

A. I. N° - 206923.0035/20-3  
AUTUADO - ALEGRIA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
AUTUANTE - ANDRÉS MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10/06/2022

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0101-02/22-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigência de imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, diante da constatação de ter recebido mercadoria de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Apuração realizada mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP e Portaria 445/98, conforme registro fiscal no LMC/Registro 1300 da EFD. O contribuinte não conseguiu elidir a infração, a qual subsiste. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada, inseridos a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte no Registro 1300 da EFD, espelho do LMC. O sujeito passivo não consegue justificar as diferenças apuradas. Impossibilidade de retificação da EFD neste momento processual. Infração mantida. Não acolhidas as questões preliminares suscitadas. Negada a realização de perícia/diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 28 de setembro de 2020, e refere-se à exigência de ICMS no valor de R\$ 33.442,51 além de multa de 100%, pela constatação 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 entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Valor da infração: R\$ 27.251,87, sugerida multa de 100%.

Infração 02. **04.07.02.** Falta de recolhimento do imposto, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, infração apurada em dezembro de 2016,

dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019, no total de R\$ 6.190,64, além da multa no percentual de 100%.

Tempestivamente, o autuado, por seu advogado, constituído na forma da alteração e consolidação contratual de fl. 33, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 10 a 32, onde após resumo dos fatos e das infrações, argumenta que o autuante, analisando o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) existente na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do contribuinte, apurou que, em determinados dias, havia sobra de combustível, na medida em que o valor, segundo ele, escriturado era inferior ao volume de combustível medido nos tanques de gasolina.

Ocorre que, não atentou o fiscal que em todos os dias posteriores ou anteriores ao dia em que houve a suposta sobra de combustíveis, havia falta do produto, ou seja, o volume escriturado era maior que o volume encontrado nos tanques, após a medição diária, indica.

Diz que tal fato (sobra de combustível em uma data e falta em data anterior ou subsequente), que será mais detalhado adiante, já faz cair, por terra, a presunção de omissão de entrada, motivo pelo qual, então, se limita a atacar, integralmente, as infrações 01 e 02, onde, analisando somente a EFD do contribuinte, se entendeu haver entrada de combustíveis, no estabelecimento comercial, desacompanhado de documentação fiscal. Comprovando-se que não houve entrada de produto desacompanhado do documento fiscal a infração de 02, acessória da infração 01, também é descaracterizada.

Como se demonstrará, o Posto nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica e os livros contábeis, garante.

Destaca, como preliminar, que, algum equívoco sistêmico houve na planilha dos supostos débitos, pois, mesmo a fiscalização tendo sido feita no período de 2015 a 2019, há a indicação de alguns dias do ano de 2020, que não são objeto do Auto de Infração.

Aponta, inclusive, que, na tabela de cobrança, não se extrai nenhum débito em decorrência de fato gerador do ano de 2020. Sendo assim, há equívoco no apontamento de dias no ano de 2020, e por cautela, que se declare que não se cobra nenhum suposto fato gerador no ano de 2020, pois não objeto do Auto de Infração, tampouco da fiscalização.

Colhe do Auto de Infração ter sido utilizado o artigo 10, parágrafo único da Portaria 445/98 (copiado), que somente veio ao mundo jurídico através da Portaria 159, de 24/10/2019.

Fala não haver como se aceitar que um texto trazido em uma Portaria venha a dizer que há caracterização de omissão de registro de entrada com o simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido. A infração fiscal, com a devida vênia, não pode se consumar através de previsão trazida em Portaria, ao arrepio da lei.

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

Indica que o Auto foi lavrado analisando o período de 2015 à 2019, porém a citado parágrafo único somente veio ao mundo jurídico em 25/10/2019, data de publicação do Diário Oficial do Estado da Bahia, sendo, assim, nulo todo o enquadramento legal, com base no parágrafo único do artigo 10, para fatos ocorridos anteriormente ao dia 25/10/2019, pois é inviável a retroatividade da norma de direito material. O Auto, para ser considerado válido, deveria constar o enquadramento no parágrafo único do artigo 10 somente para os fatos ocorridos após a sua vigência.

Requer, desde já, a declaração desta nulidade.

Em relação à infração 02, aduz que o Auto de Infração foi lavrado em “19/05/2020”, cujo enquadramento legal da mesma reproduz, entretanto, há que se reconhecer a sua nulidade, na medida em que o artigo 23, § 6º, II, “b” da Lei 7.014/96 foi revogado pela Lei 14.183/19, publicado no DOE do dia 13/12/2019. 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, restou 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 02, em virtude de enquadramento legal feito após revogação do dispositivo legal.

Fala ser sabido que o Auto de Infração se destina a registrar a ocorrência de infração à legislação tributária estadual, possibilitando a instauração do procedimento administrativo fiscal de cobrança, lançando o crédito fiscal. Não obstante o poder-dever da Autoridade Fazendária de fiscalizar o fiel cumprimento das obrigações tributárias a lavratura de Auto de Infração, ato-meio de aplicação de seu poder-dever, é estritamente limitado às determinações legais, que condicionam sua legitimidade à forma, prazo, ocorrência no tempo, validade, eficácia e à matéria, tudo em consagração do princípio da legalidade, constitucionalmente expresso.

Tem que o princípio da legalidade, como alicerce fundamental da atividade administrativa, assim como orienta a Constituição Federal, é um limite intransponível à atuação do Fisco, na forma do seu artigo 150, copiado.

Aponta ser a presente autuação dita proveniente de fiscalização ocorrida no estabelecimento da impugnante, referente aos exercícios de 2015 a 2019. Não se quer aqui desmerecer a função fiscalizadora, mesmo porque esta tem competência de auditar os contribuintes dos tributos estaduais, de modo a remeter à inscrição em dívida ativa as inequívocas irregularidades encontradas e de promover o lançamento tributário quando pertinente.

O que pretende é que a Autoridade Fazendária a exerça nos estreitos limites legais, sem causar constrangimento ilegal ao contribuinte, não sendo o que ocorre no presente caso, vez estar sendo cobrada para pagar tributo sobre a presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem a perquirição da busca da verdade real.

Indica que a fiscalização realizada remotamente deveria ter sido realizada em conjunto com competente auditoria no sistema de dados e conta corrente da Secretaria da Fazenda, isso para perquirir a verdade material dos fatos e proceder à devida autuação somente àqueles que infrações fiscais de fato cometem, evitando àqueles que honram com seus compromissos junto a este Fisco, de todo e qualquer constrangimento.

Lembra que a finalidade do processo administrativo fiscal é a observância e o controle da legalidade dos atos da Administração e dos administrados, sendo a consagração do princípio da busca da verdade material, de aplicação imediata e obrigatória à Administração Pública.

Logo, a Autoridade Tributária, antes de ter promovido o lançamento tributário tem o dever de perquirir a verdade do fato oponível e encontrando-os promover o devido lançamento tributário, balizado sempre na autenticidade dos mesmos, pontua.

Ressalta não ser a Secretaria da Fazenda Estadual infalível. Ao contrário, age através de seus Agentes e que por mais treinados e experientes que sejam não estão livres de recair em equívoco. Entretanto, este lapso não pode prejudicar o contribuinte cumpridor de suas obrigações, uma vez que o RPAF/99, assegura a observância dos princípios norteadores da atividade administrativa, em seu artigo 2º, reproduzido.

Traz decisão do 1º Conselho dos Contribuintes da Receita Federal, pela sua 3ª Câmara, em que, em caso análogo, o princípio da verdade material é norteador do julgado, consoante reprodução de trecho do Processo nº 13822.000097/95-72 Recurso nº 116.868 Acórdão 103-19.789.

Sustenta que em nenhum momento, quando da lavratura da peça ora impugnada, o Auditor Fiscal perquiriu a busca da verdade material. Ao revés, sequer colheu no próprio sistema de dados da SEFAZ/BA a prova de que houve o recolhimento do tributo devido e, assim, imputou ao contribuinte o cometimento de infrações inexistentes e no caso em apreço, ao tomar ciência da autuação fiscal, o contribuinte foi conferir o seu livro físico de movimentações de combustíveis e apurou existir, na maioria das situações, divergências entre os dados que o Auditor Fiscal teve acesso (EFD) e aqueles escriturados nos livros físicos.

Ressalta que apurando todas as datas em que se apontou como dias em que houve suposta entrada de mercadoria sem nota fiscal (sobra de combustíveis), vislumbrou-se divergências com as informações reais, constante nos seus livros fiscais. Assim, se junta, em separado, para comprovação do aqui alegado, o documento do LMC relativo a todos os dias em que se apurou e listou no Auto de Infração, onde se poderá vislumbrar uma divergência de informações.

A título de exemplo, pois, em média, 85% dos dias apontados na autuação foram retificados, impressos, mas não enviados à EFD, aponta algumas datas em que há divergência entre as informações apontadas na autuação e a escrita fiscal da empresa, constante dos livros impressos, que poderiam ter sido requisitados, para a efetiva busca da verdade:

Em 15/12/2016 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 1.373,48 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a sobra de 128,49 litros, dentro do limite legal.

- No dia 21/12/2016 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 303,67 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a sobra de 19,77 litros, dentro do limite legal.
- Em 30/12/2016 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 578,99 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a sobra de 51,59 litros, dentro do limite legal.
- Na data de 03/04/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 791,25 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a sobra de 91,25 litros, dentro do limite legal.
- No dia 10/04/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 695,57 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a sobra de 95,57 litros, dentro do limite legal.
- No dia 29/04/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 907,78 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a sobra de 207,79 litros, dentro do limite legal.
- No dia 28/07/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 1.235,06 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a sobra de 35,06 litros, dentro do limite legal.
- No dia 16/09/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 771,47 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a sobra de 371,47 litros, com falta de 275,87 litros no dia 17/06/2017, dentro do limite legal.
- No dia 30/11/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 320,91 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real (digitalização do próprio livro) indica a falta de 179,09 litros, dentro do limite legal.
- No dia 04/12/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 272,02 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real (digitalização do próprio livro) indica a sobra de 72,02 litros, dentro do limite legal.
- No dia 11/12/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 829,34 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real (digitalização do próprio livro) indica a sobra de 129,35 litros, dentro do limite legal.
- No dia 15/12/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 272,02 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real (digitalização do próprio livro) indica a sobra de 72,02 litros, dentro do limite legal.

- No dia 29/03/2018 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 813,43 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real (digitalização do próprio livro) indica a sobra de 213,44 litros, dentro do limite legal.
- No dia 30/04/2018 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 621,43 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a sobra de 121,44 litros, dentro do limite legal.
- No dia 27/05/2018 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 552,55 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a falta de 97,45 litros, dentro do limite legal.
- No dia 14/06/2018 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 587,26 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a sobra de 87,27 litros, dentro do limite legal.
- No dia 23/01/2019 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 485,59 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a sobra de 185,59 litros, dentro do limite legal.
- No dia 19/10/2019 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 511,32 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a falta de 17,67 litros, dentro do limite legal.
- No dia 14/11/2019 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 384,28 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a falta de 20,72 litros, dentro do limite legal.
- No dia 30/11/2019 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 453,20 litros de Gasolina Comum, porém o LMC real indica a falta de 17,80 litros, dentro do limite legal.
- No dia 16/01/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 462,15 litros de Gasolina Aditivada, porém o LMC real indica a sobra de 183,07 litros, dentro do limite legal.
- No dia 10/07/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 503,34 litros de Gasolina Aditivada, porém o LMC real indica a sobra de 103,37 litros, dentro do limite legal.
- No dia 18/07/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 600,27 litros de Gasolina Aditivada, porém o LMC real indica a sobra de 0,28 litros, dentro do limite legal.
- No dia 22/07/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 615,46 litros de Gasolina Aditivada, porém o LMC real indica a sobra de 15,46 litros, dentro do limite legal.
- No dia 09/08/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 938,79 litros de Gasolina Aditivada, porém o LMC real indica a sobra de 38,79 litros, dentro do limite legal.
- No dia 29/03/2018 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 813,43 litros de Gasolina Aditivada, porém o LMC real (digitalização do próprio livro) indica a sobra de 213,44 litros, dentro do limite legal.
- No dia 12/04/2018 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 352,82 litros de Gasolina Aditivada, porém o LMC real indica a sobra de 2,83 litros, dentro do limite legal.
- No dia 18/06/2018 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 701,08 litros de Gasolina Aditivada, porém o LMC real indica a sobra de 151,09 litros, dentro do limite legal.
- No dia 07/03/2019 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 503,03 litros de Gasolina Aditivada, porém o LMC real indica a falta de 10,97 litros, dentro do limite legal.
- No dia 19/03/2019 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 408,14 litros de Gasolina Aditivada, porém o LMC real indica a falta de 14,85 litros, dentro do limite legal.
- No dia 17/12/2016 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 419,82 litros de Etanol Comum, porém o LMC real indica a sobra de 9,12 litros, dentro do limite legal.
- No dia 18/12/2016 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 251,86 litros de Etanol Comum, porém o LMC real indica a sobra de 61,96 litros, dentro do limite legal.

- No dia 19/12/2016 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 422,02 litros de Etanol Comum, porém o LMC real indica a sobra de 218,82 litros, dentro do limite legal.
- No dia 20/12/2016 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 195,60 litros de Etanol Comum, porém o LMC real indica a sobra de 0,60 litros, dentro do limite legal.
- No dia 24/12/2016 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 654,11 litros de Etanol Comum, porém o LMC real indica a sobra de 54,11 litros, dentro do limite legal.
- No dia 30/12/2016 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 634,50 litros de Etanol Comum, porém o LMC real indica a falta de 20,49 litros, dentro do limite legal.
- No dia 09/08/2017 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 827,69 litros de Etanol Comum, porém o LMC real indica a sobra de 18,69 litros, dentro do limite legal.
- No dia 03/04/2018 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 900,59 litros de Etanol, porém o LMC real (digitalização do próprio livro) indica a falta de 99,06 litros, dentro do limite legal
- No dia 05/06/2018 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 474,45 litros de Etanol Comum, porém o LMC real indica a sobra de 74,75 litros, dentro do limite legal.
- No dia 19/07/2018 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 317,35 litros de Etanol Comum, porém o LMC real indica a sobra de 173,35 litros, dentro do limite legal.
- No dia 30/07/2018 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 292,23 litros de Etanol Comum, porém o LMC real indica a sobra de 192,23 litros, dentro do limite legal.
- No dia 24/03/2019 apontou-se, em relatório, que houve sobra de 540,60 litros de Etanol Comum, porém o LMC real indica a sobra de 40,61 litros, dentro do limite legal.

Argui se estar diante, então, de Auto de Infração lavrado com base em informações divergentes, obtidas exclusivamente, acredita-se, através de registros digitais, sem se perquirir através da solicitação dos livros físicos e demais elementos probatórios a efetiva ocorrência da infração tributária.

Reitera que o autuante, em nenhum momento, solicitou do contribuinte a apresentação de informações ou esclarecimentos, nem tampouco efetuou a análise das notas fiscais de compra e das vendas efetuadas. Caso tivesse havido a solicitação, a divergência seria rapidamente constatada e haveria comprovação da inexistência de qualquer omissão de entrada, pois o LMC foi devidamente retificado e impresso, com formação dos livros físicos, antes de qualquer ação fiscal.

O único problema identificado é que a retificação não foi enviada à EFD, o que, em hipótese alguma, pode levar à grave acusação de omissão de entrada. 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.

Menciona que em situação deveras semelhante (Auto de Infração nº 269138.0011/18-5) se entendeu por conceder prazo para apresentação do LMC físico, conforme se extrai da própria informação prestada e constante do Acórdão JJF 0160-02/19, anexado.

Se o mesmo procedimento tivesse sido adotado pelo autuante, com o espírito da busca da verdade real que deve orientar a sua ação fiscalizatória, verificar-se-ia a escorreita escrituração das entradas pelo contribuinte e furtaria o constrangimento imposto de ter que se sujeitar a defesa em um procedimento administrativo fiscal, arremata.

Garante que poderia ter apresentado tanto as notas fiscais de entrada, quanto os livros contábeis, onde se constataria a inexistência de entrada de combustível desacompanhado de nota fiscal, pois

evidente o erro de medição, ao se apurar sobra em um dia e falta no dia subsequente ou anterior. Tal omissão ocorrida, que em situação semelhante garantiu à contribuinte a apresentação do LMC, denota evidente violação à ampla defesa, em confronto com o artigo 2º do RPAF/99, a ensejar nulidade do Auto de Infração.

Requer, para o devido trâmite da presente apuração, que se converta o feito em diligência, para que se venha a analisar o caso concreto com base na escrita fiscal do contribuinte, em confronto com as notas fiscais de entrada e o LMC. Requer, inclusive, em diligência, autorizar ao contribuinte o envio do LMC que foi retificado e impresso à época para a EFD, possibilitando nova análise.

Assevera buscar a regularidade do procedimento fiscal, na medida em que ausência de envio da retificadora não configura a infração de omissão de entrada, e sim, quer ter o direito de retificar as informações, salientando, novamente, que tudo foi impresso à época e consta em livros físicos.

Fala não haver como se admitir a existência de Auto de Infração lavrado com base em informações claramente equivocadas, sendo que as corretas se encontram devidamente escrituradas nos seus livros, motivo pelo qual o Auto de Infração, então, deve ser declarado nulo, para que o Fisco possa exercer sua atividade fiscalizatória e, se for o caso, efetuar novo lançamento, considerando, inclusive, além da sobra, a falta de combustível em dias subsequentes ou anteriores.

Entende que somente tal providência irá contemplar a busca pela verdade material, bem como possibilitar o exercício da ampla defesa. Salienta, porque oportuno, que eventual equívoco na apresentação de informações digitais não conduz, em hipótese alguma, à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal, mormente pela existência de LMC retificado e impresso à época. O reconhecimento da nulidade apontada é baseado na lavratura de Autos de Infração em decorrência de análise de informações equivocadas e, também, na violação à ampla defesa (artigo 18, II do RPAF/99), por não ter havido intimação para apresentação de elementos que pudessem elidir a infração imputada.

Assim, independentemente da apreciação do mérito, o Auto de Infração torna-se nulo de pleno direito, por ser notória a violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material pelo que desde já requer que o Fisco Estadual se digne em cancelar o presente Auto de Infração, infrutífero na geração de direitos para o Fisco, determinando seu consequente arquivamento.

Caso não se acolha o requerimento pretérito, mantendo o Auto de Infração, o que não espera, necessário se comprovar a impossibilidade de acatar a presunção legal utilizada pelo Auditor Fiscal, em virtude do caso concreto. Acerca da presunção, dispõe a legislação de regência no artigo 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96.

Considera a presunção utilizada como relativa, cabendo a apresentação de provas por parte do contribuinte, para demonstrar a não ocorrência de eventual infração tributária, transcrevendo o teor do artigo 18, IV, “a”, do RPAF/99,

No caso concreto, tem como comprovado que a autuação foi baseada em informações equivocadas e somente esse fato (lavratura de Auto de Infração com base em informações inverídicas) já torna nulo o mesmo, na medida em que se perdeu a segurança na própria existência da infração. A simples intimação para que o contribuinte apresentasse os LMC (livros físicos) evitaria a nulidade aqui apontada, porém não se tomou tal providência, mesmo tendo adotado em fiscalização idêntica (Auto de Infração nº 269138.0011/18-5).

A nulidade, dessa forma, é latente, garante, pois o contribuinte não pode vir a ser punido com a grave infração de suposta omissão de entrada de combustíveis com base em documentação que contém informações equivocadas.

Reitera que a existência de informações equivocadas não tem o condão de consumar o fato gerador, havendo que se apurar se houve, efetivamente, entrada de combustíveis sem a emissão de documento fiscal, que não é o caso dos autos. Para a efetiva busca da verdade, é necessário autorizar o envio do LMC que foi retificado, impresso à época, mas, por equívoco, não enviado para a EFD.

Repisa estar sendo autuado com base em informações que foram retificadas. A ausência do envio da retificadora, mas com a comprovação da efetiva retificação, não pode conduzir à imposição de penalidade.

Aponta existir, ainda, outro fundamento para que se declare a nulidade do Auto de Infração, com base no mesmo artigo 18, IV, “a”, do RPAF/99.

Colhe do Auto de Infração, que o autuante, ao vislumbrar, em determinado dia, sobra de combustível (já com dedução de coeficiente de dilatação e perdas) entendeu que tal valor era referente a entrada de combustível no tanque desacompanhado de nota fiscal, tendo se omitido, entretanto, em analisar que no dia posterior a apuração de eventual sobra de combustível havia, inexoravelmente, falta de combustível no tanque.

Destaca mais uma vez, que quando da apresentação no Auto de Infração 269138.0011/18-5 (Acórdão anexo) entendeu que a infração de omissão de entrada poderia ser descaracterizada se fosse evidenciada falta de combustível no dia seguinte à apuração de sobra, conforme reprodução.

Desta feita, em autuação por suposta infração idêntica, o Fisco admitiu que, caso houvesse ganhos e perdas sucessivos, haveria a caracterização de erro de medição, que é o caso do presente Auto de Infração, vez não se vislumbrar, nos autos, que se tenha seguido o entendimento e atentado para a existência de perdas e ganhos. Em anexo, foram juntados todos os dias em que se apontou que a suposta sobra de combustível era decorrente de omissão de entrada, porém, para comprovar que houve efetivamente erro de medição a justificar a sobra, juntou-se, também, os dados do dia anterior e/ou posterior, para demonstrar a falta de combustível no tanque.

Garante ter a autoridade fazendária, em mãos, todas as informações diárias, podendo constatar a sobra em um dia e a falta no outro dia. Rememora a esta Junta Julgadora que na maioria dos dias apontados não constam a sobra de combustível, pois houve a retificação do LMC, antes da ação fiscal, que somente não foi enviado à EFD.

Diz estar anexando, então, todo o LMC do período da fiscalização, onde pode ser percebido os dias em que houve retificação pretérita e os dias em que as perdas e ganhos, por erros de medição, comprovam a ausência de omissão de entrada. Para demonstrar o erro de medição e a existência de falta de combustível no dia posterior, necessário citar alguns exemplos, reiterando que a documentação comprobatória de todos os dias elencados se encontra anexada à presente defesa:

No dia 07/01/2017 apontou-se um ganho de 304,50 litros de gasolina comum, porém, no dia 06/01/2017 houve falta de 327,80 litros do combustível, a justificar a sobra.

No dia 18/03/2017 apontou-se um ganho de 659,60 litros de gasolina comum, porém, no dia 17/03/2017 houve falta de 328,50 litros e no dia 19/03/2017 a falta de 385,30 litros.

No dia 27/03/2017 apontou-se um ganho de 394,50 litros de gasolina comum, porém, no dia 29/03/2017 houve falta de 396,40 litros do combustível, a justificar a sobra.

Do final do mês de abril de 2017 ao final de maio de 2017, diversos erros de medição podem ser observados, acarretando perdas e sobras consecutivas, plotando imagem alusiva aos eventos mencionados.

No dia 04/10/2017 apontou-se um ganho de 332,00 litros de gasolina comum, porém, no dia 03/10/2017 houve falta de 376,60 litros do combustível, a justificar a sobra.

Já no dia 08/01/2018 apontou-se um ganho de 720,47 litros de gasolina comum, porém, no dia 07/01/2018 uma falta de 472,82 litros e no dia 10/01/2018 uma falta de 467,03 litros.

No dia 17/02/2018 apontou-se um ganho de 285,80 litros de gasolina comum, porém, no dia 16/02/2018 houve falta de 126,20 litros e no dia 18/02/2018 a falta de 127,40 litros.

No dia 23/07/2018 apontou-se um ganho de 477,33 litros de gasolina comum, porém, no dia 03/10/2017 houve falta de 376,60 litros do combustível, a justificar a sobra

Em relação à Gasolina Aditivada, conforme LMC aqui juntado e que corresponde aos livros físicos impressos, esclarece que nenhum dos dias apontados na autuação como sobra, contém a mesma informação. Todos os dias em que, com base no LMC enviado à EFD (equivocado) apontou sobra foram corrigidos (antes da ação fiscal), impressos, encadernados e arquivados.

Mesmo assim, analisando-se o LMC equivocado, nota que existem as perdas e os ganhos, a exemplo do dia 18/07/2017 que, no LMC equivocado consta sobra de 600,27 litros de gasolina aditivada, porém o dia 17/07/2017 apontou falta de 557,29 litros.

Nota que mesmo analisando a informação equivocada (que não deve ser a levada em consideração) observa perdas e sobras, que deveriam ter sido analisadas antes de se lavrar o Auto de Infração. No caso da Gasolina Aditivada, com a possibilidade de envio da retificadora, não haverá mais razão para autuação.

No que tange o etanol, garante que a maioria absoluta dos dias apontados também foram retificados, tendo o autuante, por equívoco da empresa, que não enviou a retificadora, se debruçado sobre dados incorretos. Mesmo os dados incorretos possuem perdas e sobras consecutivas.

Destaca, entre os dias não retificados, os seguintes: No dia 04/01/2017 apontou-se sobra de 122,86 litros de etanol e no dia 05/01/2017 a sobra de 110,45 litros. Já no dia 06/01/2017 houve indicação de falta de 228,50 litros. Seguindo-se no mês de janeiro de 2017 a março de 2017, todos os dias indicados pelo Auditor possuem perdas e ganhos sucessivos, a indicar erros de medição

Colaciona novas imagens.

Destaca para o LMC digitalizado do próprio livro, onde no dia 10/12/2017 houve falta de 92,46 litros de etanol e no dia 12/12/2017 a falta de 173,99 litros, a justificar a apontada sobra de 289,95 litros no dia 11/12/2017. Já nos anos de 2018 e 2019 foram menos erros de medição e, todos os equívocos foram corrigidos após o envio do LMC para a EFD, com impressão e encadernação

Assim, as informações retificadas, que são as verdadeiras, encontram-se encadernadas, sendo que tal erro (o não envio da retificadora) não pode conduzir à imputação da gravosa acusação de omissão de entrada, e 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.

Atribui as divergências encontradas e que levaram a presumir omissões de entrada parecerem ser decorrentes de eventuais erros de medição e poderiam ter sido constatadas se houvesse a perquirição da verdade real dos fatos, conforme orienta o RPAF99.

O quadro delineado deixa transparecer, com clareza, a existência do erro de medição, valendo repisar o entendimento, quando há situação similar, e alertando para um fato: nunca haverá identidade entre ganho e perda, pois há que se considerar existência de coeficiente de dilatação e perdas comuns do combustível.

Aduz no caso concreto, os ganhos e perdas são próximos, a comprovar a existência de erros de medição, uma vez que a documentação aqui acostada, bem como a cópia integral digital dos LMC outrora retificados de todo o período e englobando todos os combustíveis dão conta da

impossibilidade de se proceder com a presunção de entrada de combustíveis sem nota fiscal, tendo havido, como já dito, eventuais erros de medição.

Destaca que cada página do LMC contém diversas informações (entradas de combustíveis, vendas do dia, estoques...), mas a fiscalização somente quer levar em consideração o campo onde indica eventual sobra de combustível, sem atentar para os dias em que há falta.

Indica não se ter atentado, também, para as informações acerca de todo o combustível comprado e todo o vendido e há mais que a documentação aqui anexada revela, comprovando a ausência de omissão de entrada. Junta o relatório de medição de todo o período, com as seguintes indicações de saída de bicos, cuja contagem é automatizada:

Gasolina Comum – 5.798.440,66 litros;

Gasolina Aditivada – 6.098.599,59 litros;

Etanol – 6.544.723,30 litros.

Informa terem sido vendidas, durante o período da fiscalização, as seguintes quantidades de combustíveis, conforme relatórios de vendas:

Gasolina Comum – 5.798.440,66 litros;

Gasolina Aditivada – 6.098.599,59 litros;

Etanol – 6.544.723,30 litros.

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

Gasolina Comum – 5.807.500,00 litros, com estoque inicial de 00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 5.807.500,00 litros, superior ao comercializado.

Gasolina Aditivada – 6.095.000,00 litros, com estoque inicial de 00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 6.095.000,00 litros, com variação volumétrica 0,05% inferior ao comercializado, dentro do limite da ANP e da SEFAZ/BA.

Etanol – 6.560.000,00 litros, com estoque inicial de 00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 6.560.000,00 litros, superior ao comercializado.

Fala que durante todo o período de fiscalização o relatório de Notas Fiscais de aquisição de combustíveis aponta relação de 38 folhas, com gasto total de R\$ 59.957.046,77 somente na compra dos produtos vendidos aos consumidores, nunca tendo o posto adquirido combustível desacompanhado de Nota Fiscal.

Questiona onde estaria eventual omissão de entrada de combustíveis se o relatório de vendas, que é eletrônico, indica que a quantidade de combustível que saiu corresponde à quantidade de combustível comprado, que entrou no tanque com nota fiscal?

Informa que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, através de sua Quarta Câmara Cível, ao se deparar com Auto de infração similar, nos autos do processo de nº 0005384-10.2005.8.05.0274, entendeu que, para a configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que aquisição, conforme trecho reproduzido.

No caso dos autos, alega juntar diversos documentos comprovando que vendeu menos (gasolina aditivada com 0,05% de variação volumétrica) do que adquiriu.

Questiona como poderia, então, haver omissão de entrada? E responde não haver como se presumir a omissão de entrada diante de tal delineado e robusto quadro probatório, com indicação de notas fiscais de aquisição, quantidades e relatório de comercialização

Assegura que o erro no preenchimento do LMC, sem envio de posterior retificação e/ou o próprio erro de medição (procedimento manual, feito por colaborador, onde qualquer milímetro de erro

gera alteração), que acarreta em perdas e ganhos sucessivos não justifica a imputação gravosa feita no Auto de Infração, e caso o autuante, diante da EFD, lhe pedisse informações, seria desnecessária a lavratura do Auto de Infração, pois o posto possui todos os relatórios aptos a comprovar que nunca adquiriu combustível sem o respectivo documento fiscal.

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

Garante sempre adquirir combustíveis de grandes distribuidoras (Larco, Ipiranga, etc.), sendo impossível fazer a aquisição sem nota fiscal. Além disso, o sistema somente libera abastecimento de veículo com a entrada no tanque de combustível com a nota fiscal declarada, e este quadro aqui delineado e provado conduz à insegurança da existência da infração capitulada, a ensejar a nulidade do Auto de Infração, nos termos do artigo 18, IV, “a” do RPAF/99.

Nesse sentido, colaciona trecho do Acórdão JJF 0160-02/19, em situação similar, cuja Ementa cópia.

No mesmo sentido invoca os Acórdãos JJF 0186-02/19 e JJF 0159-02/19, reforçando que as perdas e sobras sucessivas podem bem ser observadas nos relatórios de medição aqui anexados, que indicam as sobras e as perdas diárias, ressaltando que nunca houve saída de bomba em valor superior ao efetivamente adquirido e constante dos relatórios de entrada.

Pede, então, a declaração de nulidade do Auto de Infração, por ausência de provas do cometimento da infração, considerando a comprovação da existência de erros (humanos) de medição que, em hipótese alguma, podem conduzir à presunção grave de entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

Menciona ser o Processo Administrativo Fiscal disciplinado pelo Decreto 7.629/99 (RPAF/BA), o qual no seu artigo 2º determina que este deva ser regido, dentre outros, pelos princípios da legalidade e da busca da verdade material, sendo as infrações capituladas no indigitado Auto deverão ser rechaçadas vez que violam esses princípios, consoante se provará.

Segundo descrição, elas seriam decorrentes de equívocos existentes na escrita fiscal da empresa, ocasionando o suposto cometimento de infrações à legislação tributária por infringência a obrigações principais e acessórias previstas no RICMS. Referidos equívocos contábeis teriam sido “capturados” pelo preposto fiscal, a ponto de serem suficientes para que a fiscalização desconsiderasse a sua escrita fiscal para os fins de aplicar o cometimento das infrações constantes no indigitado Auto de Infração, imputando débito de valor astronômico, relata.

Garante nunca ter praticado qualquer ato que violasse a legislação tributária estadual, afirmando veementemente a inocorrência das infrações apontadas, sendo a sua escrita fiscal meio e prova para atestar o cumprimento das obrigações principais e acessórias a que está obrigada, estando presente nesta a comprovação do não cometimento das infrações apontadas.

Reforça não ter o autuante sequer lhe intimado para que apresentasse cópias das Notas Fiscais ou buscou através dos sistemas eletrônicos da SEFAZ conferir se houve a suposta omissão, optando por presumi-la. Assim, com a ausência de intimação para a apresentação pelo contribuinte de elementos que pudessem elidir a infração que lhe é imposta, resta prejudicado o exercício da ampla defesa e do contraditório, pois ausente os elementos necessários para elidir a pretensão punitiva.

Diz ser notório e tem se tornado comum a lavratura de Autos de Infração no final do exercício fiscal, sem observância dos rigorosos critérios que habitualmente são seguidos pelos Auditores Fiscais da SEFAZ/BA. No caso em questão, o Auto de Infração foi lavrado em dezembro de 2019, sem que fosse sequer oportunizado ao contribuinte prazo para apresentação de documentos e informações contábeis capazes de elidir a presunção.

A falta de oportunização de prazo para apresentação de informações e documentos configura absoluto cerceamento de defesa, garante. E o cerceamento de defesa constitui um vício insanável, uma vez que, ao lavrar o Auto de Infração a autoridade administrativa deve apontar de forma clara e precisa a irregularidade que pretende imputar ao contribuinte, incumbindo-lhe o dever de provar a real ocorrência dos fatos tipificados como infrações à legislação tributária.

Esse dever decorre do princípio inafastável da legalidade de acordo com o qual o fato tipificado como infração deverá estar expressamente previsto em lei anterior que assim o descreva, mencionando o fato de o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) de São Paulo vir anulando processos nos quais sejam violados preceitos constitucionais, como ocorre no caso presente, a exemplo do Processo DRT.1 nº 10.571/80, em decisão de 04/11/1982, da 6ª Câmara, tendo como relator José Eduardo Soares de Melo, no qual é destacada a necessidade do sujeito passivo ter integral conhecimento da acusação, para poder defender-se, reproduzindo trecho do voto.

De igual modo, cita Alberto Xavier além do RPAF/99 não deixar dúvidas quanto ao dever do Fisco de provar e não apenas presumir a prática de infração, quando determina no seu artigo 28, § 4º, copiado.

Tem como indvidoso, nesse ponto, caber ao Fisco o ônus da prova, haja vista que, ao lavrar o Auto de Infração este acusa o contribuinte de ter infringido determinada disposição legal, devendo, portanto, provar o alegado. Nesse diapasão, a análise do arquivo magnético isoladamente não constitui elemento suficiente para provar o cometimento das infrações que se imputam ao contribuinte, de modo a desconsiderar informações constantes de forma cristalina na sua escrita fiscal.

Desse modo, esse indício de infração constatado pela fiscalização deveria ser investigado a fim de se apurar a verdade dos fatos, e, se fosse o caso, provada a infração e o infrator, aí sim se aplicar a penalidade cabível, prevista em lei, em obediência aos princípios da legalidade e da verdade material os quais deverão ser observados na instauração e condução do processo administrativo fiscal, sob pena de nulidade, sustenta.

Lembra, também, que como preceitua o Código Tributário Nacional, no seu artigo 142, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, não podendo o agente fazendário presumir o cometimento de infrações baseado tão-somente em informações constantes no arquivo magnético em detrimento da sua escrita fiscal. Toda infração deve estar prevista em lei e na falta de elementos capazes de caracterizá-la com segurança, o caminho correto é desconsiderá-la e não presumir que a mesma ocorreu e deixar que o sujeito passivo se defenda.

Acrescenta ser equivocada a autuação ao enquadrar as alegadas infrações no artigo 212, incisos e parágrafos do RICMS/BA o qual disciplina a escrituração dos livros Fiscais, incluindo-se o Livro de Entrada e o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), uma vez proceder regularmente a sua escrituração, como de fato se verifica pela simples análise dos livros (que seguem, em mídia digital, em sua integralidade), diga-se de passagem, sequer solicitados pelo autuante durante a sua fiscalização, restando, por conseguinte, descabida e flagrantemente improcedente a autuação aqui combatida.

Também vê como improcedente a aplicação das penalidades imputadas, por não existir nos elementos apresentados pela fiscalização qualquer prova da utilização ou entrada de bens no estabelecimento da autuada além daqueles devidamente comprovados pela sua escrita contábil, pelo que, totalmente incabível a aplicação da multa tipificada no artigo 42 da Lei 7.014/96.

Frisa que por determinação expressa do Código Tributário Nacional a legislação tributária que comine infrações se interpreta de maneira favorável ao acusado, em seu artigo 112, reproduzido.

Sustenta que o RPAF/99 macula de nulidade o lançamento no qual não seja possível se determinar com segurança a infração ou o infrator, nos termos do artigo 18, inciso IV, copiado, e que diante

do exposto e da ausência de provas do cometimento das infrações imputadas, flagrante a improcedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração.

Rememorando a infração imputada, em sua “Descrição dos Fatos” sinaliza que a infração aqui impugnada é proveniente da “*verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”.

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

Ocorre que, em verdade, tal autuação é proveniente da suposta existência de divergências constantes no registro magnético encaminhado à SEFAZ e o quanto escriturado nos livros fiscais. Esta autuação poderia ter sido evitada se a verificação do Sistema de Dados da SEFAZ fosse realizada conjuntamente com uma análise perfunctória dos livros fiscais, caso tivesse sido oportunizado a apresentação destes à fiscalização. Tal atitude encontra dissociada dos princípios norteadores do Processo Administrativo Fiscal, expressamente contidos no artigo 2º do RPAF/99, mais uma vez transcrito.

Fala que os contribuintes obrigados à EFD, instituída pelo Convênio 143/06, encontra-se obrigado a fornecer informações contábeis por meio do referido sistema, dentre elas as relativas ao seu estoque contábil. Ocorre que, tais informações transmitidas eletronicamente nem sempre correspondem à veracidade dos fatos, seja por falhas nos lançamentos realizados, seja por problemas de ordem técnica na transmissão dos dados ou, até mesmo, por falha no Sistema Eletrônico da SEFAZ.

Garante ter apresentado as informações contábeis através da EFD e, por entender existirem indícios de equívocos quanto ao estoque das mercadorias, se lavrou a presente peça punitiva, sem, sequer, verificar os livros fiscais da empresa, elementos de prova na ação fiscal. Ora, instaurado o procedimento fiscalizatório, sequer fora instada a apresentar os livros fiscais, e caso tivesse sido intimada, teria sido identificada pela autoridade fazendária a exatidão destes, inclusive em harmonia com o estoque das mercadorias e a inexistência de qualquer omissão de entrada.

Não quer aqui desmerecer a fiscalização procedida, entretanto, se fosse realizada em conformidade com o princípio da busca da verdade material, verificar-se-ia que as omissões apresentadas não ocorreram. Entretanto, não pode permitir que as informações fiscais sejam desconsideradas pela fiscalização, sendo que são esses os meios hábeis a comprovar o cumprimento das obrigações tributárias, aponta.

Assim, segundo o princípio de busca da verdade material, entende deve o administrador julgador, fundamentar sua decisão, buscando com inteligência a essência das alegações e provas apresentadas para solidificar a verdade dos fatos, quando se torna possível fazê-lo, deixando de utilizar métodos dedutivos.

Tal se deve ao fato de que a finalidade do processo administrativo fiscal é a apuração de prática de infração pelo contribuinte, que só poderá ser alcançada quando se baseie na verdade real ou material, e não na presumida razão do fiscal autuante, por prévios padrões de avaliação – tal qual a procedida no caso em apreço, justifica.

Ao direito tributário e à contabilidade interessa a verdade material ou real. Não se contentam apenas com a verdade formal, reproduzindo escólio de Xavier, citado por Cassone & Cassone, expressa o que seja o Princípio da Verdade Material.

Também neste sentido traz o Acórdão proferido pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba: Processo: CRF – 602/99; Data da sessão: 02/09/99; Tipo de recurso: Voluntário, parcialmente provido por unanimidade. Acórdão 5.510/99.

A importância do princípio da verdade material é afirmada por Aurélio Pitanga Seixas Filho em texto transscrito, sendo que para melhor elucidação, garante passará a demonstrar a inocorrência de infração à legislação tributária, notadamente ao que tange a omissões de entrada, demonstrando de forma irrefutável o seu não cometimento.

À época da impressão dos livros e, portanto, antes do procedimento fiscalizatório instaurado, promoveu a retificação dos arquivos magnéticos fornecidos inicialmente, reitera, e para comprovação do quanto aqui disposto, apresenta cópia, em via magnética, de todos os LMC.

Garante, juntar, ainda, todos os dias apontados pelo autuante, com os respectivos dias anteriores e subsequentes, demonstrando a existência de ganhos e perdas sucessivos. Apesar de não lhe ter sido sequer oportunizada a apresentação de documentos e informações, apresenta nesta oportunidade os documentos de sua escrita que elidem, de forma irrefutável, a infração que lhe é imposta.

Firma que eventuais erros, contudo, foram sanados antes do procedimento fiscalizatório, esperando o contribuinte que não lhe fosse imputada qualquer infração. Caso tivesse havido a consulta aos livros, não haveria a lavratura do Auto de Infração. Não bastasse a informação de que o erro era meramente formal, não acarretando dano ao Erário a justificar a lavratura de Auto de Infração, há comprovação de que os livros fiscais e contábeis se encontravam devidamente escriturados, comprovando o devido recolhimento do tributo e a inocorrência de qualquer violação à legislação estadual.

Não se quer aqui alegar a pretensa Denúncia Espontânea, haja vista a correção da falha após o início da ação fiscalizatória. Mas, independentemente do momento da correção da falha apontada, deve o autuante, dentro da função orientadora que está adstrito, considerar a inexistência de danos ao Erário e não promover ao lançamento. O que se informa (e comprova) é que os livros fiscais foram impressos à época e contém informações corretas, acerca do quanto apurado.

Corrigida a falha, deveria o mesmo, antes da lavratura da peça punitiva, realizar uma revisão fiscal no seu estabelecimento para que, em respeito à busca da verdade material, tivesse realmente configurada a ocorrência ou não da infração, eximindo as dúvidas que porventura houvesse, arremata.

Informa que para elidir a pretensão punitiva, formulou demonstrativo comparativo das irregularidades apontadas na autuação, demonstrando as inconsistências constantes do levantamento realizado, sendo que as ditas omissões apontadas não encontram respaldo quando confrontadas com a escrita contábil da empresa, sofrendo estas de inúmeras incorreções.

Assim, acaso seja superada a preliminar de nulidade do Auto de Infração por evidente violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, pede a sua improcedência pelos fartos argumentos acima expostos.

Em relação às infrações em que há a imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória do indigitado Auto de Infração, requer expressamente a consideração da sua boa-fé, bem como da inexistência de dolo, fraude ou simulação e o devido recolhimento do tributo a ensejar a inexistência de dano ao Erário, requerendo para tanto as benesses que a legislação lhe assegura, devendo a Junta de Julgamento Fiscal avaliar o atendimento dos requisitos aplicáveis no presente caso, já que os equívocos foram cometidos sem causar dano ao Erário, copiando o artigo 158 do RPAF/99.

Fala ser indiscutível que a sua situação lhe garante o direito de ver a penalidade ora aplicada atenuada, inclusive com possibilidade de relevar a multa. Certamente, atende a todos os

requisitos exigidos para que a penalidade seja atenuada com a desconsideração da multa aplicada. Se isto não ocorrer, as multas ora aplicadas passam a apresentar valores nitidamente confiscatórios, uma vez que deixa de existir a justificativa para imposição de multa com caráter eminentemente punitivo. Afinal, concessão da atenuante decorre do reconhecimento de um equívoco cometido que em nada prejudica o Erário, finaliza.

Assim, levando em consideração as circunstâncias atenuantes, passam as multas a possuírem caráter tão elevado que assumem o caráter confiscatório. Desse modo, não há dúvidas de fazer jus à aplicação de atenuante à penalidade objeto deste Auto de Infração, com a desconsideração da multa aplicada, motivo pelo qual devem ser corrigidas como ora se requer.

A toda evidência, entende equivocado o levantamento fiscal procedido, em razão de ter o autuante desconsiderado a verdade material dos fatos, e em face a todo o exposto, é a presente para requerer expressamente uma revisão fiscal para que sejam revistos os dados em confrontação documental, com realização de perícia no local do estabelecimento da autuada, sob pena de nulidade.

Indica que o RPAF/99, prevê em seu artigo 145 (reproduzido), a realização de diligência ou perícia, a requerimento do interessado ou de ofício, a fim de que se obtenha a verdade material dos fatos, não imputando ao contribuinte o cometimento de infrações sem a devida análise da sua contabilidade, tendo a presente impugnação evidenciado de forma cristalina os motivos que justificam a realização da refiscalização no estabelecimento do contribuinte.

Considera demonstrado que as infrações supostamente cometidas foram auferidas sem que o autuante analisasse de forma perfunctória a contabilidade da empresa, tendo sido desconsideradas as informações constantes nos livros fiscais, indispensáveis para a obtenção da verdade material, limitando-se a imputar o cometimento das supostas infrações de forma arbitrária, dificultando e muito o direito a uma ampla defesa. Isso por si só já demandaria a realização de uma nova fiscalização, capaz de confrontar os valores arbitrados pela fiscalização com os constantes na contabilidade da empresa.

Haveria, também, esta fiscalização de responder todas as questões aqui suscitadas expressamente a seguir:

- 1) Como foram verificadas as supostas omissões de entrada imputadas ao contribuinte?
- 2) A escrita fiscal do contribuinte encontra-se devidamente regular, prestando para a comprovação da ocorrência ou não das infrações imputadas?
- 3) A escrita fiscal da Impugnante foi desconsiderada? Sob qual fundamento?
- 4) Analisando a documentação contábil da Impugnante, considerou o Fiscal o registro de entradas e saídas das mercadorias?
- 5) Considerando os documentos fiscais, livros fiscais e demais documentos de recolhimento, relativos ao período autuado, verificar e confirmar se houve parcelas indevidamente consideradas pelo fiscal quando da apuração do crédito fiscal.
- 6) Considerou o fiscal os extratos de medições dos tanques de combustíveis do Contribuinte, para apurar ganhos e perdas sucessivos?

Requer, assim, expressamente uma revisão fiscal nos termos que foram requeridos anteriormente em sede de Impugnação, para que sejam revistos os dados em confrontação documental, com realização de perícia no local do seu estabelecimento, por fiscal estranho ao feito, nos moldes previstos no inciso II do artigo 148 do RPAF/99, indicando sua assistente técnica.

Finaliza, requerendo, preliminarmente, que o Fisco Estadual se digne em cancelar o presente Auto de Infração, infrutífero na geração de direitos, determinando seu consequente arquivamento, haja

vista a nulidade observada, por ser notória a violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.

Pede, ainda, que se declare a inexistência de cobranças de supostos fatos geradores do ano de 2020, que não foi objeto da fiscalização, tampouco do Auto de Infração. Caso haja entendimento diverso, que seja determinado ser convertido o feito em diligência, possibilitando ao contribuinte enviar os LMC que foram retificados à época, mas não enviados à EFD, possibilitando uma nova análise de tais livros, tendo em vista a divergência de informações.

Devem ser considerados, também, ganhos e perdas sucessivos, que descaracterizam a suposta omissão de entrada.

No mérito, diante de entender fartamente demonstrada a inconsistência do Auto de infração impugnado, lavrado em desarmonia com o direito pátrio, em violenta afronta ao princípio da legalidade norteador dos atos da administração pública, fruto, portanto, de uma série de equívocos e omissões do fiscal autuante, é a presente para requerer sejam acolhidas as razões expostas para os fins de julgá-lo totalmente improcedente, pois não houve omissão de entrada, pois, além de diversos dias do LMC terem sido retificados, comprovou a existência de inúmeros erros de medição, com ganhos e perdas sucessivos.

Acresce ter igualmente comprovado que o volume de combustível que foi vendido equivale à medição de entrada, devidamente justificada pelas notas fiscais. No que tange aos supostos descumprimentos de obrigações acessórias, requer, expressamente, a desconsideração das multas imputadas, com fulcro no disposto no artigo 158 do RPAF/99, pela evidente boa-fé e o devido recolhimento do tributo.

Por fim, requer a realização de revisão fiscal, por estranho ao feito, com o fito de se apurar com exatidão e clareza o cometimento das supostas infrações levantadas, intimando-se o seu assistente técnico para acompanhar o procedimento.

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

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 35 a 52, primeiramente, informa estar redarguindo de forma específica e fundamentada cada questionamento apresentado na sua defesa, nos termos do artigo 127 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia vigente (RPAF/99).

Sobre as supostas nulidades existentes no procedimento de fiscalização, se posiciona no sentido de que a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do Auto de Infração ou Notificação Fiscal. Nessa fase, vige o princípio inquisitorial.

Posteriormente, a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado. É nessa fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no artigo 5º, LV, da Constituição Federal, vendo que a revisão fiscal que antecedeu a autuação tem natureza inquisitorial e investigatória, não se aplicando os princípios do contraditório e da ampla defesa, por isso não houve violação do artigo 5º, LV, da Constituição Federal em decorrência da falta da “*possibilidade de manifestação no curso das apurações*” pela autuada, ainda que, no seu entender, seja “*de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da retirada do auto de infração*”.

Aduz que para poder exercer seu direito de informação, a autuada deve ter acesso integral a todos os elementos do processo. Contudo, alega que o seu direito de informação não pode ser plenamente exercido, pois, não teve acesso a todos os dados do cruzamento ou porque os anexos ao Auto de Infração, o que não é verdade: a autuação foi integralmente baseada no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), a que a autuada tem total acesso, e os anexos ao Auto de

Infração são um resumo dos fatos por economia, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores, conclui.

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

Por conseguinte, o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação:

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.

Premissa menor: Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico.

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

Portanto, estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível, arremata.

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

Conclui ter sido a autuação baseada nos dados do SPED Fiscal e esses estão disponíveis à autuada. Não houve, portanto, cerceamento à ampla defesa, sendo os anexos resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores. Desse modo, não há que se falar em prejuízo à ampla defesa.

Assevera que os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos. A determinação da verdade foi feita dentro das regras impostas pelo sistema contábil-fiscal em que os fatos se inserem: a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital, o LMC não faz prova contra a EFD, o ônus da demonstração de sua EFD é da autuada, e 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*”.

Considera que o parágrafo único do artigo 10 da Portaria 445/98, por ser norma procedural, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos, e não traz qualquer “presunção”, antes, impõe um limite para os ganhos anotados que é uma “dedução” feita a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis informadas na legislação do setor.

Analisa, a seguir, o fato de, essencialmente estudados pelas Ciências Contábeis, os estoques referem-se às mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico. E, hoje, diferentemente da Era Mercantilista, quando “*bastava o levantamento*

*dos estoques em termos físicos*", a análise e classificação dos estoques são muito mais complexas, na definição de Eliseu Martins.

Diante dessa complexidade, a Portaria 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerandos, ela foi publicada para "orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais" dada as dificuldades encontradas pelos fiscais "face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações". Isso posto, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta, pontua.

Cita que um desses conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis é o inventário, em relação ao qual traz trecho da doutrina de José Carlos Marion, segundo o qual faz parte do controle de estoque.

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

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

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

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

Já no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, garante ser o controle dos estoques mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas. Além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos:

- Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis.
- Controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo,

Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar danos ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população.

- Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais.
- Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

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

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

Resume que, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, sendo que na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis e têm os seguintes campos:

- 01 – REG, texto fixo contendo “1300”;
- 02 - COD\_ITEM, código do produto, constante do registro 0200;
- 03 - DT\_FECH, data do fechamento da movimentação;
- 04 - ESTQ\_ABERT, estoque no início do dia, em litros;
- 05 - VOL\_ENTR, volume recebido no dia (em litros);
- 06 - VOL\_DISP, volume disponível (04 + 05), em litros;
- 07 - VOL\_SAIDAS, volume total das saídas, em litros;
- 08 - ESTQ\_ESCR, estoque escritural (06 – 07), litros;
- 09 - VAL\_AJ\_PERDA, valor da perda, em litros;
- 10 - VAL\_AJ\_GANHO, valor do ganho, em litros;
- 11 - FECH\_FISICO, estoque de fechamento, em litros.

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

- 01 – REG, texto fixo contendo “1310”;
- 02 - NUM\_TANQUE, tanque que armazena o combustível;
- 03 - ESTQ\_ABERT, estoque no início do dia, em litros;
- 04 - VOL\_ENTR, volume recebido no dia (em litros);
- 05 - VOL\_DISP, volume disponível (03 + 04), em litros;
- 06 - VOL\_SAIDAS, volume total das saídas, em litros;
- 07 - ESTQ\_ESCR, estoque escritural (05 – 06), litros;
- 08 - VAL\_AJ\_PERDA, valor da perda, em litros;
- 09 - VAL\_AJ\_GANHO, valor do ganho, em litros;
- 10 - FECH\_FISICO, volume aferido no tanque, em litros. Estoque de fechamento físico do tanque.

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

- 01 – REG, texto fixo contendo “1320”;
- 02 - NUM\_BICO, bico ligado à bomba;
- 03 - NR\_INTERV, número da intervenção;
- 04 - MOT\_INTERV, motivo da intervenção;
- 05 - NOM\_INTERV, nome do interventor;
- 06 - CNPJ\_INTERV, CNPJ da empresa responsável pela intervenção;
- 07 - CPF\_INTERV, CPF do técnico responsável pela intervenção;
- 08 - VAL\_FECHA Valor da leitura final do contador, no fechamento do bico;
- 09 - VAL\_ABERT, valor da leitura inicial do contador, na abertura do bico;
- 10 - VOL\_AFERI, aferições da bomba, em litros;
- 11 - VOL\_VENDAS, vendas (08 – 09 - 10) do bico, em litros.

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

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

Apresenta a posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis, inclusive recentemente, no REsp 1.833.748/SE (2018/0285259-0) decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP, cuja Ementa cópia.

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

Dessa forma, *“o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”* e, se não houvesse essa cobrança, estaria *“compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”*, sendo que o Fisco da Bahia utiliza um critério (1,8387% do volume disponível para comercialização) que garante, com grande margem de segurança, que os ganhos ocorridos além do limite imposto pela legislação são efetivamente devidos a entradas sem documentação fiscal e não a diferenças de temperatura na comercialização, a evaporação ou a erros de medição.

Quanto a assertiva defensiva de que a norma ABNT NBR 13787:2013 mostra que os ganhos e perdas volumétricos dos combustíveis nos postos revendedores só podem ser considerados conjuntamente, reconhece que, de fato, situações semelhantes podem ter propósitos e consequências bastante distintas. Senão vejamos, a norma ABNT NBR 13787:2013 *“estabelece o procedimento de controle de estoque e movimentação de combustíveis do sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC), fornecendo subsídios para avaliação de variação de volumes”* (disponível em <https://www.abntcatalogo.com.br/norma.aspx?ID=306697>), sendo apenas uma dentre dezenas de normas produzidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) que afetam as operações dos postos revendedores de combustíveis. Segundo a

ABNT, vide sítio acima, as normas abaixo são necessárias para a aplicação da ABNT NBR 13787:2013:

ABNT NBR 15594-3:2008 – estabelece os procedimentos mínimos de uma manutenção segura e ambientalmente adequada para o posto revendedor de combustível veicular, bem como serve de referência para elaboração do plano de manutenção. A operação do posto revendedor de combustível veicular é tratada em outras partes desta Norma ou em outras normas específicas.

ABNT NBR 13784:2019 – estabelece os métodos para detecção de vazamentos em sistemas de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC) e especifica suas características e aplicações, sendo que a ABNT não fiscaliza a obediência às suas normas, esse papel, normalmente é feito pelo Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (INMETRO).

No caso dos sistemas de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC), diz que o INMETRO regulou o assunto com a Portaria 259/08 dada *“a importância de assegurar a estanqueidade do Sistema de Armazenamento Subterrâneo de Combustível em postos revendedores e de abastecimento de combustíveis líquidos”*.

Explica que estanqueidade, por sua vez, significa estanque, hermético, sem vazamento. Portanto, a ABNT NBR 13787:2013, em conjunto com outras normas, busca aferir se os tanques estão vazando ou não e não se aplica ao controle da movimentação de combustíveis como a autuada pretende.

Nota que, dada a intrínseca imprecisão das medições, os ensaios metrológicos devem ser repetidos diversas vezes para que se faça uma média. Essa média corresponde ao erro sistemático, que não pode ser eliminado, mas que pode ser reduzido. Também, com a média, os erros aleatórios (parcelas imprevisíveis dos erros) tendem a se cancelarem matematicamente. É por esse motivo que a norma ABNT NBR 13787:2013 não pode e nem deve fazer unicamente uma análise diária dos estoques, são necessárias diversas medições para se chegar a uma conclusão metrológica válida.

Agora, segundo o item 5.4, “Variações de estoque”, da norma ABNT NBR 13787:2013, *“devem ser feitas análises contínuas das ‘variações diárias’ e ‘variações acumuladas’, de cada tanque/compartimento ou sistema”*. Os ganhos (sobras) e as perdas são chamadas de  $\Delta E$  (variação diária de estoque) e são calculados da mesma forma que na Portaria DNC 26/92. Contudo, o cálculo do *“percentual de variação acumulada de estoque”* ( $\Delta ME$ ) é feito com a venda acumulada no período do ensaio e não com o volume disponível para comercialização no dia, como determina a Portaria DNC 26/92. Reproduz o item 6 da ABNT NBR 13787:2013.

Fala que variações mensais acumuladas de estoque maiores que 0,6% devem ser investigadas, e caso não seja identificada a causa da inconsistência, proceder como a seguir:

- Revisar o preenchimento correto do formulário (documento de registro diário);
- Verificar imperfeições na régua;
- Verificar a necessidade de calibração do medidor automático do tanque (ATG);
- Verificar a necessidade de construção de uma nova tabela volumétrica do tanque;
- Verificar a necessidade de manutenção da unidade abastecedora;
- Realizar o ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT NBR 13784.

Variações acumuladas em três dias consecutivos maiores de 0,3% indicam tendência de vazamentos acima da evaporação, cujas causas devem ser investigadas, e os seguintes procedimentos devem ser observados:

- Conferir as informações de recebimento e venda de produto;

- Verificar se houve derrame de produto no abastecimento ou descarga;
- Verificar se há produto nas câmaras de contenção.

Caso não seja identificado algum erro de preenchimento e vazamento aparente, os seguintes procedimentos devem ser realizados:

- Paralização das unidades abastecedoras interligadas ao tanque/compartimento;
- Realização de ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT 13784.

Considera não ter razão a autuada ao sugerir que a forma correta de se fazer o levantamento de estoques é mensal. As situações podem ser semelhantes, mas buscam consequências distintas: a metrologia busca garantir a precisão das medições feitas na operação do sistema de abastecimento do posto revendedor; já a fiscalização toma como pressuposto o trabalho metrológico prévio para utilizar os volumes medidos na apuração de eventuais valores de impostos devidos.

Menciona que a ABNT NBR 13787:2013 examina vários dias para fazer uma média porque é uma norma metrológica e essa é a forma de se aferir um eventual erro sistemático. Do ponto de vista metrológico realmente *“devem ser feitas análises contínuas das ‘variações diárias’ e ‘acumuladas no mês’, de cada tanque ou sistema”*, mas essa deve ser a metodologia de trabalho do Instituto Baiano de Metrologia e Qualidade (IBAMETRO) e não da Sefaz.

Por último, ressalta que, conforme o exposto acima, as condições impostas pelo INMETRO são bastante rigorosas, exigindo que a cada dia se verifique o percentual de variação acumulada de estoque dos três dias anteriores, que esse seja inferior a 0,3%, e, se não o for, que se reexamine os dados, e, em última análise, que haja a *“realização de ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT NBR 13784”*.

Por isso, ao contrário do que a autuada pretendeu, fica ainda mais clara a correção do procedimento de fiscalização, dado que, estando o sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis da autuada em perfeitas condições, como de fato está, a qualidade das medições da movimentação dos volumes empregadas nos cálculos dos valores devidos é bem garantida pelas normas metrológicas.

Quanto a alteração procedural na auditoria de estoques de combustíveis nos postos revendedores introduzida pela Portaria 159/19 que alterou a Portaria 445/98, história que até a Portaria 159/19, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao artigo 10 da Portaria 445/98, reproduzido mais uma vez.

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

O trabalho da fiscalização fica, assim, simplificado, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 (vide acima). A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que a autuada já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação da autuada de que há *“ausência de demonstração da base de cálculo”* ou *“ausência de*

*fato gerador do ICMS*” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”.

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

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, finaliza.

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

Considera patente, então, que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor (premissa maior associada a resultados conhecidos), dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico (premissa menor), então, pode-se estabelecer com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução), e estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite necessariamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível, conclui.

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

Arremata que disso tudo, resta evidente que a inclusão do parágrafo único do artigo 10 da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria autuada e anotados na sua EFD. Portanto, hoje, não é mais correto dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”. Também, reputa errado se 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 meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”,

ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.

Por ser norma procedural, as alterações feitas pela Portaria 159/19 na Portaria 445/98 retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o artigo 144, § 1º do CTN. Sendo assim, é equivocado dizer que a “Port. 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação”.

Lembra que recente decisão do STJ (REsp nº 1.833.748) deixa claro que é correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis e que é responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade.

Além do limite de 1,8387% imposto pela Sefaz Bahia, que tem como bastante conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas. Daí, é errado afirmar que a “fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais”, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são o registro das omissões de entradas levantadas pelo próprio empresário. Também, é falacioso afirmar que “não se pode dizer que as operações não foram escrituradas”, pois, o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões, encerra.

Configura enganoso se afirmar que “é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos”, pois, o parágrafo único ao artigo 10 da Portaria 445/98 não trata de presunção, mas tem seu percentual deduzido a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis, que são tabeladas pela legislação e utilizadas pelos postos revendedores no seu dia a dia, de forma que é impossível pelas leis da física que haja um ganho volumétrico dos combustíveis além do limite de 1,8387%. A autuada pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos e, certamente, constatará que o limite trazido pela Sefaz a cobre com larga folga.

Aponta a Portaria DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar vagamente que houve um erro para afastar a utilização pelo Fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%.

Ademais, a margem da Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados, argumenta.

Além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo erro deve ser feita pela autuada “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade), sustenta.

Enfrentando o argumento relativo ao cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas, diante da arguição defensiva de que os ganhos indicados na autuação são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD, firma que essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso implica na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem conexão ou vínculo algum com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Por isso, é errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”, como pode parecer à primeira vista.

Friza que o sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC) dos postos revendedores segue regras metrológicas estritas (NBR ABNT 13.787:13) que, na prática, tornam muito difícil a ocorrência de erros superiores ao limite de 0,6% da ANP, quiçá o de 1,8387% da Sefaz. Seria necessário, então, precisar a causa do erro, indagando:

A EFD foi preenchida corretamente (erro de digitação)?

A régua de medição tinha imperfeições (erro de medição)?

O medidor automático de tanque (ATG) estava calibrado (erro de medição)?

Havia necessidade de construção de uma nova tabela volumétrica do tanque (erro de medição)?

Houve derrame do produto no abastecimento ou descarga?

Havia produto nas câmaras de contenção?

Houve a realização de ensaio de estanqueidade, conforme a norma ABNT NBR 13784?

E, identificando a origem do erro, deve-se fundamentar a conclusão na documentação correlata, por exemplo, a tabela volumétrica que restringe bastante a magnitude dos erros possíveis.

Registra mais uma vez, que a autuada não apresentou prova alguma dos supostos erros.

Resume que para haver ganhos e perdas que se cancelam, o posto deveria:

- Realizar leituras erradas dos volumes dos tanques – o que é muitíssimo improvável, mesmo utilizando régua medidora e tabela de volumétrica própria fornecida pelo fabricante, considerando que é muito rigorosa a norma metrológica NBR ABNT 13.787:13, que trata do armazenamento de líquidos inflamáveis e combustíveis e dos procedimentos de controle de estoque dos sistemas de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC).
- Deixar de investigar e justificar os ganhos e perdas acima do limite de 0,6% do VOL\_DISP como exigido pela Portaria DNC 26/92.
- Não realizar a medição do ESTQ\_ABERT, utilizando em seu lugar a medição do FECH\_FISICO do dia anterior.

Agora, se o posto revendedor resolver não realizar os procedimentos metrológicos, e não justificar valores acima do limite da ANP, e não fizer o levantamento do ESTQ\_ABERT, e apenas repetir o valor medido no FECH\_FISICO do dia anterior como sendo o ESTQ\_ABERT, de fato, os erros se propagarão de um dia para o seguinte até que uma medição correta seja efetuada, conclui. Nesse momento, a soma dos erros registrados se cancela.

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

Então, para sustentar minimamente a alegação de que houve erros de medição, o posto revendedor deveria apresentar a tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua medidora ou informar a precisão do medidor automático de tanque (ATG) para que a fiscalização possa avaliar a plausibilidade dos erros alegados estabelecendo limites para eles. Por exemplo, não seria crível a alegação de que um ganho de 100 litros se deveu a um erro de medição e isso só fosse possível por uma leitura com erro de dezenas de unidades na régua de medição, raciocina.

Aventa um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores que seria o despejo de combustível nos tanques posto de sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da

nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária.

Afirma ter conferido as datas de cada entrada de combustíveis no registro 1300 com as datas das entradas das respectivas notas fiscais no registro C100 sem que tenha encontrado qualquer erro. Dessa maneira, a autuada necessitaria provar que aconteceu um erro no controle das entradas de combustíveis *“com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”* - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1. Por exemplo, pode-se obter uma cópia do recibo de entrega do combustível com a distribuidora ou mesmo a impressão das imagens das câmeras do posto mostrando o momento da descarga e que o caminhão é o mesmo identificado na nota fiscal eletrônica.

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

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

Tem como evidente que na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD. Logicamente, pode haver erros de escrituração, mas esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam, sendo que a cada dia são feitos os levantamentos dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis dos postos revendedores, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos. Isso garante que a cada dia as medições registradas sejam independentes das dos dias anteriores e subsequentes.

Sustenta não ter fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques independente.

Considera um erro grosseiro proclamar que *“apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”*, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor.

Afirma que os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexadas ao Auto de Infração, portanto, não há que se falar que houve *“ausência de demonstração da base de cálculo”* ou *“ausência de fato gerador do ICMS”*. Apenas, por economicidade garante não anexar todos os campos do registro 1300 uma vez que a autuada já os tem.

Invoca o artigo 247 do RICMS/12, transscrito, apontando que esses documentos são assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais, do tipo A1 ou A3, expedidos, em conformidade com as regras do ICP-Brasil, pelos representantes legais ou seus procuradores e têm validade jurídica para todos os fins, nos termos dispostos na MP-2200-2, de 24 de agosto de 2001.

No caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos, muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as

informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas), aduz.

Registra 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 encontrada qualquer inconsistência.

Quanto a alegação defensiva de que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) continha as informações corretas, não acata, tendo esse argumento como inválido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

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

Finaliza, registrando:

a. É obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo. A fim de assegurar a verdade material, o CPC permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem à verdade dos fatos. Entretanto, o ônus dessa prova cabe ao empresário, sendo que a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determina a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas.

b. Nenhuma das alegações de que seus “*registros foram efetuados de forma equivocada*” e que houve “*erros escriturais*” ou “*erros de sistema*” ou “*erros de medição*” foi devidamente provada. Os levantamentos feitos e anotados pela autuada na EFD são diários e independentes. Não se pode tomar dois ou mais dias em conjunto para “*demonstrar*” que os ganhos se cancelam com as perdas. Também não se pode usar os levantamentos de dois dias seguidos para “*provar*” que houve erro na indicação da data de entrada de combustível no tanque, mormente quando a nota fiscal correspondente, como acontece em todos os casos, está devidamente registrada com data de entrada exatamente igual à da entrada anotada no registro 1300.

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

Quanto as questões de multa e atualização monetária, se exime de comentar, por tratar-se de matérias cuja competência para julgamento e parecer, cabe a Procuradoria Fiscal (PROFIS) e ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF).

Por fim, rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pela autuada conforme todo o exposto acima, ratifica integralmente a autuação.

Presente na sessão de julgamento, o Advogado da empresa, Dr. Gabriel Amorim Santos Silva, OAB/BA 38.934, que em sede de sustentação oral, chama a atenção para as autuações ocorridas,  
ACÓRDÃO JJF N° 0101-02/22-VD

reitera a necessidade de realização de diligência, por ter os livros físicos (LMC) em seu poder, escriturados antes da edição da Portaria 159/19, tendo os postos detectados problemas na escrituração do livro LMC, causados por vários motivos.

Fala que a Fiscalização não avaliou estes livros físicos LMC retificados, que contêm os dados reais e verdadeiros, ao contrário do entendimento fiscal, pontuando que a negativa a tal pedido se constitui em cerceamento do direito de defesa.

Confirma, em resposta ao questionamento do relator, não ter a empresa autuada retificado tempestivamente a EFD, com os dados elencados nos livros LMC retificados.

Colocado em julgamento, o pedido, por unanimidade dos membros da Junta de Julgamento Fiscal, foi rejeitado, diante do fato de que embora o objetivo do processo administrativo fiscal seja a busca da verdade material, o pleito defensivo, neste momento processual não encontra amparo nos termos contidos no ajuste SINIEF 02/09, cláusula décima terceira, § 7º.

No mérito, diz ter provado que tendo uma sobra de combustível, no outro dia a perda do mesmo é equivalente em volume de litros do mesmo.

Chama atenção para o fato de o autuante não entender a ocorrência do erro na medição, não acatando as perdas e ganhos sucessivos apresentados pela defesa.

Destaca um fato que tem passado despercebido em julgamentos de questões semelhantes, que seria o posto ter estoque inicial zero, por ser novo, colacionando o total adquirido, o total vendido, e provando ter vendido menos do que o adquirido, questionando onde estaria a sobra, e respondendo que decorre de erro de medição.

Tem como equivocado tal entendimento, sem análise mais profunda de tais fatos, mencionando, inclusive, decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, neste sentido.

Garante que pela metodologia clássica, não existiria qualquer omissão, o que gera insegurança quanto a apuração de eventuais valores omitidos, igualmente não enfrentados pelas Juntas de Julgamento Fiscal.

Finalizando, nega o cometimento das infrações imputadas.

## **VOTO**

O presente lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi cientificado acerca da lavratura do Auto de Infração através da transmissão de Cientificação de Lavratura de Auto de Infração, encaminhado pelo Domicílio Tributário Eletrônico, cuja ciência se deu por leitura ocorrida em 07/10/2020 (fl. 05).

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade do lançamento.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de objetiva peça de impugnação.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo a atividade principal de “Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores”, CNAE 47.31-8-00, estabelecido no município de Salvador.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual passo neste momento à sua análise.

Em primeiro lugar, antes de qualquer análise, quanto a menção defensiva de que o Auto de Infração foi lavrado em “19/05/2020”, atribuo se tratar de equívoco, uma vez que conforme anteriormente relatado, a data de autuação é 28/09/2020, e sua ciência ocorreu em 07/10/2020.

Inicialmente, quanto ao argumento de nulidade, diante do entendimento do contribuinte de que o autuante não teria comprovado, sequer provado a ocorrência dos fatos geradores que dariam ensejo ao crédito tributário constituído pela autuação impugnada, não posso acolher.

E justifico: as infrações se encontram estribadas em levantamentos e demonstrativos que as atestam, de forma analítica, os quais indicam e precisam todos os elementos necessários para a perfeita indicação das mesmas, inclusive listam, documento a documento com suas respectivas chaves de acesso, aqueles que serviram de base para a autuação, bem como os resumo de forma sintética, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente às acusações postas.

Quanto a indicação defensiva de fatos ocorridos em 2020, tal assertiva é equivocada, uma vez que sendo os fatos geradores ocorridos ao final de cada período de apuração, o recolhimento dos valores de imposto apurados se dá no dia nove do mês subsequente.

Desta forma, para os fatos lançados em 21/12/2019, o vencimento do imposto ocorrerá em 09/01/2020, o que concorre para a equivocada interpretação da defesa.

Da mesma forma, não há que se falar em sustentação do lançamento baseada em legislação revogada, uma vez que o artigo 23, § 6º da Lei 7.014/96, permanece em pleno vigor, produzindo efeitos jurídicos.

Ocorre que tal artigo possui desde 13/12/2019 a seguinte redação, por força da Lei 14.183, de 12/12/2019, publicada no Diário Oficial do Estado em 13/13/2019:

*“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

*(...)*

*§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por ato da Secretaria da Fazenda, observados os critérios definidos no § 4º deste artigo”.*

Até a data acima indicada, vigorava a seguinte redação, decorrente da Lei 12.605, de 14/12/12, Diário Oficial do Estado de 15/12/12, mantida a redação dos seus incisos, efeitos de 15/12/12 a 12/12/19:

*“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

*(...)*

*§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:*

*I - de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver;*

*II - em função dos preços a seguir indicados, se as mercadorias estiverem desacompanhadas de documento fiscal idôneo:*

*a) preço de pauta fiscal no atacado, se houver, ou o preço corrente das mercadorias ou de sua similar no mercado atacadista do local da ocorrência, aquele ou este acrescido da margem de lucro correspondente;*

*b) preço de pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo no local da ocorrência”.*

Ou seja: a defesa confundiu a nova redação com a revogação, institutos diferentes, o que descontrói seu argumento apresentado.

No tocante ao levantamento quantitativo efetuado, da mesma forma, foram enumerados os documentos e registros fiscais considerados para tal, e os resultados matemáticos obtidos, como listas de notas fiscais individualizadas, de forma a tornar possível ao contribuinte a verificação e conferência dos dados do lançamento, o que afasta, de igual modo, a tese defensiva, a qual não pode ser aceita.

Assim, as acusações, diferentemente do entendimento da defesa, foram sim, provadas, e se encontram devidamente embasadas em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte, além de sua EFD, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carreou documentos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente as acusações postas, e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir as acusações inseridas no corpo do Auto de Infração.

A hipótese de haver reparos ou ajustes a serem feitos no lançamento não o conduzem, necessariamente a nulidade, vez que corrigíveis, mas sim, em nome da justiça fiscal, na redução ou mesmo exclusão, em nada prejudicando o contribuinte autuado.

Além disso, diferentemente da arguição defensiva, o fato gerador está perfeitamente delineado, se tratando de volumes de produtos detectados nos tanques de combustíveis e devidamente registrados pela empresa em sua escrituração fiscal, em parâmetros anormais, que não decorrem de variação volumétrica, mas sim, de adição de produtos nos tanques, fazendo com que o volume de produtos ali existentes aumente em muito acima dos parâmetros normativos estabelecidos.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do Estado da Bahia.

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restrinidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

*“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.*

*Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;*

- 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;
- 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;
- 4- direito de apresentar defesa escrita”.

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para todas as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.*

Em relação ao argumento de que não foram requisitados elementos do contribuinte, nem exercido o contraditório antes da lavratura do Auto de Infração, esclareço que os levantamentos foram efetuados com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD), de responsabilidade quanto a consistência e higidez dos dados ali previstos unicamente do sujeito passivo, da qual a Secretaria da Fazenda tem pleno conhecimento, e acaso “inconsistências” houvessem, como alegado na peça de impugnação, houve tempo suficiente para a sua identificação, desde quando existem fatos geradores do ano de 2016, sendo a autuação do ano de 2020, sem que a peça apresentada identificasse ou apontasse que “inconsistências” seriam essas, apenas trazendo nova escrituração para o livro LMC, que denomina “LMC real”, sem, entretanto, transladar os novos valores apurados, e que representariam, segundo a autuada, mais de 85% de anotações erradas para a escrituração fiscal (EFD) oficial e constante da base de dados da Secretaria da Fazenda e da Receita Federal, utilizada pelo autuante para respaldar a autuação.

Com tais considerações, se constata que a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é de forma exclusiva do sujeito passivo, e ainda que ocorressem erros na sua transmissão, ou qualquer outro procedimento que implicasse em modificação, a legislação estipula prazo para as devidas correções, entretanto não as aceita quando da realização de auditoria, a menos mediante intimação específica do Fisco, do que não se tem notícia nos autos.

Assim, cabe unicamente ao contribuinte, sob sua inteira responsabilidade, reitero, escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los ao ambiente SPED, conforme já visto acima, sendo de sua exclusiva responsabilidade a ocorrência de erros e equívocos, acaso existentes, vez que não indicados expressamente na impugnação, o que desfavorece o argumento posto.

Além disso, com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica e o Conhecimento de Transporte Eletrônico, as Secretarias de Fazenda monitoram e conhecem todas as operações realizadas por e para os contribuintes, o que dispensaria a apresentação de qualquer outro elemento.

Em relação a arguição de nulidade quanto a falta de contato entre o autuante e a empresa, para esclarecimento de eventuais dúvidas, o que implicaria, na visão da defesa, a nulidade do lançamento, esclareço que tal contato não se mostra essencial, desde quando os livros e documentos fiscais, por serem eletrônicos se encontram nos arquivos da SEFAZ, eis que transmitidos pelo próprio contribuinte autuado, sendo de seu pleno conhecimento o conteúdo dos mesmos, o que torna, reitero, desnecessário tal contato.

Caso existisse alguma falha ou erro de escrituração de livros fiscais, como alegado, tendo os fatos geradores ocorrido a partir de 2016, e a autuação datar de setembro de 2020, houve tempo suficiente para que tais retificações na escrituração fossem realizadas, reitero, não podendo prevalecer agora, após o lançamento, tal argumento, até em respeito ao artigo 251 do RICMS/12:

*“Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.*

*§ 1º A solicitação do contribuinte para retificação da EFD fora do prazo previsto na cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/09 será encaminhado por meio do sistema informatizado da SEFAZ no endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>.*

*§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”.*

Todos os argumentos postos, pois, servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares.

Em relação ao pleito defensivo para a realização de perícia técnica/diligência no estabelecimento do contribuinte, indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*c) a verificação for impraticável.*

*§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo” (grifei).*

A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e sobretudo livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da perícia/diligência, senão avaliar livro fiscal (LMC) com dados diversos daquele transmitido pela EFD, não tempestivamente retificada, e que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

Além do mais, o autuante quando da informação fiscal, efetivou o exame das questões postas para as infrações arroladas na autuação, em atenção ao pleito defensivo.

Considero ainda a impraticabilidade de se efetuar qualquer verificação junto ao estabelecimento do contribuinte, tendo em vista o fato de que em se tratando de fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2016 a 2019, baseados em medições de combustíveis, que há muito não mais se encontram fisicamente nos tanques da empresa

Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar, que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos

Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

A jurisprudência administrativa já tem como pacificada tal questão, levando em consideração o princípio do livre convencimento do julgador, uma vez que se o colegiado fundamentou e decidiu de determinado modo, não há qualquer cerceamento de defesa.

É o que nos diz a Súmula 163 do CARF:

*“O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.*

Da mesma forma entendem os Tribunais Superiores, e como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015, na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

*“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.*

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1.887.326/RS, datada de 25/03/2021, caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

*“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.*

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

*“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.*

*Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.*

*Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.*

No mérito, na infração 01, a acusação é a de que teria deixado de recolher ICMS pela falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado

mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Já a infração 02, diz respeito falta de recolhimento do imposto, 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 terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EF.

Informa o autuante, ter extraído os dados apurados a partir do Registro 1300 da EFD, o qual se refere à movimentação diária de combustíveis (Portaria DNC nº 26/1992, que instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo (ANP), havendo apenas único registro por tipo de combustível e por data do fechamento da movimentação (campo “COD\_ITEM” e campo “DT\_FECH”), independente de ocorrerem intervenções, não podendo haver mais de um registro com o mesmo código de combustível e mesma data de fechamento.

Os campos a serem preenchidos em tal Registro 1300 são:

Campo 01 (REG): Valor Válido: [1300].

Campo 02 (COD\_ITEM): Validação: o valor informado no campo deve existir no campo “COD\_ITEM” do Registro 0200.

Campo 03 (DT\_FECH): Preenchimento: informar a data da movimentação no formato “ddmmaaaa”, sem separadores de formatação.

Validação: o valor informado no campo deve ser uma data válida. A data informada deve ser maior ou igual ao campo “DT\_INI” do Registro 0000 e menor ou igual ao valor no campo “DT\_FIN” do Registro 0000.

Campo 04 (ESTQ\_ABERT): Preenchimento: informar o estoque do início do dia, mesmo que tenha ocorrido intervenção posterior.

Campo 05 (VOL\_ENTR): Preenchimento: informar o volume de combustível recebido no dia da movimentação (Registro C171).

Campo 06 (VOL\_DISP): Preenchimento: informar o volume disponível, que corresponde à soma dos campos “ESTQ\_ABERT” e “VOL\_ENTR”.

Campo 07 (VOL\_SAIDAS): Preenchimento: informar o volume (em litros) total das saídas, que corresponde à soma dos registros de volume de vendas.

Campo 08 (ESTQ\_ESCR): Preenchimento: informar o estoque escritural, que corresponde ao valor constante no campo “VOL\_DISP” menos o valor constante no campo “VOL\_SAIDAS”.

Campo 11 (FECH\_FISICO): Preenchimento: informar o estoque do fim do dia.

Lembrando que os dados ali apresentados foram capturados e escriturados pelo contribuinte, a saber, o posto de combustível, a quem cabe coletar, indicar e registrar os dados relativos às medições diárias realizadas dos combustíveis existentes em seus tanques, através de seus funcionários, transportando os dados apurados para o livro LMC, espelhado em seus dados pelo Registro 1300 da EFD.

A apuração do débito lançado, ocorreu com base nos registros realizados pela empresa em seu Livro Fiscal de Movimentação de Combustíveis (LMC), cuja escrituração é exigida desde 1992 por imposição do AJUSTE SINIEF 01/92, publicado no Diário Oficial da União de 17/12/92, e que dispõe sobre a adoção do Livro de Movimentação de Combustíveis:

*“Cláusula primeira Fica adotado como livro fiscal, para registro diário pelo Posto Revendedor, o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis - DNC, conforme modelo por ele fixado.*

*Cláusula segunda Este Ajuste entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União”.*

A escrituração fiscal do LMC impõe a atividade exercida pelos postos de combustíveis uma apuração diária dos seus estoques, escrituração diária dos seguintes dados fiscais: Produto; Data; Estoque de Abertura (Medição no início do dia); Volume Recebido no dia (em litros); Volume Vendido no dia (em litros); Estoque Escritural; Estoque de Fechamento; Perdas + Ganhos”, e Fechamento físico”, sendo que este último, bem como o do campo Estoque de Abertura (Medição no início do dia)”, são alimentados pela constatação direta da medição nos tanques dos volumes apurados em tempo real, realizadas pelo contribuinte.

De acordo com informação contida no endereço eletrônico [https://adaptive.com.br/livro-de-movimentacao-de-combustiveis-lmc/#Principais\\_previsoes\\_da\\_Portaria\\_DNC\\_N\\_2692](https://adaptive.com.br/livro-de-movimentacao-de-combustiveis-lmc/#Principais_previsoes_da_Portaria_DNC_N_2692), são os seguintes procedimentos corretos para o preenchimento do livro LMC:

- Antes da abertura do posto, deverá ser feita a medição dos tanques para lançamento no LMC, com registro de perdas ou ganhos. Informar o valor do fechamento.
- Conferência diária dos encerrantes das bombas de fornecimento e confronto com os registros dos encerrantes impressos nos cupons fiscais e os lançados no LMC.
- O lançamento das notas devem ser feitas rigorosamente na data em que o combustível entrou no tanque. Este lançamento deve ser feito antes de gerar o LMC.
- Todos os combustíveis em um só livro. A encadernação obrigatoriamente deve ser mensal de no mínimo 100 folhas e no máximo 500, no máximo até no dia 10 do mês seguinte. Os livros devem ser encadernados e com o número em ordem de sequência. Deve-se informar o NIRE (Número de Iniciação de Registro de Empresa).
- A escrituração deve ser diária.
- O resultado nunca poderá ser negativo.
- As alterações de estoque para o LMC devem ser feitas diretamente no próprio LMC.
- O período do LMC deve ser do 1º ao último dia do mês, com Termo de Abertura no dia 1º e Termo de Encerramento no último dia do mês.
- O LMC deve ser o mais próximo do real possível, pois um fiscal pode pedir o livro impresso para conferência.
- Os Livros deverão ser autenticados após encerrado o exercício – até 30/04 do ano seguinte, na Junta Comercial.

De acordo com a digitalização realizada pelo sujeito passivo dos livros LMC, que tem como corrigidos os equívocos que garante terem sido cometidos, não constam as páginas inicial e final, nem o registro na Junta Comercial acaso realizado.

Sendo combustíveis substâncias que podem apresentar variação volumétrica em função da temperatura do meio ambiente, aumentando o volume ou diminuindo caso a temperatura aumente ou diminua respectivamente, para se evitar que se chegassem a conclusões erradas acerca da constatação de resultado de estoque acima da apuração aritmética esperada na aferição diária dos estoques, a ANP estabeleceu que como possível e aceitável, variação volumétrica até 0,06% para mais ou para menos sem que implicassem em qualquer irregularidade por parte do estabelecimento.

A resolução da lide, em tal situação, pois, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito, ainda que em sentido contrário se posicione a empresa autuada.

Odele Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, *RT*, 2<sup>a</sup> edição, 2008, página 131) entende que “*O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carregar para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las*”.

Já o doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, *RT*, 1 6<sup>a</sup> edição, 1991, Página 581) entende que “*O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente*”.

José dos Santos Carvalho Filho (Manual de direito administrativo. 12<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 891) sustenta que tal princípio “*autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram*”.

Para Paulo de Barros Carvalho (A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 34, 1998. p. 105.), o fato de o direito tributário ser regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, implica que a obrigação tributária tem nascimento, tão somente, se verificado o fato descrito na regra-matriz de incidência. A prova, pois, assume, relevância no tocante ao processo administrativo fiscal, vez que, sem ela, resta infirmada a aplicação normativa e a constituição do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, por via de consequência.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Como já observado, não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: **o julgador deverá**

**valorar as provas a ele apresentadas livremente**, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferir-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como no caso presente, diante do fato de, na informação fiscal, o autuante ter revisado o lançamento em sua inteireza, em relação às infrações contestadas, o que prejudica o pedido feito, como já visto.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, os levantamentos elaborados foram entregues para a empresa autuada, estando em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê tal metodologia no seu artigo 10º, respeitando seu direito a ampla defesa e ao exercício do contraditório.

Relativamente ao argumento de ter sido arbitrado o valor do imposto, não posso acolher, uma vez que tal possibilidade encontra-se no artigo 148 do CTN, ao abordar as modalidades de lançamento:

*“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.*

Por outro lado, o artigo 22 da Lei 7.014/96 em consonância com a Lei Complementar, dispõe acerca de tal figura.

*“Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:*

*I - operação ou prestação sem emissão de documento fiscal ou com documentação fiscal inidônea;*

*II - falta de apresentação dos documentos fiscais e contábeis relativos às atividades da empresa, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos;*

*III - utilização irregular de sistema eletrônico de processamento de dados, equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) ou terminal ponto de venda (PDV), de que resulte redução ou omissão do imposto devido, inclusive no caso de falta de apresentação do equipamento;*

*IV - qualquer outro caso em que se comprove a sonegação do imposto.*

*§ 1º O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:*

*(...)”.*

De fato, o arbitramento é realizado antes do lançamento, permitindo que a autoridade administrativa não leve em consideração os valores declarados pelo sujeito passivo, em razão de inidoneidade ou da omissão documental, para então valer-se do lançamento de ofício com suporte em bases presuntivas (e alternativas) na fixação do valor tributário.

Essa técnica só deve ser adotada pelo Fisco em situações muito específicas, onde ele fica autorizado a adotar para o bem a ser tributado (serviço, direito ou ato) um valor de base de cálculo compatível com a prática do mercado, prestigiando a verdade material.

Saliente-se que a técnica existe para se atingir um valor arbitrado e não arbitrário. Assim, após a ciência do interessado, ficam resguardados o contraditório e ampla defesa, nas esferas administrativa e judicial, pois o arbitramento é forma de estabelecimento de presunção relativa, e, portanto, passível de prova em contrário, limitando a discricionariedade da autoridade fiscal.

A adoção do mecanismo do arbitramento, segundo a Doutrina e a Jurisprudência, somente cabe, pois, quando se torna impossível ao Fisco verificar a documentação fiscal do contribuinte, o que no caso não ocorreu, até pelo fato de que foram coligidos ao feito cópias dos registros fiscais do mesmo (EFD).

Isso equivale a se dizer que, existindo elementos suficientes para que a verdade material seja apurada, descabe a sua adoção, diante do fato dele se apresentar como regra de exceção, que somente em circunstâncias extremas e especiais deve ser adotado, já que a base de cálculo originária, que pode ser levantada, diante do acesso à documentação do sujeito passivo, é a que deve ser utilizada, como o foi, frente à previsão na regra-matriz de incidência tributária, e diante da relação direta com o texto constitucional.

O entendimento do Poder Judiciário, a respeito, se expressa em decisões como a do ministro Castro Meira, do Superior Tribunal de Justiça, no RMS 26964 GO 2008/0114933-4, julgado em 19 de agosto de 2008:

*“Ementa: TRIBUTÁRIO. ICMS. ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO. 1. A pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo. Não se pode confundi-la com o arbitramento de valores previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, que é modalidade de lançamento, regularmente prevista na legislação tributária. 2. O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato imponível, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa. 3. Ao final do procedimento previsto no art. 148 do CTN, nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados como base de cálculo para a incidência do tributo. 4. Caso se entenda pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal irá arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação. 5. No caso, havendo indícios de subfaturamento, os fiscais identificaram o sujeito passivo, colheram os documentos necessários à comprovação da suposta infração e abriram processo administrativo para apurar os fatos e determinar a base de cálculo do imposto a ser pago, liberando na sequência as mercadorias. Não se trata, portanto, de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos do que autoriza o art. 148 do CTN. 6. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido Acórdão: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso ordinário nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro*

*Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Humberto Martins”.*

Ou seja: inexistiu qualquer ato da fiscalização que possa ser interpretado como arbitramento da base de cálculo, vez que, como já exaustivamente firmado ao longo do presente voto, os dados da autuação foram retirados da escrituração fiscal elaborada e transmitida pelo contribuinte autuado.

Quanto a alegação de que a Portaria 159/19, que acrescentou o parágrafo único ao artigo 10 da Portaria 445/98 implicaria que a aplicabilidade do referido dispositivo só seria possível apenas a partir da data de sua publicação, o mesmo 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.

Ainda que o dispositivo em tela não existisse a infração seria constatada, a partir do volume escriturado de mercadorias, sem a comprovação documental de sua aquisição, o que implica na constatação de omissão de entradas de mercadorias, não tendo o mesmo criado ou inovado fato gerador diverso da Lei. Logo, não se pode falar em criação de novo fato gerador, vez ter a mesma regulado a forma correta de se quantificar o valor devido, diante de fato anteriormente fora previsto pela lei, (aquisição de mercadoria sem documentação fiscal).

Por este motivo, a base de cálculo se encontra devidamente explicitada, não havendo motivação para decretação de nulidade quanto a tal fato, como requerido.

Ainda assim, por cautela e prevenção, esta Junta de Julgamento Fiscal diligenciou junto a Procuradoria Geral do Estado, através da Procuradoria Fiscal, indagando a respeito de tal fato, em processo de igual teor, e com a mesma tese defensiva, tendo o posicionamento externado por aquele órgão constado de Parecer, do qual destaco os seguintes trechos:

*“Pois bem, se observa que da dicção do artigo 10 da Portaria 445/98, norma interna orientadora dos agentes da Administração Tributária na realização do levantamento quantitativo de estoques, que a infração objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, de presunção.*

*O que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300), que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.*

*A presunção prescinde do concurso de três circunstâncias: um fato conhecido, um fato desconhecido e uma relação de causalidade.*

*(...)*

*Assim, entendemos que não existe no caso em epígrafe nenhuma presunção, mas isto sim, um fato conhecido declarado pelo próprio contribuinte em seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), conforme norma definida na Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992.*

*(...)*

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

*(...)*

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

*Assim sendo, tratando-se de método de apuração ou fiscalização, entendemos aplicável o quanto disposto no art. 144, § 1º, do CTN, cuja redação cabe transcrever:*

*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.*

(...)

*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 em que possibilitam a aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte, como perdas imanentes ao processo.*

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

Ou seja: o órgão reconhece a possibilidade de retroação da norma, ao mesmo tempo em que afasta a tese de ser a presente autuação uma presunção tributária, sendo desnecessário qualquer outro comentário adicional.

Do mesmo modo, não posso concordar com a tese defensiva de que houve desconsideração da sua escrita fiscal, pelo fato de ter o autuante, unicamente tomado como base a escrituração fiscal digital (EFD) oficial escriturada e transmitida na forma regulamentar para a Secretaria da Fazenda, não se pautando em documentos sem a devida e necessária validade jurídica (livros fiscais emitidos por processamento de dados), sem qualquer retificação tempestiva e regular de tais arquivos.

Também refuto a afirmativa defensiva de existência de divergências constantes no registro magnético encaminhado à SEFAZ e o quanto escriturado nos livros fiscais, diante do fato de estarmos tratando da EFD que vem a se constituir nos próprios livros fiscais, de acordo com o ajuste SINIEF 02/09, cláusulas primeira e segunda:

*“Cláusula primeira. Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, para uso pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.*

*§ 1º A Escrituração Fiscal Digital - EFD compõe-se da totalidade das informações, em meio digital, necessárias à apuração dos impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como outras de interesse das administrações tributárias das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.*

*§ 2º Para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica da EFD, as informações a que se refere o § 1º serão prestadas em arquivo digital com assinatura digital do contribuinte ou seu representante legal, certificada por entidade credenciada pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil.*

*§ 3º O contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração do:*

*I - Livro Registro de Entradas;*

*II - Livro Registro de Saídas;*

*III - Livro Registro de Inventário;*

*IV - Livro Registro de Apuração do IPI;*

*V - Livro Registro de Apuração do ICMS;*

*VI - Documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP.*

*VII - Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.*

*Cláusula segunda. Fica vedada ao contribuinte obrigado à EFD a escrituração dos livros e do documento mencionados no § 3º da cláusula primeira em discordância com o disposto neste ajuste”.*

Para apuração das infrações 01 e 02, ainda que se trate de ocorrência de omissão de apenas um fato econômico, qual seja, a aquisição de mercadorias, sobre este incidem dois fatos geradores que repercutem, por conseguinte em duas exigências tributárias distintas, que seriam o ICMS normal e o ICMS substituição tributária, ambas por solidariedade, conforme previsão contida na 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”.*

Tal disposição deve ser associada àquela contida no artigo 8º do mesmo diploma legal:

*“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”.*

Com isso, afasta-se qualquer argumento de ter havido duplicidade na cobrança ora realizada, tal como pretende aduzir o contribuinte.

No caso em tela, o autuante realizou o lançamento lastreado no artigo 10, parágrafo único, da 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:*

(...)

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

Como visto, as variações positivas ocorridas e não comprovadas superaram em muito a previsão normativa, denotando entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a respectiva documentação fiscal, o que corresponde a ocorrência de fato gerador do ICMS, e frente a não comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Não há de prevalecer o argumento defensivo de compensação dos ganhos de um dia com as perdas dos dias seguintes ou anteriores, pelo simples fato de que o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito diariamente, o que resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores., sendo errado se afirmar que quando há um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, como poderia parecer à primeira vista e sem maiores observações quanto a forma de apuração dos valores devidos.

As infrações, estão, pois, devidamente comprovadas, a partir dos próprios dados fornecidos e levantados pelo autuado, descabendo qualquer arguição em sentido contrário, como feito pela impugnante.

A propósito, e tendo em vista a veemência defensiva quanto a consideração do livro LMC em substituição aos registros apurados e transmitidos da EFD, noticio estar em tramitação no Congresso Nacional, em caráter conclusivo, o Projeto de Lei 956/2021, o qual possui a seguinte Ementa:

*“Dispõe sobre a utilização da escrituração fiscal exigida dos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI pelo revendedor varejista de combustíveis automotivos para comprovar estoques e movimentação desses produtos perante as autoridades competentes”.*

A justificativa apresentada pelo autor do mesmo, foi a de que *“Salta aos olhos que as mesmas informações podem ser obtidas na Escrituração Fiscal Digital, sendo desnecessário manter essa duplicidade de registros, o que somente representa ônus para os revendedores varejistas”*.

Isso reforça o entendimento da prevalência das informações contidas na EFD, inclusive quanto a outros documentos ainda emitidos de forma física e manual, o que reforça o procedimento do autuante em se valer das informações contidas na escrituração feita e transmitida pelo contribuinte, ainda que este venha a alegar equívocos, somente descobertos posteriormente, e que ensejaram a retificação dos livros LMC, ainda que as respectivas EFD não tenham sido ajustadas, procedimento que dependia unicamente da ação do contribuinte, ao qual não é permitido alegar desconhecimento da lei, quanto a regulação da matéria.

De igual modo, neste momento processual há de se aplicar o teor do Ajuste SINIEF 02/2009, em sua cláusula décima terceira, § 7º, absorvido em sua totalidade na norma regulamentar da Bahia (RICMS/12):

*“§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:*

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

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

*III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula”.*

Ou seja: o contribuinte tem o direito de encaminhar a retificação, mas ela será registrada, porém com a observação de não ter qualquer valor jurídico, e assim, probante.

Diante do fato de os valores levantados pelo autuante serem aqueles medidos, apurados e indicados na escrituração fiscal pelo contribuinte, indicados no Registro 1300 da EFD, motivo e razão pela qual não posso albergar o livro LMC acostado pelo contribuinte, uma vez ser a EFD a única forma legal e válida de escrituração fiscal, e ante a ausência de elementos de prova em sentido contrário ao da acusação, tenho as infrações 01 e 02 como subsistentes.

Neste sentido, trago a colação decisão do STJ, quando da apreciação do RECURSO ESPECIAL 1.833.748/SE (2018/0285259-0), da lavra da Ministra Regina Helena Costa, publicada em 11/03/2020, a qual possui a seguinte Ementa:

*“APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA - ICMS - RECOLHIMENTO A MENOR - HOMOLOGAÇÃO DO IMPOSTO DE OFÍCIO - EXERCÍCIO SEGUINTE AO FATO GERADOR - EXAÇÃO REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL DE 05 (CINCO) ANOS - APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I, DO CTN - QUESTÃO PREJUDICIAL REJEITADA - ARGUMENTO DO FISCO ESTADUAL DE QUE HOUVE RECOLHIMENTO A MENOR DO TRIBUTO - ENTRADA DE MERCADORIAS (COMBUSTÍVEIS) NO ESTABELECIMENTO, SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SEM A COBERTURA DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL EXIGÍVEL - ALEGAÇÃO DA EMBARGANTE/RECORRENTE DE QUE*

*HOUVE DILATAÇÃO DO VOLUME DO PRODUTO E NÃO, AQUISIÇÃO DE MERCADORIA, POR CAUSA DA OSCILAÇÃO DE TEMPERATURA - RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE EM ANOTAR TAIS DIFERENÇAS DE QUANTIDADE DE COMBUSTÍVEL E COMPROVAR TAL ASSERTIVA - EXECUTADA/APELANTE QUE NÃO SE DESINCUMBIU DO SEU ÔNUS PROBATÓRIO - INCIDÊNCIA DO ARTIGO 373, I, DO NCPC - REGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA CDA CORRELATA - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO - COMPROVAÇÃO DE QUE NÃO HOUVE O PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO SOBRE O EXCESSO ENCONTRADO - MULTA APLICADA NO PERCENTUAL DE 50% SOBRE O IMPOSTO - INEXISTÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO - PRECEDENTES DESTE TRIBUNAL DE JUSTIÇA E DO STF - PLEITO DE TUTELA ANTECIPADA RECURSAL NO SENTIDO DE SER SUSPENSA A EXECUÇÃO FISCAL - AUSÊNCIA DE RELEVÂNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO FUMUS BONI IURIS) - REQUISITO NÃO PRESENTE - INDEFERIMENTO - SENTENÇA PUBLICADA APÓS A VIGÊNCIA DO NCPC E MANTIDA - INCIDÊNCIA DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RECURSAIS - INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 85, §11, DO CPC/2015 - RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO".*

Dele, destaco os seguintes trechos:

*“Quanto à questão relativa à cobrança do ICMS em relação à diferença volumétrica do combustível, o tribunal de origem manifestou-se nos seguintes termos (fls. 415/416e):*

*No entanto, encontra-se notório que as distribuidoras, ao realizarem vendas de combustíveis, oferecem aos seus clientes pelo mesmo preço praticado, um produto com volume comercializado a maior, locupletando-se, assim, dessa circunstância, em razão de auferirem ganhos financeiros nessas operações. O Magistrado singular, ao analisar a questão de mérito, assim fundamentou seu decisum:*

*“(...) Todavia, o que o Estado executa a título de ICMS foi o excesso encontrado sem documentação fiscal, indicativo da existência de combustível sem o devido recolhimento do imposto, sujeito, neste caso, ao regime da substituição tributária, que antecipa o pagamento do imposto referente às etapas subsequentes. A previsão genérica da substituição encontra-se expressa no Art. 150, §7º, da Constituição Federal (...)”*

*A substituição tributária é uma forma diferenciada de recolhimento do imposto sobre circulação de mercadoria, cuja responsabilidade tributária consiste em transferir, total ou parcial, a obrigação de pagar o tributo para outrem que não o contribuinte direto. Sua decorrência está em garantir ao fisco o recolhimento do tributo de forma mais ágil, antecipando a carga tributária para o momento anterior da ocorrência do fato gerador. Desta forma, o tributo que de forma normal é recolhido pelo responsável pela comercialização, após a ocorrência do fato gerador, passa a ser devido pelo fabricante ou pelo importador. Assim, a incidência do imposto se verifica por ter a distribuidora, em seus estoques, volume de combustíveis maior do que o contabilizado, sendo forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS, agindo corretamente o Estado de Sergipe no procedimento fiscal, não compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa.*

*“(...) O fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária, esta deve ser repassada pela distribuidora à Fazenda Pública. (...)” Sendo assim, importante destacar que não foi a falta de documentação fiscal que ocasionou o fato gerador do ICMS, mas sim, o não recolhimento do imposto sobre o excesso encontrado, sujeito ao regime da substituição tributária. Outrossim, apesar da Embargante alegar que a autuação fiscal não observou que a diferença indicada na autuação é decorrente da variação volumétrica, ela não negou as diferenças encontradas pelo Agente Fiscal, ou seja, apenas a Recorrente entendeu que as diferenças são meras transformações químicas da matéria e que a prática encontra-se amparada pelo ordenamento jurídico.*

*Importante registrar, também, que existem atos normativos que autorizam a diferença em estoque no caso de combustíveis líquidos, entretanto, tais normas exigem que as “perdas*

*ou ganhos” sejam anotadas em livro próprio, o que não ocorreu in casu. Em verdade, não foi adunada aos autos pela Embargante qualquer documentação no sentido de comprovar as diferenças de volume alegadas em sua exordial, cujo ônus probatório lhe competia, nos termos do artigo 373, I, do NCPC, tanto acompanhando a inicial, quanto na instrução do processo, pois quando perguntada acerca da produção de novas provas, a Recorrente asseverou não ter interesse em produzi-las, o que implica o não afastamento da presunção de legitimidade da CDA em apreço.*

*Na realidade, extrai-se do feito que, em não havendo a comprovação pela própria Embargante das temperaturas de saída dos combustíveis, evidente que o Fisco não possuía informações suficientes para considerar a possível dilatação volumétrica. (...). Assim sendo, entendo que houve entradas de mercadorias (combustíveis) sem a correspondente documentação fiscal.*

*A jurisprudência pátria, em casos semelhantes, assim se manifesta acerca do tema: (...). Nesse passo, comprovada a entrada de mercadoria e não tendo a Embargante alegado pagamento da diferença, é de se concluir que o recolhimento do ICMS sobre as diferenças é impositiva, de acordo com a tipificação exposta pelo Fisco Estatal na CDA em questão. (...)' (destaquei) Entretanto, a parte recorrente deixou de impugnar fundamento suficiente do acórdão recorrido, alegando, tão somente, que a Fazenda Pública Estadual agiu ilegalmente ao cobrar a diferença volumétrica do combustível, tributando a forma e não o fato econômico.*

*(...) CONHEÇO EM PARTE do Recurso Especial e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para, reformando o acórdão recorrido, reconhecer a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário no período de 01/01/2005 até 31/05/2005, devendo a execução prosseguir após o decote do excesso executado.*

*Mantenho a condenação em honorários advocatícios fixada na instância ordinária, distribuída na proporção da sucumbência de cada parte.*

*Publique-se e intimem-se". (Grifei).*

Desta forma, sendo decisão de Tribunal Superior, que seguramente apreciará questões relacionadas com a autuação ora em discussão, não posso acolher a decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, trazido como paradigma pela defesa.

Tal prática, qual seja, a de constatação de entradas de combustíveis em valores superiores aos informados pelos contribuintes, sem documentação fiscal, não é estranha ao setor, a se verificar o site da Agência Nacional do Petróleo (ANP), órgão regulador e fiscalizador, encontrado no endereço eletrônico [www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/fiscalizacao/fiscalizacao-do-abastecimento/painel-dinamico-da-fiscalizacao-do-abastecimento](http://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/fiscalizacao/fiscalizacao-do-abastecimento/painel-dinamico-da-fiscalizacao-do-abastecimento), segundo o qual nos dois primeiros meses do ano corrente, 2,6% das autuações realizadas pela órgão foram relativas a “adquirir ou comercializar produtos sem cobertura fiscal”.

De igual modo, também se constata no setor, ainda segundo a ANP, a prática de chamada “bomba baixa”, que nada mais é do que do que mecanismo instalado no escritório do posto de combustíveis, com implantação de um microchip que adultera a informação nas bombas e é acionado por controle remoto ou celular, e que altera a quantidade de combustível injetada pela bomba no abastecimento. Quando chega a fiscalização para verificar se o volume fornecido está correto, os funcionários acionam este controle remoto, e a bomba passa a fornecer a quantidade certa de combustível.

Também o cliente, ao exercer o seu direito de pedir para conferir o volume de combustível naquele camburão oficial do Inmetro, com vinte litros, também vai parecer que está tudo certinho, porque se volta o equipamento para funcionar corretamente, sem qualquer distorção.

A diferença do que é mostrado no visor da bomba e o que efetivamente entra no tanque pode ser de 10% do volume, ou seja, há casos em que o litro injetado no veículo, equivale a 900 ml, quando a margem de erro, conforme define a Portaria Inmetro 23/1988, seria de 0,05% para mais ou para menos.

Também tem sido constatado pela ANP excesso de etanol adicionado a gasolina, em volume superior ao permitido, vez que pela norma atual o teor de etanol deve ser de 27% quando misturado à gasolina comum, e de 25% no caso da gasolina premium, bem como a adição de solventes, prática igualmente vedada.

Tais fatos, talvez, venham a justificar entradas e saídas serem compatíveis, ao se verificar a movimentação anual de combustíveis, embora em momento algum se esteja a insinuar ser esta a prática do contribuinte, mas prática do setor.

O mesmo site noticia, ainda, a exigência instituída pela ANP para que todos os postos do país, dentro de cinco anos, tenham uma nova bomba instalada, mais moderna, que não permite nenhum esquema fraudulento, por ser lacrada eletronicamente, não tendo jeito de interferir no volume entregue.

**Isso em momento algum, e é bom ficar bem claro, repito, não atinge nem acusa o contribuinte autuado de tais práticas**, o que seria procedimento inadequado e leviano, mas apenas e tão somente relata e demonstra os problemas e alguns procedimentos inerentes ao setor, inclusive quanto a vendas de combustíveis sem documentação fiscal, constatado e mencionado pelo órgão de controle, a ANP, o que vai de encontro a um dos argumentos defensivos utilizados pela defesa de ser impossível a saída de combustível da distribuidora sem documento fiscal.

Lembrando que tais fiscalizações são realizadas *in loco* e os atos acima descritos, constatados no momento da ocorrência.

Podem existir, ainda, outras situações que causariam distorções nas medições: não é excepcional ou incomum que os postos aproveitem para comprar combustível antes de um aumento anunciado e o deixem estocado nos seus caminhões tanque, que podem armazenar até 50.000 litros de combustível em seus tanques. Quando esse volume é levado em consideração na movimentação dos estoques do posto revendedor, surge um falso registro irregular volumes por serem esses maiores do que a tancagem do posto.

Outro fato também comumente presente nas operações dos postos é alguns operarem como verdadeiras TRR vendendo combustível diretamente a empresas transportadoras, produtores rurais etc., sem que esses combustíveis passem pelos seus tanques e saiam pelos seus bicos de abastecimento.

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

Em nome do princípio da legalidade, a aplicação das multas não se reveste de caráter discricionário, mas de cunho obrigatório, nos percentuais e situações delimitadas e estabelecidas por Lei em vigor.

Quanto ao pleito defensivo para afastamento ou redução das penalidades aplicadas, esclareço que não pode ser atendido, diante da ausência de previsão legal na legislação, além do que, diferentemente do entendido pela defesa, se trata a penalidade aplicada relativa a descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento do imposto), e não de penalidade decorrente de descumprimento de obrigação tributária de natureza acessória

Outrossim, igualmente descabe a aplicação do artigo 112 do CTN, invocado pela defesa, vez inexistir qualquer dúvida do julgador frente ao cometimento da infração apontada e nos documentos constantes nos autos, o que invalida tal argumento.

Por fim, quanto ao requerimento para que as comunicações e intimações fossem feitas via Aviso de Recebimento, por carta, na pessoa de seu advogado, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo na forma e no endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico, instrumento inclusive utilizado para a ciência do início da ação fiscal, consoante relatado e encerramento dos trabalhos de auditoria, com ciência do lançamento ao autuado, a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato de o processo judicial eletrônico já ser corriqueiramente adotado por diversos órgãos do Poder Judiciário.

Recomenda-se que as comunicações a serem encaminhadas ao contribuinte, sejam através do Domicílio Tributário Eletrônico, e atendendo a requerimento do advogado, não sejam enviadas para o mesmo.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206923.0035/20-3**, lavrado contra o **ALEGRIA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo o contribuinte ser intimado a recolher imposto de **R\$ 33.442,51**, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2022.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/ RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR