

A.F. Nº - 269138.0116/20-3
AUTUADO - POSTO BIKE LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09/05/2024

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0071-02/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; b) RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. Observados ganhos volumétricos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP, em vários meses nos anos de 2015, 2017 e 2019. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos pela Bahia (1,8387%), não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias para efeito de descaracterização da infração. Demonstrativos foram devidamente entregues ao autuado e refletem com clareza a apuração do imposto devido. Por ser norma procedimental, as alterações feitas pela Portaria 150/10 na Portaria 445/98 retroagem à data de ocorrência dos fatos geradores enquanto não decaído o direito à constituição do crédito fiscal pelo sujeito ativo (CTN: Art. 144, § 1º). Apresentação ampla e detalhada Impugnação confirma a validade da ciência do lançamento fiscal pelo sujeito passivo em 24/02/2020. Reabertura de prazo para defesa em face de falta de entrega dos demonstrativos suporte em CD não prejudicou a ampla defesa do sujeito passivo, pois a nova peça apenas ratificou a detalhada impugnação inicial. Infrações subsistentes. 2. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA. a) MERCADORIA (S), BEM (NS) OU SERVIÇO (S) TRIBUTÁVEL (IS); b) MERCADORIA (S), BEM (NS) OU SERVIÇO (S) NÃO TRIBUTÁVEL (IS) e comprovadas; c) MERCADORIA (S), OU SERVIÇO (S) TOMADO (S). Confirmado nos autos que os documentos fiscais não constam registrados na EFD. Infrações reconhecidas. Afastado pedido de diligência/perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 12/05/2020, o Auto de Infração formaliza a constituição de crédito fiscal de R\$ 90.035,41, em decorrência das seguintes infrações:

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 mercadorias sujeitas ao regime de substituição, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido

pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. **Valor:** R\$ 62.671,72. **Período:** Exercícios 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. **Enquadramento legal:** Art. 4º, § 4º, IV; Art. 6º, IV; Art. 23-A, II da Lei 7014/96, c/c o art. 10, Parágrafo único, da Port. 445/98. **Multa:** 100%, art. 42, III, “d” da Lei 7014/96.

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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. **Valor:** R\$ 15.081,57. **Período:** Exercícios 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. **Enquadramento legal:** Art. 4º, § 4º, IV; Art. 6º, IV; Art. 23, § 6º, II, “a” da Lei 7014-96, c/c art. 10, Parágrafo único da Port. 445/98. **Multa:** 100%, art. 42, III da Lei 7014/96.

Infração 03 - 16.01.01. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. **Valor:** R\$ 2.695,18. **Período:** Exercícios 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. **Enquadramento legal:** Arts. 217 e 247 do RICMS-BA. **Multa:** 1%, art. 42, IX, “d” da Lei 7014/96.

Infração 04 - 16.01.02 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (is) sem o devido registro na escrita fiscal. **Valor:** R\$ 1.512,49. **Período:** Exercícios 2015, 2016, 2017. **Enquadramento legal:** Arts. 217 e 247 do RICMS-BA/2012. **Multa:** Art. 42, XI da Lei 7.014/96.

Infração 05 - 16.01.06. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços sem o devido registro na escrita fiscal. **Valor:** R\$ 4.176,17. **Período:** dezembro, 2015, janeiro 2018 a novembro 2019. **Enquadramento legal:** Arts. 217 e 247 do RICMS-BA. **Multa:** 1%, art. 42, IX da Lei 7014/96.

Regularmente representado por Gabriel Amorim Santos Silva, OAB/BA 38.934, autuado impugnou o AI às fls. 37 a 59.

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

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

Após reproduzir as infrações diz que, com relação às infrações 03, 04 e 05, houve equívoco no envio das informações, porém, como se verá, estão presentes os requisitos para redução das multas aplicadas em relação às NFs que não serão impugnadas (NFs contidas no LMC e notas de aquisição e devolução de produto).

Já as infrações de nº 04 e 05 são impugnadas parcialmente, na forma da fundamentação que se seguirá.

A defesa, então, se limita a atacar, integralmente, as infrações nº 01 e 02, dizendo que o Auditor Fiscal analisou somente a EFD do contribuinte e entendeu haver entrada de combustíveis, no estabelecimento comercial, desacompanhado de documentação fiscal, pois o Posto não 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. Além disso, restará a impugnação parcial para as infrações de nº 04 e 05.

II – DAS PRELIMINARES

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

O reproduzindo, diz que o AI se funda no art. 10, parágrafo único da Port. 445/98 introduzido em 24/10/2019, é inaplicável ao caso por criar fato gerador não previsto em Lei.

Aduz que, no máximo, a citada portaria, no seu todo, mantém a possibilidade de presunção e que a alteração ocorrida não pode retroagir para alcançar fatos anteriores a 25/10/2019, razão pela qual requer a “declaração desta nulidade”.

Afirma que a defesa se limita à Infração 01, onde o Autuante, analisando somente a EFD do contribuinte, entendeu haver entrada de combustíveis desacompanhadas de documentação fiscal.

PRELIMINAR. DA NULIDADE DA INFRAÇÃO 02. CAPITULAÇÃO EM ARTIGO DE LEGISLAÇÃO JÁ REVOGADO.

Reproduzindo o enquadramento legal, dizer haver que se reconhecer a nulidade do auto de infração, na medida em que o art. 23, § 6º, II, “b”, da Lei 7.014 de 1996 foi revogado pela lei 14.183 de 2019, publicado no DOE do dia 13/12/2019, de modo que somente poderia ter havido o enquadramento legal pretendido pelo Autuante até o dia 12/12/2019, enquanto vigente o dispositivo legal. Após o fim de sua vigência, restaria inviável o citado enquadramento legal, sob pena de violação do princípio da legalidade, bem como prejudicar o exercício da ampla defesa.

Assim, preliminarmente, roga pela declaração de nulidade da infração de nº 02, em virtude de enquadramento legal feito após revogação do dispositivo legal.

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

Após reproduzir o art. 150, I, da CF, 2º do RPAF e ementa de decisão do CARF, diz que o Autuante não buscou a verdade material e que ao conhecer o AI o contribuinte conferiu seu LMC físico apurando existir em cerca de 40% dos dias autuados, divergências entre os dados que o Auditor Fiscal teve acesso (EFD) e aqueles escriturados nos livros físicos, pois, nas datas em que o Auditor Fiscal apontou como dias em que houve entrada de mercadoria sem nota fiscal (sobra de combustíveis), vislumbrou-se divergências com as informações reais, constante nos livros fiscais do contribuinte, conforme os exemplos abaixo:

- ☐ No dia 31/12/2016 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, **que houve sobra de 429,81 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a SOBRA de 129,81 litros.**
- ☐ No dia 02/01/2017 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, **que houve sobra de 3.419,50 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a SOBRA de 25,50 litros.**
- ☐ No dia 03/01/2017 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, **que houve sobra de 3.394,12 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a FALTA de 50,57 litros.**
- ☐ No dia 16/12/2017 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, **que houve sobra de 5.965,13 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a FALTA de 33,86 litros.**
- ☐ No dia 21/04/2018 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, **que houve sobra de 495,09 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a SOBRA de 195,09 litros.**
- ☐ No dia 30/07/2019 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, **que houve sobra de 445,96 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a SOBRA de 145,96 litros.**
- ☐ No dia 22/08/2019 o Auditor Fiscal aponta, em seu relatório, **que houve sobra de 395,51 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a FALTA de 4,49 litros.**
- ☐ No dia 10/10/2016 a informação contida na EFD **apontava sobra de 514,51 litros de gasolina aditivada, porém o LMC retificado aponta SOBRA de 214,52 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 11/10/2016 a informação contida na EFD **apontava sobra de 9.407,75 litros de gasolina aditivada, porém o LMC retificado aponta SOBRA de 2,75 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 17/10/2016 a informação contida na EFD **apontava sobra de 882,79 litros de gasolina aditivada, porém o LMC retificado aponta SOBRA de 188,77 litros**, dentro do parâmetro legal.

- ☐ No dia 13/11/2016 a informação contida na EFD **apontava sobra de 702,81 litros de gasolina aditivada**, porém o LMC retificado aponta **SOBRA de 102,81 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 02/01/2017 a informação contida na EFD **apontava sobra de 7.845,93 litros de gasolina aditivada**, porém o LMC retificado aponta **SOBRA de 32,77 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 03/01/2017 a informação contida na EFD **apontava sobra de 7.350,07 litros de gasolina aditivada**, porém o LMC retificado aponta **FALTA de 266,87 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 03/11/2017 a informação contida na EFD **apontava sobra de 497,81 litros de gasolina aditivada**, porém o LMC retificado aponta **FALTA de 2,19 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 14/11/2017 a informação contida na EFD **apontava sobra de 803,91 litros de gasolina aditivada**, porém o LMC retificado (digitalizado diretamente do livro, que foi impresso à época) aponta **SOBRA de 103,91 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 03/03/2018 a informação contida na EFD **apontava sobra de 344,38 litros de gasolina aditivada**, porém o LMC retificado (digitalizado diretamente do livro, que foi impresso à época) aponta **FALTA de 55,61 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 10/03/2018 a informação contida na EFD **apontava sobra de 15.296,03 litros de gasolina aditivada**, porém o LMC retificado (digitalizado diretamente do livro, que foi impresso à época) aponta **SOBRA de 296,03 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 26/11/2019 a informação contida na EFD **apontava sobra de 481,64 litros de gasolina aditivada**, porém o LMC retificado aponta **FALTA de 11,36 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 31/12/2019 a informação contida na EFD **apontava sobra de 547,12 litros de gasolina aditivada**, porém o LMC retificado aponta **FALTA de 8,87 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 02/01/2017 a informação contida na EFD **apontava sobra de 1.782,19 litros de etanol comum**, porém o LMC retificado aponta **FALTA de 0,32 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 03/01/2017 a informação contida na EFD **apontava sobra de 1.391,43 litros de etanol comum**, porém o LMC retificado aponta **SOBRA de 26,85 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 14/01/2017 a informação contida na EFD **apontava sobra de 1.430,46 litros de etanol comum**, porém o LMC retificado aponta **SOBRA de 17,46 litros, dentro do parâmetro legal.**
- ☐ No dia 27/07/2017 a informação contida na EFD **apontava sobra de 486,06 litros de etanol comum**, porém o LMC retificado aponta **SOBRA de 86,07 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 14/11/2017 a informação contida na EFD **apontava sobra de 581,52 litros de etanol comum**, porém o LMC retificado (digitalizado diretamente do livro, que foi impresso à época) aponta **SOBRA de 81,53 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 03/01/2018 a informação contida na EFD **apontava sobra de 260,57 litros de etanol comum**, porém o LMC retificado (digitalizado diretamente do livro, que foi impresso à época) aponta **FALTA de 39,42 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 07/01/2018 a informação contida na EFD **apontava sobra de 694,71 litros de etanol comum**, porém o LMC retificado (digitalizado diretamente do livro, que foi impresso à época) aponta **SOBRA de 94,72 litros**, dentro do parâmetro legal.
- ☐ No dia 29/11/2019 a informação contida na EFD **apontava sobra de 473,33 litros de etanol comum**, porém o LMC retificado aponta **FALTA de 45,67 litros**, dentro do parâmetro legal.

Seguindo, faz o seguinte destaque: **“REITERE-SE: O LMC FOI DEVIDAMENTE RETIFICADO E IMPRESSO, COM FORMAÇÃO DOS LIVROS FÍSICOS ANTES DE QUALQUER AÇÃO FISCAL. O**

ÚNICO PROBLEMA É QUE A RETIFICAÇÃO NÃO FOI ENVIADA À EFD, O QUE, EM HIPÓTESE ALGUMA, PODE LEVAR À GRAVE ACUSAÇÃO DE OMISSÃO DE ENTRADA”.

Registra 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. É querer punir o contribuinte com grave acusação cujo único erro foi não enviar a retificadora. Os livros impressos à época estão à disposição, como forma de provar retificação ANTES da ação fiscal*”.

Afirma que em semelhante situação (AI 269138.0011/18-5), o mesmo Auditor Fiscal concedeu prazo para apresentação do LMC físico, conforme reprodução de trecho da Informação Fiscal prestada na oportunidade.

Diz que tal omissão do Auditor Fiscal denota violação à ampla defesa, em confronto com o art. 2º do RPAF, a ensejar nulidade do AI.

Seguindo, pede que o PAF seja convertido em diligência para o Auditor Fiscal analisar o caso concreto com base na escrita fiscal do contribuinte, em conjunto com as NF-es e o LMC, inclusive, autorizando que o contribuinte envie o LMC retificado e impresso à época, para a EFD.

Salienta que eventual equívoco na apresentação de informações digitais NÃO CONDUZ à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal, mormente pela existência de LMC, retificado e impresso à época, sob pena de nulidade do AI em decorrência de “*análise de informações equivocadas e, também, na violação à ampla defesa (art. 18, II do RPAF), por não ter havido intimação para apresentação e elementos que pudessem elidir a infração imputada*”.

- c) NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS SEGUROS ACRCA DA SUPOSTA INFRAÇÃO. EFD COM INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS E JÁ RATIFICADOS. VISÍVEIS ERROS DE MEDIÇÃO. SOBRA E FALTA EM DIAS SUBSEQUENTES.COMPROVAÇÃO.

Reproduzindo o art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7014/96, art. 18, IV, “a”, do RPAF, diz que o caso é de presunção, cabendo apresentação de provas. Diz já ter comprovado que a autuação se baseou em informações equivocadas, o que já tona nulo o AI, que, entende, seria evitável com a simples intimação para o contribuinte apresentar o LMC físico. Entende que outro fato de nulidade é o fato do autuante se omitiu de analisar que no dia posterior à apuração de sobra de combustível, havia falta de combustível no tanque. Destaca neste ponto que o Auditor quando se manifestou no AI 269138.0011/18-5, entendeu que a infração poderia ter sido descaracterizada caso se evidenciasse FALTA de combustível no dia seguinte à apuração de SOBRA, conforme texto que reproduz, e não se vislumbra nos autos que a autoridade fiscal tenha seguido seu próprio entendimento e atentado para a existência de perdas e ganhos.

Seguindo, exemplifica dias em que no LMC retificado consta em que houve retificação pretérita e os dias onde as perdas e ganhos, por erros de medição comprovam a ausência de omissão de entrada (21/10/2016, 01/10/2017, 15/12/2015, 14/12/2015, 03/04/2016, 13/08/2016, 04/04/2017, 01/07/2018, 14/07/2018), como acusada no AI, de modo que o que se comprova é que em todos os dias onde se apontou eventual sobra de combustíveis houve, no dia anterior ou no dia subsequente, a FALTA do produto nos tanques, após a medição física e que as divergências encontradas pelo Fiscal e que o levaram a presumir omissões de entrada parecem ser decorrentes de eventuais erros de medição e poderia ter sido constatada se houvesse a perquirição da verdade real dos fatos

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

Novamente reproduzindo o art. 2º do RPAF, diz que “as infrações capituladas” (*sic*) no AI violam os princípios que expõe. Nega o cometimento da infração; diz que a escrita fiscal da Impugnante é meio e prova para atestar o cumprimento das suas obrigações tributárias, e repisa a falta de

oportunidade para apresentar informações e documentos antes da lavratura do AI, e que isso caracterizou cerceamento de defesa. Nesse sentido, reproduz excertos de decisão do TIT/SP, de doutrina, art. 28, do RPAF, art. 112 do CTN, bem como art. 18, IV, “a” do RPAF.

DO DIREITO

Após reproduzir a Infração 01 diz que um simples levantamento quantitativo do estoque ou a verificação das NF-e demonstraria não haver falhas no seu estoque, devidamente escriturado. Em subsídio, diz ter trazido o relatório de saída, comprovando que nunca saiu dos bicos mais combustível do que o legalmente adquirido e que a autuação é proveniente dos equívocos já relatados.

Registra que os contribuintes são obrigados a fornecer informações via EFD instituída pelo Conv. 143/06, mas que tais informações nem sempre correspondem à verdade dos fatos, seja por falhas nos lançamentos realizados, seja por problemas de ordem técnica na transmissão de dados, ou falha no sistema da SEFAZ.

Seguindo, repisa argumentos já aduzidos (falta de busca da verdade matéria; falta de previa intimação para apresentação de documentos fiscais; que as informações da EFD que fundamentou a autuação estavam equivocadas). Reproduz excerto de doutrina, Ementa de acórdão do Conselho de Recursos Fiscais da PB; trata da retificação dos registros magnéticos fornecidos e trata da imprecisão da auditoria de estoques.

DO CANCELAMENTO DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇ~EOS ACESSÓRIAS

Considerando a sua boa-fé, bem como por inexistir dolo, frade, ou simulação, em relação “às infrações em que há cobrança de multa”, requer as benesses que a legislação assegura.

DA REVISÃO FISCAL

Reproduzindo o art. 145 do RPAF e relacionando questões, requer REVISÃO FISCAL para que sejam revistos os dados em confrontação documental, com realização de perícia no local do estabelecimento.

Seguindo, reproduz o art. 40 do RPAF, e trata da necessidade de apreciação conjunta deste AI principal com o outro AI, dele consequente.

DA INFRAÇÃO 05. NOTAS QUE ESTÃO LANÇADAS NA EFD. DOCUMENTAÇÃO ANEXA.

Destaca que as notas fiscais abaixo encontram-se devidamente lançadas na EFD, razão pela qual inviável a aplicação de multa:

NF 210552 de 18/12/2017

NF 179457 de 09/07/2018

NF 185844 de 03/09/2018

NF 186343 de 08/09/2018

NF 187233 de 15/09/2018

NF 187249 de 17/09/2018

NF 187260 de 17/09/2018

NF 189549 de 04/10/2018

NF 192877 de 01/11/2018

O que pode ter havido foi um equívoco no cadastro na NF na EFD, pois deveria ter sido cadastrada no modelo 55, mas tal fato não caracterizaria a ausência de envio das informações. As informações foram devidamente enviadas, porém, eventual equívoco no cadastro do modelo causou a autuação.

Assim, antes de se analisar a defesa em si com relação a estas infrações, necessário excluir as notas acima da relação, pois, conforme documentação, constam elas na EFD.

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

Infração 04

Diz que as NF's 153670, 170040 e 172277 se referem a aquisição de combustíveis para revenda e foram lançadas no LMC e na escrituração contábil.

Infração 05

Diz que as NF's 210552, 179457, 185844, 186343, 187253, 187249, 187260, 189549 e 192877 se referem a aquisição de combustíveis para revenda e foram lançadas no LMC e na escrituração contábil.

No que tange às essas infrações, o Contribuinte, efetivamente, 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 (as indicadas são impugnadas em tópico próprio). Contudo, reproduzindo os arts. 42, § 7º, da Lei 7.014/96, 158, do RPAF, alegando ter sido apenas negligência do setor próprio da empresa, solicita redução de 90% da multa proposta.

Concluindo, pede:

- a) Que a preliminar de nulidade seja apreciada e acolhida;
- b) Subsidiariamente, que o PAF seja convertido em diligência a ser realizada por Auditor estranho ao feito, com permissão para envio de EFD retificadora;
- c) Que, no mérito, o AI seja julgado improcedente;
- d) Que, sob pena de nulidade, as intimações sejam encaminhadas ao patrono do autuado.

O autuante presta informação fiscal, fls. 68 a 87-v. Aborda os aspectos formais do lançamento; trata da decadência do direito de lançar; da ampla defesa no procedimento de lançamento fiscal; lembra que lançamento ocorre por homologação, mas, tratando de omissões de entradas de mercadorias, o que evidencia a presença de dolo, pois, a autuada deliberadamente agiu para escamotear o surgimento do fato gerador do imposto devido e que a contagem do prazo ocorre pela Regra Geral do art. 173, inc. I, do CTN (5 anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos geradores).

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

Reproduzindo lição de Leo da Silva Alves acerca da ampla defesa, afirma que o direito de informação permite ao autuado ter acesso integral a todos os elementos do processo, portanto, não se verifica cerceamento de defesa, vez que a autuação foi integralmente baseada no SPED-Fiscal a que o contribuinte tem pleno acesso.

Informa que os anexos são um resumo dos fatos, assim apresentados por economicidade, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Quanto a fundamentação legal da infração, pondera que talvez fosse mais apropriado indicar apenas o art. 23, § 6º, da Lei nº 7.014/96, ou mesmo art. 23, § 6º, inc. II, alínea "b" até 13/12/2019, e art. 23, § 6º após 13/12/2019, ambos da Lei nº 7.014/96. Contudo, assegura que o fato não trouxe qualquer prejuízo a autuada, pois, o fundamento jurídico adotado, corresponde a situação fática descrita.

Do princípio da legalidade e da verdade material

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

Destaca o evidente equívoco do contribuinte ao imaginar que seu LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD, pois na verdade, não se pode utilizar uma parte da sua escrita fiscal e contábil para fazer prova contra outra parte dessa mesma escrita. Essa prova deve ser feita com base nos elementos que fundamentaram a escrituração, pois pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC físico não pode fazer prova contra a EFD.

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

Resume que (I) os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos;

(II) a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital e o LMC não faz prova contra a EFD; (III) o ônus de demonstrar erro na EFD é da autuada; e, (IV) a prova desses erros, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem os fatos.

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

Esclarece que no caso dos postos revendedores de combustíveis, os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do Registro 1300 da EFD, motivo pelo qual foi acrescentando tal dispositivo.

Explica que até a publicação da Portaria nº 159/2019, a SEFAZ restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque àqueles examinados em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário. Quando se alterou a citada portaria foi para contemplar o procedimento nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, cujos inventários são feitos diariamente e não por exercício.

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

A inexistência de presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização

Esclarece que o percentual de 1,8387% previsto no parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos, como normal, pela Agenda Nacional de Petróleo - ANP de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% admitidos na Portaria DNC nº 26/92. Com isso, foi assegurado que a SEFAZ criou uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura, que não configuraria fato gerador do ICMS.

Assim, o valor tido como omissão de entrada NÃO deriva de uma presunção, mas de uma ilação, cuja: (I) premissa maior associada a resultados conhecidos: Todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com

suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor; **(II) premissa menor:** Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura registradas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico; e, **(III) dedução:** Pode-se estabelecer com certeza absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado.

Potanto, diz, estabelecida essa variação limite, fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite necessariamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução), portanto, o que exceder esse limite físico só tem uma única explicação: *“trata-se de uma entrada não documentada de combustível.”*.

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

Resume suas conclusões nos seguintes pontos:

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

Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou na autuação

Fala que essencialmente estudados pelas Ciências Contábeis, os estoques referem-se as mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico, conforme lição de Eliseu Martins.

Explica tecnicamente um levantamento de estoques e como é feito, comparando-se o inventário inicial (estoque inicial – EI), somado as entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final – EF), cujo período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários, que podem ser feitos em períodos diferentes, sendo que no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, os estoques são inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas registrados no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, instituído pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis – DNC nº 26/1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01/1992, e incluído na EFD, no Registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008.

A instituição do LMC visou atender aos seguintes propósitos: **(a)** proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis; **(b)** controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP, que possam ocasionar danos ao meio ambiente e/ou a integridade física ou patrimonial da população; **(c)** facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas fazendas estaduais; e, **(d)** coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Aponta que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre a estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a variações volumétricas, sendo que nos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (omissões de entradas e omissões de saídas) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até limite de 0,6%.

Na EFD, esses mesmos controles são resumidos em três Registros: 1300, 1310 e 1320, cujos campos que descreve. As perdas e ganhos são registrados por tanque no Registro 1310 e depois consolidadas por combustível no Registro 1300. As saídas são registradas por cada bico de cada bomba no Registro 1320 e depois lançadas nos Registros 1310 e consolidadas no Registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques é anotado, bico por bico de abastecimento e tanque portanque antes de ser consolidado a cada dia no Registro 1300, cujo processo é repetido a cada dia, sendo cada dia independente do anterior e do seguinte.

Indica que os possíveis erros no controle de estoques feitos diariamente e registrados na EFD, descrevendo os registros que o contribuinte deve fazer diariamente no Registro 1300.

Salienta que no trabalho realizado: **(I)** refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos Registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum; **(II)** verificou as transposições feitas dos Registros 1310 e 1320 para o Registro 1300 e não encontrou erro algum; **(III)** checou se os valores registrados no campo VOL_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170), iguais ao anotado no Registro 1300 e novamente, não encontrou qualquer divergência.

Independência do controle de estoques feito a cada dia.

Ressalta que o controle de estoques dos postos é feito diariamente; os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes. Portanto, os erros de um dia não se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes.

Apresenta possibilidades de erros e demonstra através de figuras que mostram as repercussões dos erros de falta da anotação da entrada e de anotação sem entrada física.

Faz o mesmo para a **(a)** movimentação de combustíveis sem perdas ou ganhos; **(b)** falta do registro da entrada acarretando um ganho no exato valor dela; **(c)** movimentação de estoques de

combustíveis sem entradas e sem ganhos ou perdas; e **(d)** entrada anotada, mas sem entrada física no estoque e gerando o registro de uma perda no exato valor da entrada.

Erros de medição e de anotação na EFD

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

Diz que como visto, a Portaria DNC nº 26/92 estabeleceu um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas, para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada, sendo a margem da SEFAZ de 1,8387%, mais de três vezes superior. Admite que erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

Acrescenta que além erro de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de valor diferente do realmente medido, sendo que a prova desse tipo erro deve ser feita pelo contribuinte.

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

Fala que autuada alegando erros nos demonstrativos, cita exemplos (18/02/2016, 03/06/2017, 18/09/2018), afirmando que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu LMC físico continha as informações corretas, porque o havia retificado, não fazendo o mesmo com a EFD.

Contudo, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD, cabendo-lhe demonstrar a incorreção dos lançamentos na EFD, uma vez que ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, inc. II do CPC.

Quanto a alegação de que os ganhos são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes, exemplificando como em 11/07/2015 que foi apontado sobra de 1.780,46 litros de gasolina comum, neste caso, a autuada não atentou que a medição do dia anterior, 10/07/2015, indicou a falta de 1.694,65 litros de gasolina comum (erro de medição) a justificar a eventual sobra.

Assevera que todas as alegações não devem prosperar, pois, se um ganho resultar de erro no FECH FISICO de um dia, como o ESTQ ABERT do dia seguinte a medido também, não havendo que se falar em cancelamento. Frisa que, como são medições independentes, é necessário demonstrar o erro ocorrido no FECH FISICO para provar que o ganho não existiu naquele primeiro dia e demonstrar que o ESTQ ABERT do dia seguinte estava errado e levou a indicação de uma perda equivocada.

Ressalta que o contribuinte não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração diária, alegando que houve erro de qualquer maneira, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%.

A alteração procedimental da Port. 445/98

Quanto a alteração nos procedimentos de fiscalização introduzidos na Portaria nº 445/98, destaca que o trabalho da fiscalização ficou simplificado, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do Registro 1300.

Salienta que a prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que a autuada já a possui.

Explica que a autuada pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos e, certamente, constatará que o limite trazido pela SEFAZ (1,8387) a cobre com larga folga. Os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados, estão anexadas ao Autode Infração.

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

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

Do caráter procedimental da Port. 445/98

É a conclusão, pois, após expor a posição do STJ NO Resp 1.833.748, diz que a inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 ajustou o procedimento fiscal anteriormente utilizado na fiscalização dos postos revendedores de combustíveis, de modo ser errado dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”. Também errado afirmar que foi empregado “método não contemplado pela Portaria 445/98”, ou que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que “o autuante não seguiu o roteio legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular” ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.

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

Afirma ser grosseiro erro proclamar que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor.. Também, diz, não tem fundamento agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques independente, de modo que é errado afirmar que a “fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais”, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são os registros das omissões de entradas levantadas pelo próprio sujeito passivo.

Aduz também ser falacioso afirmar que “não se pode dizer que as operações não foram escrituradas”, pois, o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões, bem como é falacioso afirmar que “é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos, pois, o parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 não trata de “presunção”, mas tem seu percentual deduzido a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis, que são tabeladas na legislação e utilizadas pelos postos no dia a dia, de forma que é impossível pelas leis da física que haja ganho volumétrico acima do limite de 1,8387%. Os volumes de omissões de entradas, as bases de cálculo do ICMS e seus valores constam dos autos e, portanto, não há falar em “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”.

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

Diz que a Portaria 445/98 também objetiva “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei 7014/06, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias da SEFAZ entendimento uniforme na sua aplicação”.

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

O ICMS devido como responsável solidário.

Diz que os combustíveis estão sujeitos a substituição tributária e conforme o art. 10 da Portaria nº 445/98, nestes casos, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” (art. 10, inc. I, alínea “a”, da Portaria nº 445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, inc. I, alínea “b”, da Portaria nº 445/98).

ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a presunção, mas, a transferência da responsabilidade tributária autorizada pela Lei nº 7.014/96, no art. 6º, inc. IV, copiado. Portanto, não caber a aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07.

Explica que considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal, o volume do produto disponível no tanque é igual a soma do volume de combustível adquirido com nota fiscal mais o volume comprado irregularmente sem notas fiscais e cuja entrada foi omitida na EFD.

Quando das saídas, como o combustível adquirido sem nota fiscal esta misturado ao volume total, quando é efetuada uma venda, está sendo vendido a mistura onde a proporção corresponde exatamente a proporção dos volumes misturados no tanque quando adquiridos. Portanto, a receita da venda do combustível adquirido sem notas fiscais também segue a mesma proporção das saídas.

Sendo assim, se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais é proporcional aquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com nota fiscal, o que atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa nº 56/07.

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

Transcreve o art. 226 do Código Civil e o art. 417 do Código de Processo Civil, aos quais toma como suporte para o entendimento de que a escrituração equivale a confissão extrajudicial do fato que se deseja provar. Contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário, art. 373 do CPC.

Copia o art. 419 do CPC e frisa que não pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece. Por exemplo, não pode apresentar o LMC como prova contra o Registro 1300 da sua EFD.

Destaca a importância dos livros do empresário provarem contra ele, se assim não fosse, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas da escrituração, razão pelo qual o legislador determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Inconsistências nos arquivos EFD apresentados

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

das informações é correta.

Diz que no caso da autuação, examinando os arquivos mensais da EFD apresentados, constatou não haver inconsistência. Ao contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

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

Erros nos registros 1300 da EFD

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

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

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

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

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

4.1. A redução ou cancelamento da multa.

Informa que os arts. 158 do RPAF e § 7º do art. 42 da Lei 7014/96 foram revogados pela Lei 14.183, de 12/12/2019, não mais se aplicam às decisões administrativas.

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

4.2.1. O Registro de notas fiscais modelo “55” como modelo “01”

Diz que o Impugnante apresenta um rol de notas fiscais que afirma terem sido registradas como modelo “01” e não como modelo “55” (NF-e), mas não foi o que ocorreu, pois, apesar de terem mesmo número possuem chaves diferentes. Na prática, sem a chave de acesso correta não é possível identificar o documento na EFD e apenas seu número não possibilita consulta na internet.

4.2.2. Registro de notas fiscais no LMC e não na EFD

Informa tê-las buscado na EFD e não encontrou registro das NF-es 153670, 170040 e 172277, que o Impugnante alega escrituradas no LMC.

À fl. 92, consta o pedido de diligência abaixo:

Considerando: a) Não haver nos autos arquivo magnético dos demonstrativos

suporte da acusação fiscal; b) A alegação defensiva de não recebimento de cópias dos documentos suporte da acusação fiscal trazida em sede oral na sessão de julgamento de 13/09/21, apresentado depois de o PAF ter sido pautado para julgamento; c) Não haver nos autos prova do cumprimento do disposto no art. 46 do RPAF, os membros da 2ª JJF, decidiram converter o processo em diligência à Infaz de origem para:

Autuante/órgão preparador da Repartição Fiscal

- a) Juntar aos autos CD com o demonstrativo analítico do levantamento fiscal;*
- b) Mediante comprovação, cumprir o disposto no art. 46 do RPAF, inclusive com entrega de cópia do CD indicado no item “a” e das demais manifestações do sujeito ativo (Informações Fiscais de fls. 62-72 e 78-80-v, Pedido de diligência de fls. 73-74 e manifestações PGE de fls. 86-98;*
- c) Reabrir o prazo de defesa de 60 dias.*

Apresentada nova peça de defesa pelo sujeito passivo, o Autuante deverá ser cientificado para prestar Informação Fiscal a respeito.

Tendo em vista o cumprimento parcial da diligência anterior, à fl. 106, consta novo pedido de diligência abaixo:

Considerando: a) que a diligência pedida à fl. 92, foi cumprida parcialmente, pois do pedido apenas se atendeu ao exposto no item “a”; b) a disposição do art. 46 do RPAF, em sessão de pauta suplementar, os membros da 2ª JJF decidiram converter o processo em diligência à Infaz de origem para:

Autuante/órgão preparador da Repartição Fiscal

- a) Mediante comprovação, cumprir o disposto no art. 46 do RPAF, inclusive com entrega de cópia do CD indicado no item “a” e das demais manifestações do sujeito ativo (Informações Fiscais de fls. 62-72 e 78-80-v, Pedido de diligência de fls. 73-74 e manifestações PGE de fls. 86-98;*
- b) Reabrir o prazo de defesa de 60 dias.*

Como pedido, o PAF foi remetido à Infaz de origem. Lá, o sujeito passivo foi regularmente intimado (fl. 110) e não se manifestando no prazo determinado, o PAF retornou a este Relatar.

É o relatório.

VOTO

Contemplando 5 (cinco) infrações, com suporte nos demonstrativos sintéticos e analíticos de fls. 07-v-32-V, em que se mostra, detalhadamente, a memória de cálculo da exação (fls. 07-v-22-v – Infrações 01 e 02, fls. 23-v-29, Infrações 03, 04 e 05), bem como a apuração periódica das omissões de entradas por excedentes de ganhos – Portaria 445/98, lavrado em 12/05/2020, com ocorrências no período Dezembro 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, o Auto de Infração constitui crédito tributário de R\$ 41.768,33, acusando falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, por responsabilidade solidária e de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das mercadorias sujeitas ao regime de substituição, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (Infrações **04.07.01** e **04.07.02**), bem como aplicação de penalidade por falta de registro de NF-es de entrada na EFD (Infrações 02, 03 e 04).

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

Assim, considerando que: **a)** conforme documentos de fls. 110 e 111, bem como do que se depreende das manifestações defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis ao esclarecimento dos fatos narrados no seu corpo foram entregues ao contribuinte; **b)** na sua lavratura foi cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos diversos dispositivos a respeito contidos no RPAF; **c)** as infrações estão clara e exaustivamente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (impressos e em mídia CD: fls. 07-v-29 e 98-99), bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise e que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção.

Quando necessária para saneamento e/ou formação da convicção do órgão julgador, diligências foram deferidas.

Com fundamento no art. 147, ", II, "a" e "b", do RPAF, indefiro a perícia suscitada.

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

Infrações 01 e 02

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

Passo a apreciá-las.

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

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

*"Note-se que, sem dúvida, a norma lustrada na Portaria no 001/2020 **possui natureza eminentemente procedimental**, traduzindo-se num conjunto ordenado de atos administrativos e termos para a consecução da apuração do efetivo e real fato 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 iminentes ao processo.***

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

CTN.” (grifei)

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

Com meus destaques, eis as disposições:

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

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

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

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

Ressalte-se que como expressado em seus parâmetros, o Parágrafo único acrescido ao artigo 10 da Portaria nº 159, oferta maior precisão à exigência fiscal decorrente da omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, quando se constatar que a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no LMC, no Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível de combustível, de modo a fazer exsurgir, indubitavelmente, a verdade material do caso, já que em condições normais de temperatura é fisicamente impossível variação volumétrica dos combustíveis a que se refere, acima do elástico limite parametrizado.

Destaque-se, também, que a Portaria nº 445/98 dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, consoante o seu art. 1º:

“O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período”.

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

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

Com meus destaques, vejamos o enquadramento legal da infração:

LEI 7014/96

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

...

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

...

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

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

(...)

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

...

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

...

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

...

d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

PORTARIA 445/98

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

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

...

- b) *do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea "a" do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96);*

...

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

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

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

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

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

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

É que, a despeito de se tratar da ocorrência de uma mesma “omissão de entrada de mercadorias não registradas”, as infrações 01 e 02 decorrem de dois fatos geradores sob diferentes normas de incidência do imposto, a do ICMS NORMAL (de responsabilidade do próprio autuado) e o ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (na condição de sujeito passivo por substituição), ambas por solidariedade, conforme previsão do inciso IV do art. 6º, combinado com a alínea “a” do inciso I do § 4º do art. 8º, todos da Lei 7.014/96:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;

b) (...)

Assim, por haver distintas exações, podem ou não integrar mesmo Auto de Infração, respeitando-se, por óbvio, a não cumulatividade do imposto para fugir ao *bis in idem*, de modo que ao se exigir o ICMS Substituição Tributária por antecipação, o ICMS NORMAL deve ser deduzido.

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

Ainda em preliminar, o Impugnante alega que o lançamento de ofício se ampara na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96), especificamente de “omissão de entradas”, entendendo tratar-se de anterior receita omitida utilizada para pagar as “entradas omitidas” constatadas no procedimento fiscal, o que não é verdade, pois, como retro exposto, o caso não é de presunção, mas de efetiva constatação, extraída dos registros efetuados pelo próprio contribuinte autuado no LMC contido em sua Escrita Fiscal Digital – EFD,

única forma de registro/controlar a movimentação empresarial com valor jurídico, Portanto, para o caso em apreço, nada mais que sofisma é o argumento defensivo entabulado,

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

Portaria 445/98:

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

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

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

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

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

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

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

Registre-se, portanto, mais uma vez, que o ajustamento normativo estabelecido no referido parágrafo, objetivou esclarecer, com base na lei, a exigência fiscal decorrente da omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, caracterizada quando se verificar que a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no LMC, no Registro 1300 da EFD, excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível de combustível.

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

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

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

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

Nesse contexto, o Impugnante arguiu que a auditoria se fundou em informações “inconsistentes” que confessa ter escriturado equivocadamente nos registros digitais do LMC da EFD, as quais, diz, não constituem fato gerador de ICMS e devem ser resolvidas em conformidade com o LMC físico que foi retificado, mas “o único problema é que a retificação não foi enviada à EFD. Informou, a título de exemplo, que, em média, 70% dos dias apontados pelo autuante foram retificados no LMC físico, conforme os exemplos que indica.

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

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

Pois bem. Com relação às “equivocadas” informações que deram azo à exação decorrente da auditoria, de logo observo serem dos exercícios 2015 a 2019 e, além de não configurarem inconsistência nos registros da EFD, pois somente é validada no SPED sem inconsistência, quando ocorre erros/equivocos nos registros, comprovando-se divergência com o fato ocorrido, a forma de correção consta formalizada em específica legislação (Ajuste SINIEF 02/2009, Cláusula décima; RICMS-BA: Art. 251).

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

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

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

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

Ora, as informações que serviram de base à exação e que não tiveram objetivo protesto acompanhado de prova documental admitida no caso, são as que constam escrituradas pelo autuado na EFD, não se podendo acolher o argumento do Impugnante neste ponto, apenas alegando existirem dados divergentes nos registros da escrita fiscal do contribuinte, se valendo de LMC físico, haja vista que a escrituração fiscal digital *“se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos”* (art. 247 do RICMS/2012 e Convênio ICMS 143/2006).

Quanto à retificação de EFD que parece ser o objetivo do Impugnante, sua possibilidade é prevista no Ajuste SINIEF, e ao contribuinte interessado cabe a iniciativa

Ei-la:

Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:

I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;

II - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;

III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.

Nesse sentido, tem-se que a responsabilidade pelos registros na EFD e sua transmissão ao SPED é de inteira e única responsabilidade do contribuinte. Portanto, bem e corretamente agiu a autoridade fiscal autuante ao fundamentar a auditoria nos registros da EFD transmitidos e validados pelo contribuinte, via SPED-Fiscal,

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

Em tal contexto, é de se ter em conta que as provas do cometimento da infração foram colhidas exatamente dos registros declarados e transmitidos pelo contribuinte na sua EFD. São valores constantes no Registro 1300, onde tidos como sobras, ultrapassaram o limite estabelecido na Portaria nº 445/98, que é 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia mais volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela legislação baiana, valores que acima deste limite não pode contar com outra justificativa, senão a de entrada de combustível nos tanques de armazenamento.

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

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

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

Tenho, pois, por indubitável, concluir que os "ganhos" de combustíveis escriturados e acima do elástico limite admitido na legislação baiana, sem comprovação documental de sua aquisição, representa omissão de entradas de mercadorias tributáveis independente da Portaria 445/98. Portanto, não se trata de criação de novo fato gerador. A portaria 159/19 apenas regulou forma mais eficiente para quantificar o *quantum debeat* do fato gerador do ICMS "entradas de mercadorias não registradas", haja vista ser hipótese de incidência anteriormente prevista à ocorrência do fato impositivo identificado nos autos (Lei 7014/96: Art. 4º, § 4º, IV).

Por fim e para colmo, tenho que pelo exposto a relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e o fato narrado resta firmado; por constituir-se tributo sujeito à lançamento por homologação, a responsabilidade dos registros do LMC e consequentemente,

dos arquivos EFD é unicamente do contribuinte autuado; o Ente tributante crê na prévia outorga concedida ao contribuinte para elaboração da EFD como bastante e suficiente para gerir-se e autodeterminar-se no correto controle da movimentação empresarial com repercussão tributária; os registros foram feitos; a fiscalização os examinou; os excessos por variação volumétrica foram identificados; os cálculos dos preços médios unitários foram feitos; o imposto foi distinguido pela sua natureza; as omissões de entradas foram estabelecidas; o auto foi lavrado; os demonstrativos foram apresentados; de tudo foi dada ciência ao contribuinte; cada causa anterior teve o seu efeito posterior, de modo que, em termos de verdade material, tudo foi apresentado.

Sem embargo, ainda que o Impugnante não logre êxito em suas alegações de fato, por ser matéria de ordem pública devo analisar a repercussão do instituto da decadência neste caso.

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

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

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

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

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

Nota 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. 1, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

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

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em

que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

O crédito fiscal objeto do lançamento tributário em pauta é de falta de recolhimento de ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das mercadorias sujeitas ao regime de substituição, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

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

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

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

Ora, pelo enunciado da infração, vê-se que pelo entendimento firmado no Incidente de Uniformização, à situação em análise se conta o prazo decadencial pela Regra Geral constante no art. 173, I, do CTN. Qual seja, 5 (anos) contados a partir do dia 01/01/2016, tendo em vista que a primeira ocorrência data de 31/12/2015.

Assim, considerando a ciência do Auto de Infração pelo sujeito passivo em 19/05/2020 (fl. 35), não há falar em decadência do crédito fiscal constituído, uma vez que o prazo decadencial teve termo final em 31/12/2020.

O fato da nova concessão de prazo de 60 (sessenta) para manifestação do sujeito passivo indicado nos pedidos de diligência (fls. 92 e 106) em face de entrega de CD contendo os demonstrativos suportes da acusação fiscal em meio magnético em nada prejudicou o exercício do direito à ampla defesa do sujeito passivo pelas seguintes razões:

A uma, porque o detalhamento apresentado na Impugnação demonstrou a suficiência dos demonstrativos suporte impressos para o pleno exercício do direito de ampla defesa, até porque para tanto, repito, os dados neles impressos, foram extraídos da EFD elaborada e repassada ao fisco pelo contribuinte retratando o cumprimento de suas obrigações tributárias como único formato com valor jurídico a provar a seu favor;

A duas, porque ainda que os registros do seu controle interno devessem prevalecer como a verdade material alegada, para validar seu valor jurídico dos registros a EFD transmitida deveria

ter sido retificada nas condições e tempo previstos na legislação específica, o que não foi feito, e considerando o largo tempo em que as divergências se apresentam, a alegação defensiva perde sentido lógico.

Portanto, comparecendo aos autos na forma feita na Impugnação, além de validar a inteira ciência do AI em 19/05/2020 (fl. 35), o sujeito passivo apenas ratifica a exação exsurcida do regular procedimento fiscal.

Infrações subsistentes.

Infrações 03, 04 e 05 – Multa por falta de registro de NF-es na Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Ainda que alegando mero equívoco ao não enviar para a EFD diversas notas fiscais, o Impugnante reconheceu o cometimento das infrações. Ademais, a autoridade fiscal autuante, ao oportunamente revisitar/analisar a Escrituração Fiscal Digital do contribuinte autuado não encontrou o registro dos documentos fiscais objeto da sanção, cuja penalidade legalmente prevista foi corretamente aplicada.

Por falta de previsão legal para tanto, o pedido de cancelamento e/ou redução da multa fica prejudicado.

Infrações subsistentes.

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

Reenquadrando a penalidade pelo cometimento da Infração 02 (04.07.02) para a prevista no art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96 (60%), Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Sem embargo, considerando que: a) a memória de cálculo da exação pelas Infrações 01 e 02, relativa ao ETANOL HIDRATADO COMUM (fls. 08 e 09-v) indica ICMS DEVIDO maior que o constante do demonstrativo de débito do AI (fl. 01); b) não ser possível majorar o valor exigido pelas infrações neste Auto de Infração, com fundamento no art. 156 do RPAF, represento à autoridade competente analisar a possibilidade de instauração de procedimento fiscal complementar.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0116/20-3**, lavrado contra **POSTO BIKE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 77.753,29**, acrescido das multas de 100%, sobre R\$ 62.671,72 e de 60%, sobre R\$ 15.081,57, previstas no Art. 42, III, II “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa de por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 12.282,12**, prevista no art. 42 inciso IX do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de abril de 2024.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - JULGADORA