve, portanto, cerceamento a ampla defesa.
- b) Os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores. Desse modo, não há que se falar em prejuízo a ampla defesa.
- c) Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos. A determinação da verdade foi feita dentro das regras impostas pelo sistema contábil-fiscal em que os fatos se inserem: (I) a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital; (II) o LMC não faz prova contra a EFD; (III) o ônus da demonstração de que sua EFD está errada é da autuada; e (IV) a prova desses erros, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem os fatos.
- d) O parágrafo único do art.10 da Portaria nº 445/98, por ser norma procedural, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos e traz qualquer presunção, antes, impõe um limite para os ganhos anotados que a uma dedução feita a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis, informadas na legislação do setor.

Sobre a correção técnica aplicada na auditoria fiscal que resultou no lançamento explica que essencialmente estudados pelas Ciências Contábeis, os estoques referem-se as mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico. E, hoje, diferente de outrora, a análise e classificação dos estoques são complexas, citando Eliseu Martins

Justifica que diante dessa complexidade, a Portaria nº 445/1998, não tendo criado conceitos de contabilidade, orienta os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, dada as dificuldades encontradas pelos fiscais, face a diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações. Assim, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

Cita que um desses conceitos é o inventário, conforme ensina Jose Carlos Marion, cuja lição reproduz, ou seja, o inventário resulta 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.*”, sabe-se que o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem e *in loco*: uma no início e outra no final do período analisado.

Desse modo, tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado as 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). Se EF for maior, houve omissão de entradas e se EF for menor, houve omissão de saídas.

Já o período do levantamento dos estoques, depende da frequência que se realiza os inventários e, apesar de essa ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo

mais curto entre os inventários, uma vez que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com frequências diferentes.

Destaca que no caso dos postos revendedores de combustível, o controle dos estoques é mais rigoroso, pois, 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 e além disso 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 13/11/1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste SINIEF nº 01, de 15/12/1992 e incluído na ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18/04/2008, para atender aos seguintes propósitos: **(I)** Proteger o consumidor contra a adulteração dos combustíveis; **(II)** Controlar melhor para detectar vazamentos de combustíveis especificada pela ANP, que possam ocasionar danos ao meio ambiente e/ou a integridade física ou patrimonial da população; **(III)** Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais; e **(IV)** Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Informa 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. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve justificar os motivos da sua ocorrência, conforme o item 13, “f”, da instrução normativa anexa a Portaria DNC 26/92, ou seja, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças 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. Os registros 1300 trata da movimentação diária de combustíveis nos campos que especifica e assim faz para o registro 1310 que trata da movimentação diária de combustíveis por tanque e o registro 1320 que trata do volume das vendas no dia

Complementa 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 émeticamente 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 vincula com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

Destaca a posição do Superior Tribunal de Justiça – STJ sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis no julgamento do REsp nº 1.833.748/SE 2018/0285259-0 onde se decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,60% determinado pela ANP, cuja ementa reproduz.

Salienta que o Fisco da Bahia utiliza um critério que garante, com grande margem de segurança, que os ganhos ocorridos, além do limite imposto pela legislação, são efetivamente devidos a entradas de combustível sem documentação fiscal e não a diferenças de temperatura na comercialização, a evaporação ou a erros de medição.

Após transcrever o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, afirma que a SEFAZ aponta para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte, considerando 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, assim, 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.

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

Ressalta que a alteração da Portaria nº 445/98 pela Portaria nº 159/2019 apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a Fiscalização, orientando como os prepostos Fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD, ou seja, estabeleceu novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, §1º do CTN, permite sua aplicabilidade imediata:

Pontua que a Portaria DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,60% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar vagamente que houve um erro, para afastar a utilização pelo fisco, os valores anotados na sua escrituração diária, 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 que três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite. Portanto, os erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Acrescenta que além dos erros 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 pelo contribuinte “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” – item 2.1.2 da norma NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade, T 2.1.

Ressalta que a lógica dos argumentos apresentados pela autuada, para justificar os erros que alega, não pode ser contraditório em si mesma, antes, deve proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros acontecem. Se assim não o for, o argumento estará obviamente errado, não podendo prevalecer a prova por contradição ou redução ao absurdo.

Salienta que, em seu trabalho: *(I)* Refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum; *(II)* Verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum; *(III)* Verificou 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 a anotada no registro 1300 e, mais uma vez não encontrou qualquer divergência.

Destaca a existência de limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo os instrumentos mais rudimentares, ainda que sendo mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Dessa forma, na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6% do VOL\_DISP imposto pela ANP.

Conclui que para sustentar sua alegação de que houve erros de medição, o posto revendedor deve apresentar a tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua medidora ou informar a precisão do medidor automático de tanque – ATG, para que a fiscalização possa avaliar a plausibilidade dos erros alegados estabelecendo limites para eles. Por exemplo, não seria crível a

alegação de que um ganho de 100 litros se deveu a um erro de medição, uma vez que isso só é possível por uma leitura com erro de dezenas de unidades na régua de medição.

Quanto aos erros na digitação do *FECH\_FISICO*, lembra que há limites para estes, que não ocorrem aleatoriamente. Esse erro deve gerar um valor que seja resultado da mudança da ordem dos algarismos do valor correto e que será a diferença entre o *FECH\_FISICO* digitado com erro e o correto.

Anota que outros fatores podem ocasionar ganhos ou perdas que se somarão aos gerados pelos erros de digitação. Sendo assim, o erro de digitação pode ser no máximo o *VAL\_AJ\_GANHO* e no mínimo *VAL\_AJ\_GANHO - 0,6% x VOL\_DISP*.

Conclui que terá ocorrido um erro de digitação, se: *(i)* o valor anotado for resultante da alteração da ordem dos dígitos do número digitado com erro; *(ii)* dentre as combinações dos dígitos do *FECH\_FISCO*, houve um número cuja diferença do *FECH\_FISICO* esteja entre os valores de *VAL\_AJ\_GANHO - 0,6% x VOL\_DISP* (mínimo) e *VAL\_AJ\_GANHO* (máximo).

Admite um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores e o despejo de combustível nos tanques do posto, sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310, ou sendo anotada em data diferente, como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD. Nesse caso, haveria um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária, conforme as figuras esquemáticas que plota.

Ressalta que conferiu as datas de cada entrada de combustíveis no registro 1300 com as datas das entradas das respectivas notas fiscais no registro C100 sem que tenha encontrado qualquer erro. Dessa maneira, a autuada necessita provar que aconteceu um erro no controle das entradas de combustíveis como exige o citado item 2.1.2 da norma NBC T 2.1.

Afirma que ocorrendo vendas nos bicos após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o *FECH\_FISICO* será maior que o *ESTQ\_ABERT*. Anotando-se o valor da leitura dos contadores dos bicos no início do dia, somente as saídas do dia será levada em consideração nesse dia. Já, ocorrendo entradas nos tanques após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o *FECH\_FISICO* será menor do que o *ESTQ\_ABERT*. Novamente, não haverá repercussão do erro do dia anterior nesse controle de estoques.

Essas situações devem ser analisadas caso a caso e normalmente, na prática da fiscalização, indicam a ausência da informação da movimentação de combustíveis de um dia ou mais no registro 1300. Contudo, como se vê, em ambos os casos, as entradas ou saídas feitas entre o fechamento de um dia e a abertura de outro não repercutem no cálculo das perdas ou ganhos.

Conclui restar evidente que:

- a)* Na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD. Logicamente, pode haver erros de escrituração, mas esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam;
- b)* A cada dia são feitos os levantamentos dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis dos postos revendedores, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos. Isso garante que a cada dia as medições registradas sejam independentes das dos dias anteriores e subsequentes;
- c)* Não tem fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques autônomo;
- d)* É um erro grosseiro proclamar que “*apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado*”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado

do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor;

- e) Os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexadas ao auto de infração, portanto, não há que se falar que houve “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”. Apenas, por economicidade não anexou todos os campos do registro 1300 uma vez que a autuada já os tem;
- f) A simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD. Os erros devem ser devidamente provados na defesa.

Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, transcreve os artigos 226 e 417 do CPC para destacar a previsão legal de que os livros são meio de prova contra o empresário. Portanto, a escrituração, equivale a 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.

Acrescenta que por essa razão e com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador optou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa, presunção que é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao contribuinte, consoante prevê o art. 373, inc. II, do CPC, transcreto.

Explana sobre o conceito da indivisibilidade da escrituração contábil, prevista no art. 419 do CPC, reproduzido, e argui que não pode o contribuinte invocar como prova em juízo aquela parcela que lhe favorece, salvo quando se referem a partidas distintas ou fatos diversos e sem conexão, como ensina J. X. Carvalho de Mendonça, cuja doutrina reproduz.

Pontua que no caso, não pode a autuada apresentar o seu LMC como prova contra o registro 1300 da sua EFD, porque, ambos versam sobre os mesmos lançamentos, conforme a indivisibilidade da escrituração em toda a sua extensão.

Ao abordar a validade jurídica da EFD, copia o art. 247 do RICMS/12 e lembra que esses documentos são assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais, pelos representantes legais ou seus procuradores e tem validade jurídica para todos os fins.

Destaca que o art. 247, § 4º do RICMS/2012, que atualmente está revogado, previa que o contribuinte teria “o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”, sendo considerado como inconsistência uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão.

Assegura que no caso, examinou os arquivos mensais da EFD apresentados e constatou não haver qualquer inconsistência nos mesmos. Contrariamente, o registro da movimentação de combustíveis do posto 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).

Ademais, diz, 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 as 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 inconsistência, garante.

Salienta que a Instrução Normativa nº 55, publicada em 23/10/2014, orienta a Fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes as infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014/96 e se dirige exclusivamente a utilização de arquivos no

formato do SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS E SERVIÇOS – SINTEGRA, sem tratar dos arquivos EFD.

Conclui que por essa razão não há que se falar na aplicação dessa instrução normativa na fiscalização efetuada apenas com os dados da EFD. Por isso, não determina que o Fisco deve intimar previamente o contribuinte para prestar esclarecimentos ou sanar eventuais irregularidades/omissões de seus arquivos que estejam visíveis, como afirma a autuada.

Quanto aos alegados erros nos registros 1300 da EFD, registra que a prova de que eles existem deve ser feita pelo contribuinte, nos termos do art. 373, inc. II, do CPC, reproduzido que deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques sem adotar as providencias para sanar as irregularidades que alegou, sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que a respalde.

Complementa que 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.

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

Repisa que a autuada alegou que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu LMC continha as informações corretas. Contudo, por si, esse argumento não é valido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Conclui não adiantar a autuada apenas alegar que inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do Auto de Infração, que não correspondem aos registros do LMC, pois, cabe-lhe demonstrar com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos, a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, inc. II, do CPC.

Diz ser inusitado e intrigante obter registros tão diferentes na EFD e no LMC quando eles se fundamentam na mesma documentação. Escriturar exatamente as mesmas informações obtidas nas mesmas fontes em registros diferentes não deveria gerar resultados diferentes. Na prática, a autuada acaba por ter dois livros que deveriam ser iguais, mas que são distintos e servem a propósitos diversos: um é para a ANP, a outro, para a SEFAZ.

Finaliza afirmando ser obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, fazem prova contra ele mesmo. A fim de assegurar a verdade material, o CPC permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem a verdade dos fatos. Entretanto, o ônus 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.

Registra que não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo empresário, assim não foi necessário intimá-lo para proceder as correções. Não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD.

Ressalta que 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 e os levantamentos feitos e anotados na EFD são diários e independentes, não podendo se 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.

Repisa que pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Sobre o cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis, lembra que a legislação aplicável, além dos motivos já citados, a Portaria nº 445/98 também tem o propósito de esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais, o entendimento uniforme na aplicação da norma.

Reproduz o art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96 para ressaltar 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. Já o art. 7º, inc. II, da Portaria nº 445/98, esclarece o dispositivo da lei citado.

Assinala que a Instrução Normativa nº 56/2007 dita, no seu primeiro item, que apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Lembra que os combustíveis estão sujeitos a substituição tributária e segundo o art. 10 da Portaria nº 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas a 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 e do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, art. 10, inc. I, alínea "b", da citada portaria. 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 prevista na Lei nº 7.014/96, art. 6º, inc. IV copiado.

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

Em relação ao ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo, ressalta que as omissões de entradas não 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, ficando claro, então, que é equivocado aplicar os dispositivos da IN 56/07 sem que se leve em consideração a adição das entradas sem documentação fiscal.

Desse modo, considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pela autuada nos seus tanques, tem-se: VOLUME DE PRODUTO NO TANQUE é igual VOLUME DE COMBUSTÍVEL COM NOTA *mais* VOLUME DE COMBUSTÍVEL SEM NOTA. Ou seja, o volume de produto disponível no tanque é igual a 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.

Quanto as saídas, explica: SAÍDAS DO TANQUE é igual SAÍDAS DE COMBUSTÍVEL COM NOTA *mais* SAÍDAS COMBUSTÍVEL SEM NOTA. Ou seja, como o combustível adquirido sem notas fiscais está misturado ao volume total, quando é efetuada uma venda, na verdade, estará se vendendo a mistura, e a sua proporção na saída a exatamente a proporção dos volumes misturados no tanque:

Conclui que se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais é proporcional aquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, então a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Explica que a apuração do ICMS não é somente mensal, como acredita a autuada, pois o art. 24 da Lei nº 7.014/97, desde 01/01/2006, preconiza que o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento. Então, cabe as normas infralegais a definição dos modos de apuração do ICMS devido.

No caso dos procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques, de acordo com a Portaria nº 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício. Sendo assim, os volumes de ganhos tidos como omissões de entradas com base no parágrafo único do art. 10 da citada portaria, devem ser totalizados ao final do exercício, e, por conseguinte, também a apuração do ICMS se dará ao final do exercício, sempre conforme a legislação vigente a época.

Finaliza que restou demonstrado:

- a) O ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, inc. IV da Lei nº 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, inc. IV, portanto, não segue a regra da IN 56/07;
- b) O cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor não deve seguir a IN 56/07; contudo, como demonstrado, 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 proporcionalidade a que se refere a citada instrução normativa;
- c) É 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, se desconsideraria o fato de que também são comercializados combustíveis adquiridos sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos;
- d) É errado pretender aplicar a proporcionalidade da IN 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;
- e) A apuração do ICMS devido nos levantamentos quantitativos de estoque deve ser feita por exercício, como determina a Portaria nº 445/98.

Por fim, propugna pela total procedência do lançamento.

Em 25/03/2021, os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal decidiram converter o processo em diligência à Procuradoria Fiscal da PGE, solicitando a emissão de Parecer Jurídico abordando, em especial, os seguintes pontos: (I) Se o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com a redação posta, extrapola os limites da Lei nº 7.014/96; e (II) Se a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade apenas a partir da data de sua publicação.

Em cumprimento à diligência, a Procuradoria Fiscal da PGE, emitiu o solicitado parecer jurídico, de lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, fls. 87 a 94, onde, atendendo à solicitação, assim se posicionou frente às questões postas:

*“Incialmente, impõe-nos explicitar o que dispõe a Portaria 445/98, cuja redação foi modificada pela Portaria 001/2020.*

*A Portaria 445/98 regulamenta o alcance dos procedimentos de fiscalização na metodologia dos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.*

*E o que é um levantamento quantitativo de estoque?*

*Utilizaremos como base conceitual, para melhor elucidar, o quanto disposto na própria Portaria 445/98, precisamente no seu art. 1º, verbis: (...)*

*Observa-se da dicção da norma acima transcrita que, por uma imposição lógica, o levantamento quantitativo de estoques é um método ou procedimento de apuração dos fatos econômicos e livros fiscais dentro dum período de tempo, cujo desenrolar pode determinar a existência de fatos geradores do ICMS.*

*O inventário do estoque consiste no levantamento das quantidades dos itens existentes no estoque de determinado contribuinte em determinada época, sendo estas informações imprescindíveis para a gestão da produção, gestão financeira e dinâmica de pagamento de tributos.*

*Vale apontar que o levantamento quantitativo de estoques é um instituto incorporado do ramo das Ciências Contábeis, cujo escopo também é a verificação da ocorrência documental de operações de circulação de mercadorias, com base na análise dos estoques, livros e documentos fiscais dum determinado contribuinte, num determinado período de tempo.*

*Neste ponto, tendo como certo se tratar o levantamento quantitativo de estoques dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedural ou adjetiva.*

*Assim sendo, tratando-se de método de apuração ou fiscalização, entendemos aplicável o quanto disposto no art. 144, § 2º, do CTN, cuja redação cabe transcrever: (...)*

*Note-se que, sem dúvida, a norma lustrada na Portaria nº 001/2020 possui natureza eminentemente procedural, traduzindo-se num conjunto ordenado de atos administrativos e termos para a consecução da apuração do efetivo e real fato econômicos, porventura fato gerador do ICMS.*

*São normas internas da Administração Fazendária para o processo de fiscalização, apontando ao Estado-Administração como, quando ou de que maneira deve o ato de levantamento quantitativo de estoques se produzir.*

*Doutro giro, acresça-se aos fundamentos acima expendidos, que a retroação da norma se impõe, tendo em vista que as novas orientações internas objeto da presente discussão são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam a aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte, como perdas imanentes ao processo.*

*Desta forma, na mesma toada, a retroação se justificaria pela norma esculpida no art. 106, II, do CTN’.*

Em 24/09/2021, por decisão desta 2ª JJF, o processo foi mais uma vez convertido em diligência para que o autuante anexasse aos autos o disco de armazenamento de dados - CD, contendo o arquivo em formato tabela, cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal e recomendando que posteriormente deveria o contribuinte ser intimado a receber cópia integral do demonstrativo em arquivo eletrônico na forma prevista no RPAF/99, concedendo-lhe o prazo de 60 dias, para manifestação.

Em cumprimento à diligência o autuante, anexou aos autos o CD, fl. 102, contendo gravado os arquivos em formato tabela, cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal, que foi entregue ao contribuinte através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e em 28/04/2022, fls. 108 a 110.

A autuada retornou aos autos em manifestação, fls. 113 a 116-v, onde narrou que após diversas autuações, a COPEC passou a atualizar e parametrizar, com mais acerto, o sistema utilizado para fazer a leitura dos registros do SPED.

Sinaliza que tendo o presente Auto de Infração sido lavrado antes dessas atualizações, existem diversos apontamentos equivocados que, caso gerado novo demonstrativo, desaparecerão.

Noticia que o mesmo Auditor Fiscal autuante, mediante cumprimento de diligência, refez o Auto de Infração nº 2691380003/20-4, resultando numa redução de mais de 50% do valor inicialmente cobrado, devido ao uso do sistema atualizado, com mais precisão na apuração e conclui ser necessário que o Fiscal refaça o demonstrativo e certamente, haverá uma redução do valor cobrado.

Reforça a necessidade de se refazer a apuração, devido a duas notas fiscais de “*valores altos*”, que equivocadamente não foram consideradas, fato que diz ter constatado após o envio da documentação, em cumprimento a diligência fiscal.

Relata que em 13/06/2017, foi indicado que houve suposto ganho de 4.952,43 litros de gasolina comum e 5.069,90 litros de gasolina aditivada. Assevera que o erro ocorreu pela falta de escrituração da nota fiscal nº 144.406 de 13/06/2017, referente a aquisição de 5.000 litros de gasolina comum e 5.000 litros de gasolina aditivada.

Acrescenta que em 19/12/2017, foi apontada a suposta sobra de 9.254,68 litros de gasolina aditivada, porém o erro se deveu à ausência de escrituração da nota fiscal nº 210.720 com a qual foi adquirido 10 mil litros de gasolina aditivada, fatos que diz indicar a clara necessidade de se refazer apuração, considerando as notas fiscais juntada.

Destaca que, desde a defesa comprovou que não adquiriu combustível sem nota fiscal.

Indica como “*curioso*” o fato do autuante, em nenhuma de suas informações falar sobre a ausência de omissão de entrada, pois, se analisar todas as entradas de combustíveis e todas as saídas, constantes na EFD, constatará que o posto vendeu menos do que comprou.

Afirma que o trabalho executado pelo Fiscal é 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, cuja atividade da fiscalização somente visou prejudicar o contribuinte, sem levar em consideração que é ele que mantém o Estado e gera empregos.

Pondera que se somar as autuações e a litragem supostamente adquirida sem nota fiscal com a que foi adquirida com nota fiscal, se verá que as distribuidoras da Bahia não teriam condições de fornecer tanto combustível.

Afirma que a SEFAZ parece não querer buscar a verdade material quando aponta que um posto tem uma suposta sobra de aproximadamente 10 mil litros em um dia e, no dia seguinte, uma falta de valor equivalente. Neste caso, para o autuante houve aquisição sem nota fiscal de 10 mil litros, mas não indica qual razão de perda de 10 mil litros de combustível no dia seguinte, fazendo conjecturas e distorcendo os fatos, o que classifica como “*surreal*”.

Transcreve trecho do Acórdão JJF nº 0345-06/21, onde a Junta fez constar quais são os quatro métodos de apuração de suposta omissão de entrada, sendo que um deles tem como base a Portaria nº 445/98:

Reproduz o art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/99, para destacar que é necessária atribuir segurança para manter a lavratura do Auto de Infração, o que implica em seguir o princípio da verdade material e conclui que na situação presente, não existe nenhuma omissão de entrada.

Argui que conforme documentação, saíram das bombas, durante o período da fiscalização as seguintes quantidades de combustíveis, conforme relatórios de medição:

Gasolina Comum: 6.462.259,17 litros;

Gasolina Aditivada: 4.875.292,50 litros; e,

Etanol: 4.183.782,01 litros.

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

- a) Gasolina comum: 6.505.000,00 litros, com estoque inicial de 4.135,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 6.509.135,00 litros, superior ao comercializado;
- b) Gasolina aditivada: 4.893.000,00 litros, com estoque Inicial de 1.350,00 litros, resultando no estoque total do combustível, durante o período, de 4.894.350,00 litros, superior ao comercializado;
- c) Etanol: 4.195.000,00 litros, com estoque inicial de 3.898,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 4.198.898,00 litros, superior ao comercializado.

Assevera que durante todo o período fiscalizado o relatório de notas fiscais de aquisição de combustíveis aponta 38 folhas, com gasto total de R\$ 49.894.067,15 somente na compra dos produtos vendidos aos consumidores, nunca tendo adquirido combustível desacompanhado de nota fiscal e que essas informações estão na EFD, contudo, o Fiscal não a analisou.

Leciona que a omissão somente restará caracterizada se houvesse mais saída do que entrada e, conforme diz provar, não há.

Acusa que o método utilizado pelo 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.

Repisa não existir segurança no lançamento e, deixar de analisar sob a ótica do método clássico é não aceitar a busca da verdade material. Afirma que 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.

Relata que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, através de sua 4ª Câmara Cível, ao se deparar com Auto de Infração similar, processo nº 0005384-10.2005.8.05.0274, entendeu que, para a configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda do que aquisição de combustíveis, conforme trecho reproduzido e acrescenta que junta documentos comprovando que vendeu menos do que adquiriu.

Explica que as comprovações devem ser analisadas pela Junta, para que lhe responda 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.

Pondera que apesar da mudança da portaria já ter sido declarada inconstitucional o autuante entende que havendo sobreior ao limite legal, há omissão de entrada, conforme já afirmado diversas vezes, que, havendo sobreior ao limite legal há a certeza de entrada, o que diz ser contraditório com o uso de presunção.

Complementa que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, por unanimidade, manteve sentença que declarou ilegal a modificação da Portaria nº 445/98, anulando mais de 50 Autos de Infração similares e deduz que há uma decisão colegiada, da mais 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.

Reitera a impugnação já apresentada, requerendo o acolhimento do pedido de diligência, para que seja elaborado novo demonstrativo, lhe concedendo vistas e caso não seja este o entendimento, o que não espera, no mérito, diz que comprovou, mediante apuração clássica, não ter omitido entrada de combustíveis.

Requer, sob pena de nulidade, que todas as intimações lhe sejam enviadas pelo seu DT-e.

O autuante prestou nova informação, fls. 132 e 133, onde afirmou concordar com a autuada que existirem ganhos de 10.000 litros “é surreal”, contudo, nenhum dos seus outros argumentos deve prosperar uma vez que já foram rechaçados anteriormente, de forma que resume a informação nos pontos a seguir:

- 1) 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;
- 2) 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 só, tornando imperioso o lançamento de ofício;
- 3) A EFD da autuada faz prova contra ela e cabe exclusivamente a ela a prova de erro. Entretanto, isso não aconteceu. Repisa ter revisado a EFD e as notas fiscais eletrônicas e não foi encontrado erro algum.

Observa que a nota fiscal nº 144.406 foi emitida em 13/06/2017, mas não foi registrada como entrada. Agora, a autuada alega que houve a entrada, mas não apresenta documento algum que corrobore a sua afirmação, como um recibo de entrega, e conclui: se uma nota fiscal de entrada não for registrada no controle da movimentação de combustíveis e essa entrada ocorrer de fato, o aumento de volume será percebido como um ganho.

Quanto a alegação de que a nota fiscal nº 210.720, com 10.000 litros de gasolina aditivada, emitida em 19/12/2017, não teve a sua entrada em 20/12/2017, como registrado na sua EFD, mas em 19/12/2017. Novamente, a autuada não apresentou documento algum que corrobore a sua afirmação.

Lembra que uma entrada nos tanques sem a sua anotação no controle da movimentação de combustíveis geraria, matematicamente, um ganho e uma perda de 10.000 litros nos dias do despejo no tanque e no dia da anotação equivocada da data da entrada. Contudo, os valores indicados são de 9.254,682 litros de ganho e 9.424,856 litros de perda, havendo diferenças de 745,318 e 575,144 litros, afastam a hipótese de simples erro de anotação a entrada:

- 4) O lançamento foi baseado integralmente em fatos conhecidos, isto é, na movimentação de combustíveis minuciosamente anotada pelo contribuinte a cada dia e obedecendo aos critérios de exatidão e precisão estabelecidos pela legislação. Portanto, não houve presunção alguma;
- 5) 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;

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.

Assegura que por exclusão, pode-se afirmar o que é variação volumétrica por dilatação térmica, e indica o que não é variação por dilatação térmica: 4.848,896 litros de ganhos de gasolina comum registrados em 01/03/2017, 5.110,234 litros de ganhos de etanol comum em 01/01/2018.

Conclui que a autuada atacou o que não fez a Fiscalização, pois não se cobrou ICMS sobre variações volumétricas decorrentes de variações térmicas dos volumes comercializados. Não utilizou fatos presumidos na cobrança. Não deixou de examinar a escrituração procurando por erros ou inconsistências e não analisou apenas o ganho registrado.

Assim, fica evidente que a manifestação da autuada não ilide a autuação.

Em 20/09/2022 os membros da 2ª JJF decidiram converter o processo em mais uma diligência dirigida a Procuradoria Fiscal e à COPEC, fls. 138 e 139, em razão do fato ocorrido na assentada de

julgamento quando o patrono da autuada em sustentação oral informou que em 15/06/2022 foi concluído o julgamento do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, em segunda instância, onde o TJ-BA manteve a sentença de piso, acerca da ilegalidade da Portaria nº 445/98 e que o Estado da Bahia, em Recurso Especial interposto junto à Corte, não mais abordou a questão relacionada à legalidade da citada portaria, de modo que na impossibilidade de reforma da decisão em seu aspecto material, aventou a possibilidade e pertinência para a aplicação do art. 168 do RPAF/99, no caso em discussão, dada a repercussão sobre outros casos semelhantes.

Sinalizou ainda a necessidade de diligência para verificar se todas as notas fiscais de entradas estão registradas, para evitar possíveis falhas do procedimento da fiscalização.

O autuante, presente na sessão, admitiu a possível necessidade de melhor análise dos fatos, porém, tal procedimento requer mais tempo e elementos probatórios, sendo, portanto, necessário que fosse requerido da autuada apresentar mais detalhes das situações apontadas, bem como as correspondentes comprovações, tudo com a concordância do representante legal do sujeito passivo.

Encaminhado à PGE, o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, emitiu o Parecer, fls. 152 e 153, nos termos, a seguir transcrito, após transcrever o art. 168, incisos I e II do RPAF/99:

*“Observa-se da leitura do artigo acima transcrito que a norma não se aplica ao caso vertente porquanto ainda não esgotada a discussão da matéria do judiciário, sem que o decisum tenha transitado em julgado.*

*Neste sentido, não se verifica uma subsunção do caso em testilha aos termos da norma referenciada.*

*Poder-se-ia objetar que existe uma tendência favorável a tese defendida pelo contribuinte no poder judiciário baiano, entretanto tal situação não é motivo para pedido de nulidade ou improcedência do lançamento, a um, por não ser o sujeito passivo parte no processo judicial indicado e, a dois, por não estar o exame da questão esgotado no âmbito do judiciário.*

*Assim, em conclusão, entendemos não existir qualquer tipo de repercussão da decisão apontada e o julgamento do presente lançamento”.*

Mais uma vez os autos foram convertidos em diligência à INFRAZ de origem, por decisão dos membros da 2ª JJF, em sessão de 31/08/2023, para que (I) fosse intimado o sujeito passivo para apontar com mais detalhes as situações, com as correspondentes comprovações, que justificassem a revisão do levantamento fiscal; e (II) se atendida a intimação, fossem os autos remetidos ao Fiscal autuante para analisar os fatos e, se for o caso, ajustar a infração, elaborando novos demonstrativos analíticos e de débito.

O contribuinte foi intimado na forma requerida através do DT-e, fls. 161 e 162, sem que, transcorrido o prazo, tenho se manifestado.

Participou da sessão de julgamento o autuante AF Jefferson Martins Carvalho.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de cinco infrações à legislação do ICMS.

O estabelecimento autuado é sediado nesta capital, atua na atividade principal cadastrada com o CNAE 4731-8/00 - Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal.

O contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal em 27/04/2020, mediante lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, encaminhado através de mensagem 157515, postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fl. 06.

Os demonstrativos se encontram encartados às fls. 06-v a 23-v na forma impressa, contendo todos os dados e elementos necessários à cognição das infrações, inclusive a memória de cálculo dos valores exigidos, entregues ao contribuinte através do DT-e em 25/05/2020, quando foi o sujeito passivo cientificado da lavratura do Auto de Infração.

O lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza das infrações, o autuado e o montante do débito tributário, assim como as multas sugeridas e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração, tendo inclusive sido promovidas diligências para sanar eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais, na forma prevista no § 1º do art. 18 do RPAF/99.

A defesa argui nulidade do lançamento albergado nos fundamentos a seguir tratados.

A primeira alegação é de que a autuação toma como base legal o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, cuja disposição, segundo a defesa entende que, “*no máximo, mantém a possibilidade de presunção, nunca podendo ser utilizada para finalizar a discussão acerca da caracterização ou não da infração fiscal, sob pena de afrontar o princípio da legalidade, pois haveria criação de fato gerador não previsto em lei.*”, além do fato de ter a autuação abrangido o período de 2015 a 2019, porém o dispositivo somente veio ao mundo jurídico em 25/10/2019, sendo inviável a retroatividade da norma para aplicação nos fatos.

O argumento não prospera tendo em vista o entendimento exposto no Parecer emitido pela Procuradoria Geral do Estado em resposta a solicitação dessa Junta de Julgamento Fiscal no qual consignou: “*...tratar o levantamento quantitativo de estoques dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedural ou adjetiva.*

Assim sendo, tratando-se de método de apuração ou fiscalização, entendemos aplicável o quanto disposto no art. 144, § 2º do CTN, cuja redação cabe transcrever: (...)

*Note-se que, sem dúvida, a norma lustrada na Portaria nº 001/2020 possui natureza eminentemente procedural, traduzindo-se num conjunto ordenado de atos administrativos e termos para a consecução da apuração do efetivo e real fato econômicos, porventura fato gerador do ICMS.*

*São normas internas da Administração Fazendária para o processo de fiscalização, apontando ao Estado-Administração como, quando ou de que maneira deve o ato de levantamento quantitativo de estoques se produzir.*

*Doutro giro, acresça-se aos fundamentos acima expendidos, que a retroação da norma se impõe, tendo em vista que as novas orientações internas objeto da presente discussão são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam a aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte, como perdas imanentes ao processo.*

*Desta forma, na mesma toada, a retroação se justificaria pela norma esculpida no art. 106, II, do CTN.*

Lembro que este entendimento quanto a retroatividade do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, já se encontra pacificado no âmbito deste CONSEF, conforme diversos julgados, inclusive em segunda instância.

Também, não se sustenta a afirmação de que a Portaria nº 445/98, inovou criando nova hipótese de incidência para o ICMS, incorrendo em flagrante ilegalidade, posto que a citada portaria dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, com o propósito de orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais; minimizar as dificuldades da fiscalização, face à

diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações, assim como esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, com vistas a proporcionar às autoridades fiscais da Secretaria da Fazenda o entendimento uniforme na aplicação da citada norma.

Portanto, a portaria não inovou, tampouco criou nova hipótese de incidência do ICMS, apenas esclareceu os procedimentos a serem adotados nos levantamentos quantitativos de estoques aplicados aos postos revendedores de combustíveis, face às suas peculiaridades.

A segunda arguição se fundamenta no fato de ter a infração 02, utilizado como enquadramento legal do art. 23, § 6º, inc. II, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, já revogado pela Lei nº 14.183/2019, que somente poderia ter sido aplicado para fatos até 12/12/2019, enquanto vigente.

Observo que os fatos apurados ocorreram no decorrer dos exercícios de 2015 a 2019, portanto, quando ainda vigente o citado dispositivo.

Ademais, saliento o que dispõe o art. 19 do RPAF/99, *verbis*:

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

Da leitura do dispositivo transcreto, resta claro que a norma regulamentar desarma o argumento de nulidade, tendo em vista que a descrição da infração 02, está clara e perfeitamente comprehensível ao deixar evidente o enquadramento legal.

A terceira, refere-se ao fato de que durante o processo fiscalizatório, antes de lavrado o Auto de Infração, teria o contribuinte refeito os registros do seu Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC e, se o autuante o tivesse examinado, verificaria ser escorreita escrituração das entradas e poderia ter examinado tanto as notas fiscais de entrada, quanto os livros contábeis, onde constataria a inexistência de entrada de combustível desacompanhado de nota fiscal, pois, evidente o erro de medição ao se apurar sobre em um dia e falta no subsequente ou anterior.

Portanto, alega ser nulo o Auto de Infração, por violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.

O início da ação fiscal, delimita no tempo a possibilidade de realização de ações por parte do sujeito passivo, reconhecidas como espontâneas, que deixa de ser considerada como espontânea a partir do início da fiscalização.

No âmbito do contencioso administrativo tributário estadual da Bahia, o ato que dá início ao procedimento fiscalizatório está previsto no art. 26 do RPAF/99:

*Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:*

*I - apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento;*

*II - lavratura do Termo de Início de Fiscalização;*

*III - intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização.*

A formalização do início do procedimento, portanto, é verificada pela lavratura do Termo de Início de Fiscalização, conforme art. 196 do CTN. Todavia, a espontaneidade ficará prejudicada apenas em relação ao tributo objeto da fiscalização e restrito ao período a ser fiscalizado.

A perda da espontaneidade se estende a qualquer ato ou procedimento promovido pelo sujeito passivo que vise alterar a situação fiscal do contribuinte antes do início da ação fiscal.

Conforme demonstrado acima, o RPAF/99 considera iniciado o procedimento fiscal quando dado conhecimento ao contribuinte, por meio da lavratura do Termo de Início de Fiscalização, que no presente caso ocorreu através de mensagem postada no DT-e, fl. 04.

Trata-se de um equívoco, portanto, o argumento do contribuinte que, estando seus livros fiscais, especialmente o LMC, escriturado com inconsistências e erros, teria promovido a sua retificação antes da lavratura do Auto de Infração e, portanto, deveriam ter sido considerados e reanalizados pelo autuante.

A espontaneidade só existe antes do início da ação fiscal e não antes de efetivado o lançamento tributário. Assim, a retificação dos livros fiscais do contribuinte levado a termo após a lavratura do Termo de Início da Fiscalização, impede que o Fisco considere válida tal retificação, uma vez perdida a espontaneidade do contribuinte para alterar dados, informações e/ou registros fiscais que podem interferir no resultado da auditoria Fiscal, já em curso.

Destarte, a autoridade Fiscal, agiu corretamente em considerar os registros fiscais, inclusive os Registros 1300 da EFD do contribuinte, transmitida pelo contribuinte via SPED-Fiscal, escriturados antes do início da ação fiscal, portanto, não se caracteriza motivo de nulidade, a arguição da defesa, pois não houve cerceamento de defesa.

Na quarta arguição, a defesa se fundamenta no disposto no art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/99, alegando que não existe nos elementos apresentados pela Fiscalização, qualquer prova da utilização ou entrada de bens no estabelecimento da autuada além daqueles devidamente comprovadas pela sua escrita contábil, pelo que entende ser totalmente incabível a aplicação da multa tipificada no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Ressalto que o autuante frisou desde o início, inclusive consignado na peça acusatória, que o levantamento, suporte das infrações, foi elaborado a partir do exame dos registros da escrita fiscal do contribuinte, ou seja, os dados utilizados pela Fiscalização no desenvolvimento dos roteiros de auditoria no cumprimento da ordem de serviço, foram aqueles elaborados, declarados e transmitidos pelo contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, entregues ao Fisco através do SPED-Fiscal, das notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas, cujos dados são de conhecimento do Fisco, sendo que a EFD contém o registro de toda sua atividade mercantil, além dos registros da movimentação do estoque das mercadorias promovidas pelo contribuinte.

Sendo a EFD um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, se constitui na única escrituração fiscal válida, e assim, contém os registros sobre os quais cabe à fiscalização utilizá-los no desenvolvimento de auditorias, aplicando os roteiros apropriados e seus dados e registros de responsabilidade e de conhecimento do contribuinte, servem de prova contra e a favor deste.

As provas do cometimento das infrações foram colhidas exatamente dos registros declarados e transmitidos pelo contribuinte na sua EFD. A prova dos fatos que justificaram as infrações, foi feita com a própria escrita fiscal digital, sendo que não se admite a possibilidade de o LMC físico fazer prova contra a EFD, única escrituração juridicamente válida.

Oportuno, pois ressaltar que a ausência da escrituração ou a escrituração irregular, pode gerar inúmeras implicações à empresa e ao empresário, especialmente no que se refere à prova documental, tratada especificamente nos artigos 417 a 419 do Código de Processo Civil, in *verbis*:

*Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*

*Art. 418. Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.*

*Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.*

O acima transcrito art. 418, trata da condicionante de obrigatoriedade de sua regularidade como meio de prova a favor de seu autor, para que dela possa se utilizar, e, o art. 419 determina

expressamente a indivisibilidade dos registros contábeis, o que equivale dizer que não há como atribuir-lhe a condição de “*parcialmente regular*” ou “*regular em parte*”

Tais disposições se harmonizam com o disposto no *caput* do art. 226 do Código Civil:

*Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vínculo extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.*

Portanto, a escrita fiscal e contábil somente será aceita em sua integralidade, e fará prova a favor do empresário/contribuinte se este for criterioso na observância a cumprimento dos preceitos legais aplicáveis à matéria.

Por tudo exposto, afasto todas as arguições de nulidade.

Indefiro os pedidos de diligência e perícia, como propostos pelo sujeito passivo, com base no art. 147 do RPAF/99 por considerar que os elementos contidos dos autos são suficientes para a formação da convicção dos julgadores e se deferida fosse, a diligência se prestaria a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse da autuada, de modo que se mostram desnecessárias em vista de outras provas produzidas.

A defesa requer a declaração da prescrição, devendo o lançamento se restringir ao período de cinco anos anteriores à sua lavratura que somente ocorreu 19/05/2020, que analisou os LMCs enviados a partir de 2015, razão pela qual entende o alcance da prescrição dos períodos anteriores.

Nesse sentido, esclareço, de forma suscinta, que a decadência se caracteriza pela perda do direito de constituição do crédito pela Fazenda Pública em razão do decurso do prazo para se efetuar o lançamento. Por outro lado, a prescrição é a perda, pelo Fisco, do direito de promover a execução fiscal do crédito já constituído pelo lançamento.

Portanto, não há como analisar a possibilidade de ter ocorrido a prescrição neste caso, uma vez que o crédito fiscal se encontra na fase contenciosa administrativa, com exigibilidade suspensa (art. 151, inc. III do CTN), e assim, não há que se falar em perda do direito de cobrar o crédito.

Contudo, se faz necessário, antes de adentrar nos demais aspectos processuais e decidir a lide, apreciar uma questão por sua natureza de ordem pública, que apesar de não ter sido objeto de manifestação defensiva, já que lá se tratou apenas de nulidade e prescrição.

Refiro-me a possibilidade de decadência parcial das infrações.

Nesse sentido, a atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que as “*matérias de ordem pública, apreciáveis ‘ex officio’ nas instâncias ordinárias também devem observar o requisito do prequestionamento, viabilizador da interposição do recurso extraordinário, salvo se ultrapassado o juízo do conhecimento, por outros fundamentos, (...).*” - ARE 752874 AgR/MG, 14/04/2015.

O STJ é ainda mais objetivo e elucidativo em sua análise sobre o tema, quando assim se posicionou: “*(...) quanto à prescrição e à decadência, o tribunal de origem concluiu que a questão não foi objeto de pedido, não merecendo ser reconhecida nenhuma nulidade, nesta sede recursal. Todavia este posicionamento é contrário à orientação desta Corte segundo a qual matérias de ordem pública, tais como prescrição e decadência, nas instâncias ordinárias, podem ser reconhecidas a qualquer tempo, não estando sujeitas à preclusão.*” - AgRg no REsp nº 1287754/MS.

Portanto, é indubidoso de que as instâncias julgadoras ordinárias podem e devem apreciar de ofício matéria de ordem pública, como o é a decadência.

Deve ser considerado como prazo para efeito da contagem do prazo decadencial o da ciência da lavratura do Auto de Infração, ou seja, 25/05/2020, em observância a Súmula CONSEF 12: “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração*”.

Passo então a apreciar a decadência lembrando que acerca do prazo decadencial, o Código Tributário Nacional prevê duas regras para contagem.

A regra geral é considerada quella prevista no art. 173, admitida sua aplicação para todos os tributos:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

A outra, denominada pela doutrina como regra especial, a prevista no art. 150, § 4º do CTN, se aplica aos tributos originalmente sujeitos a lançamento por homologação:

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

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Para pacificar o entendimento quanto a aplicação de uma ou outra regra de contagem do prazo decadencial, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, publicou o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, objetivando consolidar a jurisprudência administrativa acerca da matéria com relação ao ICMS:

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

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

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

**Nota 1:** Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

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

será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

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

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

Tanto a infração 01 quanto a 02, acusam o contribuinte da falta de recolhimento do imposto por não ter declarado operações de entradas de mercadorias, portanto, o contribuinte não declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitiu a realização da operação ou prestação tributável. Assim, se aplica a regra prevista no art. 173, inc. I do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

As infrações 03, 04 e 05, exigem multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, qual seja o registro na escrita fiscal de notas fiscais de aquisição de mercadorias. Trata-se, portanto, de fatos não declarados ao Fisco, o que autoriza aplicar, para a contagem do prazo decadencial também o art. 173, inc. I, do CTN.

Considerando a data de ciência da lavratura do Auto de Infração foi 25/05/2020, a Fazenda Pública poderia efetuar o lançamento referente a fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2015.

Assim sendo, não estão alcançados pela decadência os créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos e arrolados na autuação.

Ao abordar o mérito, a defesa circunscreve seus argumentos nos seguintes pontos:

- i) A autuação poderia ter sido evitada se a “*verificação do Sistema de Dados da SEFAZ fosse realizada conjuntamente com uma análise perfunctória dos livros fiscais, caso tivesse sido oportunizado a apresentação destes à fiscalização.*”;
- ii) Os contribuintes obrigados a proceder a escrita fiscal através da EFD, também é obrigado a fornecer informações contábeis, “*dentre elas as relativas ao seu estoque contábil.* ”, *todas transmitidas eletronicamente, que “nem sempre correspondem à veracidade dos fatos, seja por falhas nos lançamentos realizados, seja por problemas de ordem técnica na transmissão dos dados ou, até mesmo, por falha no Sistema Eletrônico da SEFAZ.*”;
- iii) 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.*”;
- iv) Instaurado o procedimento fiscalizatório, sequer “*fora instada a apresentar os livros fiscais ao Fiscal autuante. Caso tivesse sido intimada, teria sido identificado pela autoridade fazendária a exatidão destes, inclusive em harmonia com o estoque das mercadorias e a inexistência de qualquer omissão de entrada*”.

Dos argumentos postos, a defesa se fundamentou no fato de que os registros contidos na Escrituração Fiscal Digital – EFD, elaborada e transmitida à Secretaria da Fazenda pelo próprio contribuinte não serviria para demonstrar sua movimentação mercantil, tendo em vista que fora elaborada com erros, sendo que os dados corretos estariam registrados no seu LMC físico.

De início saliento que os dados da EFD transmitidos à Receita Federal do Brasil pelo contribuinte, tem presunção de validade e que refletem os reais eventos ocorridos com o contribuinte com consequências tributárias, tendo em vista que na hipótese de ter sido entregue arquivos com

erros, o RICMS/2012, prevê a possibilidade de retificação, conforme art. 251, “*A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.*”

Por sua vez, a Cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009, assim dispõe:

*Cláusula décima terceira - O contribuinte poderá retificar a EFD:*

*I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;*

*II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;*

*III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saneá-la por meio de lançamentos corretivos. (...)*

*§ 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.*

Ou seja, se efetivamente estivesse a EFD com erros, caberia ao contribuinte providenciar tempestivamente a retificação, merecendo destaque o § 7º, inc. I, acima transscrito a determinar que não terá efeito legal os arquivos transmitidos após o início da ação fiscal, data de recepção do Termo de Início da Fiscalização.

Os trabalhos conduzidos pelo autuante, repito, se pautaram no exame de informações constantes na EFD, notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas e cupons fiscais, cujos dados foram informados pelo contribuinte via SPED-Fiscal, que contém o registro de toda sua atividade mercantil, além dos registros da movimentação do estoque de combustíveis lançados no LMC, cujos registros estão inclusos na EFD, que serve de suporte aos exames de auditoria, por se constituir em um livro fiscal, conforme prevê o Ajuste SINIEF 01/09, na sua Cláusula primeira: “*Fica adotado como livro fiscal, para registro diário pelo Posto Revendedor, o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, conforme modelo por ele fixado.*”, dispositivo acolhido pelo RICMS/2012 no seu art. 219.

Ao abordar o mérito, a autuada diz ter demonstrado a inconsistência do Auto de Infração, vez que foi lavrado em desarmonia com o direito, em violenta afronta ao princípio da legalidade. Aponta equívocos e omissões do autuante, razão que justifica requerer a improcedência das infrações 01 e 02, pois, assevera não ter havido omissão de entrada, assim como, indica que em diversos dias do LMC foram retificados, comprovando, assim a existência de inúmeros erros de medição, com ganhos e perdas sucessivos.

Aduziu ainda ter comprovado que o volume de combustível vendido equivale à medição de entrada, devidamente justificada pelas notas fiscais.

Quanto ao argumento de ter o autuante tomado como base as informações da EFD, onde constam registrados dados do LMC, que afirma não corresponder à realidade, pois os verdadeiros registros constariam no seu LMC físico, a autuada claramente confessa ter escrito dados incorretos nos registros digitais do LMC da EFD, contudo, assim não demonstrou, uma vez que não providenciou a retificação tempestiva desses arquivos.

Nesse sentido, justifica alegando ainda que o autuante não o intimou para retificar sua EFD, na forma do art. 251 do RICMS/2012, fato que reforça sua tese de que o Auto de Infração foi lavrado com base em informações equivocadas, sendo que as corretas se encontram devidamente escrutadas nos livros físicos.

Destaco que as informações utilizadas na auditoria referem-se aos exercícios de 2015 a 2019, portanto, não justifica a arguição uma vez se tratar de registros válidos, já que transmitidos, validados e recepcionados pela SEFAZ, sendo que os possíveis equívocos comprovados ante a divergência do registro com o fato ocorrido, sua correção deveria ter sido formalizada com base na previsão da Cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009, pois assim comanda o art. 251 do RICMS/2012, o que não ocorreu.

Dessa forma, resta claro não se tratar de inconsistência para ter sido objeto de intimação na forma arguida, inclusive por não ser motivo que justifique a autorização do Fisco para retificação, uma vez que o inc. III da Cláusula décima terceira, prevê a possibilidade de retificar a EFD, após o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, somente “nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saneá-la por meio de lançamentos corretivos”.

Ademais, o procedimento fiscal é regido pelo princípio inquisitorial, no qual, a participação do fiscalizado é dispensável e 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.

Portanto o argumento não pode ser acolhido, frente a comprovada inércia do contribuinte em ratificar os registros da EFD, decorrentes do LMC a quem caberia a iniciativa.

No presente caso, a ocorrência de fato gerador do imposto se caracterizou frente a constatação de entradas de mercadorias tributáveis não registradas, apurada por regular procedimento de levantamento quantitativo de estoque, considerando as peculiaridades das operações e obrigações do posto ou revendedor de combustíveis, cuja forma de controle de estoque segue norma de controle diário e se tratando de omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, exige-se o ICMS normal e o ICMS por substituição tributária.

Portanto, está correto e perfeito o enquadramento legal da infração por falta de recolhimento de ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, em se tratando de aquisição de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, desacompanhada de documentação fiscal.

O fundamento das duas infrações não é a presunção de saída de mercadoria, e sim a própria omissão de entrada apurada, constatada pelos registros do LMC na EFD, fato que dispensa qualquer outro meio de verificação, já que comprovado, ainda que passível de ser elidida, conforme previsto no art. 123, do RPAF/99.

Quanto ao LMC, a Portaria DNC 26/1992 assim estabelece:

*Art. 1º. Fica instituído o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolina, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa.*

*Art. 2º. O registro no LMC deverá ser efetuado diariamente pelo PR, tornando-se obrigatório a partir de 1º de fevereiro de 1993. (Grifos do relator).*

Registre-se que o Ajuste SINIEF 01/1992, adota como livro fiscal, para registro diário pelo Posto Revendedor, o LMC, instituído pelo DNC, conforme modelo por ele fixado.

Lembro que o Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008, que dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, obriga os postos revendedores de combustíveis informarem os dados registrados do LMC no Registro 1300.

Dentre os registros do LMC, se incluem as justificativas de valores tidos como perdas, assim previsto no art. 5º da citada portaria do DNC:

*Art. 5º. Independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) caberá ao PR proceder a apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar reparo do (s) equipamento (s) correspondente (s).*

Ou seja, as perdas decorrentes da variação volumétrica diária permitida pela ANP são de até 0,6%, do volume disponível, devem ser justificadas, caso esse limite seja ultrapassado. Os dados da movimentação diária dos estoques de combustíveis dos postos revendedores, se constituem em três Registros: 1300 (consolidação dos registros), 1310 (perdas e ganhos por tanque) e 1320 (saídas por cada bico de cada bomba), de modo que o controle dos estoques é anotado diariamente, bico por bico de abastecimento, e tanque por tanque, antes de ser consolidado a cada dia no Registro 1300, sendo cada dia independente do anterior e do seguinte.

Assim posto, não se justifica o argumento da defesa que os valores de ganhos de um dia deveriam ser compensados com os registros do dia seguinte ou do dia anterior, pois como exaustivamente demonstrado, trata-se de inventários diários do estoque dos combustíveis, medidos e anotados, de forma que a medição do fechamento de um dia, não pode interferir na medição do estoque inicial do próximo dia.

Resta claro que as provas do cometimento das infrações, colhidas dos registros declarados e transmitidos pelo contribuinte na sua EFD, são valores constantes no Registro 1300, tidos como sobras, ultrapassaram o limite estabelecido na Portaria nº 445/98 de 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 ANP, valores que acima deste limite não pode contar com outra justificativa, senão a de entrada de combustível nos tanques de armazenamento.

Assim considero irrefutável que os ganhos de combustíveis escriturados acima do limite admitido na Portaria nº 445/98, sem comprovação documental de sua aquisição, representa omissão de entradas de mercadorias tributáveis.

Ressalto que sendo o ICMS tributo sujeito ao lançamento por homologação, a responsabilidade dos registros do LMC e da EFD é exclusiva do contribuinte, que autorizado pelo sujeito ativo, deve elaborar sua EFD dentro das normas estabelecidas e demonstrar o correto controle da movimentação empresarial com repercussão tributária.

As duas infrações referem-se à ocorrência de omissão de entrada de mercadorias não registradas, que apesar de um único fato, provoca a ocorrência de dois fatos geradores sob diferentes normas de incidência do imposto: o ICMS de responsabilidade do próprio autuado, dito normal e o ICMS decorrente da condição de sujeito passivo por substituição, o ICMS-ST, ambas por solidariedade, conforme previsto no art. 6º, inc. IV, combinado com o art. 8º, § 4º, inc. I, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Tenho as infrações 01 e 02 como subsistentes

Em relação as infrações 03, 04 e 05 que exigem multa por descumprimentos de obrigações acessórias, a autuada apontou ser “*inviável a aplicação das referidas multas, em relação à totalidade dos documentos fiscais indicados pelo Auditor Fiscal, na medida em que algumas delas (aquisição de combustíveis) foram devidamente lançadas no LMC, encaminhado à Fazenda Estadual (EFD)* ”, e que há “*normativo, que permite o cancelamento das multas, desde que atendidos os requisitos legais*”.

Esclareço que as penalidades foram corretamente aplicadas pelo autuante, depois de constatada a falta de registro dos documentos fiscais arrolados no levantamento na escrita fiscal do contribuinte, ou seja, na sua EFD.

Para elidir as infrações seria necessário que o contribuinte aportasse aos autos provas do efetivo registro dos documentos na sua EFD, o que não ocorreu.

Assim, tenho como subsistentes as infrações 03, e 04 e 05.

Quanto ao pedido expresso para que seja desconsiderada as multas imputadas, com fulcro no disposto no art. 158 do RPAF/99, pela evidente boa-fé e o devido recolhimento do tributo, lembro que a multa aplicada não corresponde a cobrança de tributo, mas de uma penalidade por descumprimento de obrigação acessória prevista nos artigos 217 e 247 do RICMS/2012. Contudo, em relação à multa sugerida para a infração 02 a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, portanto, a reenquadramento para o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, devendo assim ser retificada.

Ademais, carece de competência legal a este órgão julgador, dispensar multas ou reduzi-las, de modo que fica indeferido também o pedido para a redução de 90% da multa aplicada, tendo em vista a revogação do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 14.183/2019, com efeitos a partir de 13/12/2019.

Em relação ao pedido para que toda e qualquer intimação relativa ao feito, seja feita na pessoa do advogado indicado na petição, nada obsta o seu atendimento, contudo, se assim não foi feito, não será motivo de nulidade, desde que as intimações e notificações obedeçam ao prescrito nos artigos 108 e 109 do RPAF/99.

Por fim, registro que a decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia no processo nº 0005384-10.2005.8.05.0274, trazida pela defesa, como paradigma, conforme Acórdão, fl. 118-v, assim encontra-se fundamentada: “...*...julgou procedente o pleito autoral, declarando a improcedência de todas as autuações realizadas pelo apelante, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis apelados, que tenham como enquadramento legal os artigos 2º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II todos da Lei 7.014/96, e o art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica pelo aumento da temperatura, em razão da ausência de fato gerador do ICMS...*” (Grifo do relator).

Ou seja, a decisão considerou que as autuações semelhantes ao presente caso, visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica pelo aumento da temperatura, o que não se aplica ao caso concreto, tendo em vista que já foi exaustivamente demonstrado se tratar de cobrança do ICMS devido a constatação decorrente dos exames dos registros na EFD do contribuinte, de ter havido ingresso de combustível sem nota fiscal que a acobertassem, portanto, a decisão do TJ-BA não lhe serve de socorro.

Pelo exposto, 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 269138.0119/20-2, lavrado contra **POSTO DE GASOLINA SEVE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 70.870,97**, acrescido da multa de 100%, sobre R\$ 56.969,99, prevista no art. 42, inc. III, alínea “d”, da multa de 60% sobre R\$ 13.900,98, prevista no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa percentual por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 10.918,96**, prevista no art. 42, inc. IX, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de março de 2024.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR