

A. I. N° - 269138.0130/20-6  
AUTUADO - POSTO MARATONA LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 29/08/2022

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0141-03/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. 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 a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, sobre o valor comercial das mercadorias ou serviços tomados pelo estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Infrações mantidas. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Indeferido o pedido de diligência/perícia ou revisão fiscal por estranho ao feito. Negado pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada. Retificada de ofício, multa aplicada na infração 02. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 12/05/2020, exige crédito tributário no valor de R\$ 54.850,44, em razão da apuração das seguintes irregularidades:

**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 de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. Valor R\$ 39.486,96, acrescido da multa de 100%;

**Infração 02 - 04.07.02** - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018, 2019. Valor R\$ 8.101,25, acrescido da multa de 100%;

**Infração 03 – 16.01.01** – deu entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço sujeito a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro a junho, outubro a dezembro de 2015, janeiro, março a dezembro de 2016, janeiro a abril, junho a novembro de 2017, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas, totalizando R\$ 434,02;

**Infração 04 – 16.01.02** – deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2015 a novembro de 2017, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas, totalizando R\$ 2.874,03;

**Infração 05 - 16.01.06** – deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017 a julho, setembro a novembro de 2019, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas totalizando R\$ 3.954,18.

O autuado impugna o lançamento fls.36/60. Afirma que, intimada do Auto de Infração em epígrafe, vem, a tempo e modo, por seu advogado, apresentar sua defesa, com base nos fatos e fundamentos que a seguir, alinha.

Informa ser pessoa jurídica de direito privado, regularmente constituída, que desenvolve suas atividades no ramo comercio varejista de combustíveis para veículos automotores, cadastrada no CNAE 4731-8/00, nunca tendo cometido qualquer infração às normas tributárias e fiscais.

Ressalta se tratar de contribuinte que está sujeita à substituição tributária, nos termos do art. 289 do RICMS, sendo o tributo recolhido por antecipação pelo fabricante ou importador nos termos do Convênio ICMS 110/07, dada a característica monofásica da cadeia de circulação da mercadoria. Reproduz as infrações que lhe foram imputadas. Diz que o Auditor Fiscal, analisando o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC existente na sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, apurou que, em determinados dias, havia sobra de combustível, na medida em que o valor, segundo ele, escriturado era inferior ao registrado como medição. Diante de tal fato, se utilizou da presunção legal de omissão de entrada de combustíveis.

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. 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.

Com relação às infrações 03, 04 e 05, afirma que houve equívoco no envio das informações, porém, entende que estão presentes os requisitos autorizadores para a redução das multas aplicadas, em relação às NFe que não serão impugnadas especificamente (NFe contidas no LMC e notas de aquisição e devolução de produto). Já as infrações de nº 04 e 05 são impugnadas parcialmente, na forma da fundamentação que se seguirá.

Aduz que a defesa se limita a atacar, integralmente, as infrações nº 01 e 02, onde o Auditor Fiscal, analisando somente a EFD do contribuinte, entendeu haver entrada de combustíveis, no estabelecimento comercial, desacompanhado de documentação fiscal.

Aduz que, comprovando que não houve entrada de produto desacompanhado do documento fiscal, a infração de nº 02, que é acessória da infração de nº 01, também é descaracterizada. Frisa que 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.

Restará a impugnação parcial para as infrações de nº 04 e 05. Destaca que, algum equívoco sistemático houve na planilha de supostos débitos, pois, mesmo a fiscalização tendo sido feita no período 2015-2019, 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. Por cautela, pede que se declare que não se cobre nenhum suposto fato gerador no ano de 2020, pois não objeto do auto de infração, tampouco da fiscalização.

Explica que o Auto de Infração veio a ser lavrado em 12/05/2020, revendo LMCs enviado a partir do ano de 2015. Ocorre que a revisão para fins tributários, somente pode alcançar os fatos geradores dos últimos 5 anos. Assim, somente há que se considerar, que nunca houve aquisição de combustível sem nota fiscal, somente as datas posteriores a 12/05/2015, tendo em vista o alcance da prescrição dos períodos anteriores, visto que não há mais como se efetivar revisão, pois decorrido o quinquênio legal. Pede, então, a declaração da prescrição, devendo o Auto de Infração somente analisar o período de 5 anos anteriores à sua lavratura.

Afirma que se colhe do auto de infração, que a Autoridade Fazendária utilizou o art. 10, parágrafo único da portaria 445/98, que somente veio ao mundo jurídico, através da portaria 159 de 24/10/2019. Reproduz o dispositivo citado. Frisa que não há como 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 *venia*, não pode se consumar através de previsão trazida em Portaria, ao arrepio da lei. Não é 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.

Lado outro, afirma que o Auto foi lavrado, analisando o período de 2015 à 2019, porém o citado parágrafo único, do art. 10 da Portaria, somente veio ao mundo jurídico em 25/10/2019. Assim, é nulo todo o enquadramento legal, com base nestes dispositivos, para fatos ocorridos anteriormente ao dia 25/10/2019, pois é inviável a retroatividade da norma de direito material.

Diz que o Auto, para ser considerado válido, deveria constar o enquadramento no parágrafo único do art. 10, somente para os fatos ocorridos após a sua vigência. Requer, desde já, a declaração desta nulidade.

Comenta que o Auditor Fiscal, em 12/05/2020, lavrou o presente auto de infração, trazendo a suposta infração 02, tendo feito o seguinte enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 6º, Inciso IV; art. 23, § 6º, inciso II, alínea "b" da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Ocorre que, há que se reconhecer a nulidade do auto de infração, na medida em que o art. 23, § 6º, II, "b", da Lei 7.014/96 foi revogado pela lei 14.183/2019, publicado no DOE do dia 13/12/2019.

Entende que somente poderia ter havido o enquadramento legal pretendido pelo Autuante, até o dia 12/12/2019, enquanto vigente o dispositivo legal. Após o fim de sua vigência, restou inviável o citado enquadramento legal, sob pena de violação do princípio da legalidade, bem como, prejudicar o exercício da ampla defesa. Assim, roga pela declaração de nulidade da infração de nº 02, em virtude de enquadramento legal feito após revogação do dispositivo legal.

Explica 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. Sobre o tema cita o art. 150 da CF/88.

Frisa que está sendo cobrado 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. Sim, porque a fiscalização realizada remotamente pelo Fiscal, 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 ao Fisco de todo e qualquer constrangimento.

Assevera 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.

Sustenta que ao tomar ciência da autuação fiscal, 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.

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

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

O Fiscal autuante, em nenhum momento, solicitou do contribuinte a apresentação de informações ou esclarecimentos, nem tampouco efetuou a análise das notas fiscais de compra e de das vendas efetuadas. Reitera que o LMC foi devidamente retificado e impresso, com formação dos livros físicos, antes de qualquer ação fiscal. O único problema é que a retificação não foi enviada à EFD, o que, em hipótese alguma, pode levar à grave acusação de omissão de entrada. 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. Os livros impressos à época estão à disposição, como forma de provar retificação antes da ação fiscal.

Salienta que em situação semelhante (Auto de Infração nº 269138.0011/18-5), o Auditor Fiscal que lavrou o presente Auto, concedeu prazo para apresentação do LMC físico, conforme se extrai da própria informação prestada e constante do acórdão JJF nº 0160-02/19.

Aduz que, se o mesmo procedimento tivesse sido adotado, verificar-se-ia a escorreita escrituração das entradas pelo contribuinte e furtaria ao constrangimento que lhe foi imposto. Para o devido trâmite da presente apuração, diz que há que se converter o feito em diligência, para que o Auditor Fiscal venha a analisar o caso concreto com base na escrita fiscal do contribuinte, em confronto com as NF 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 digital pelo Auditor Fiscal. Assevera que o auto de infração deve ser declarado nulo, para que o Auditor Fiscal possa exercer sua atividade fiscalizatória e, se for o caso, lavrar novo auto de infração, considerando, inclusive, além da sobra, a falta de combustível em dias subsequentes ou anteriores.

Diz que 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 (art. 18, II do RPAF/99), por não ter havido intimação para apresentação de elementos que pudessem elidir a infração imputada. Assim, diz que, independentemente da apreciação do mérito, o Auto de Infração torna-se nulo de pleno direito, por violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.

Ressalta que, caso esta Junta não acolha o requerimento pretérito, mantendo o Auto de Infração, necessário se comprovar a impossibilidade de acatar a presunção legal utilizada pelo Auditor Fiscal, em virtude do caso concreto. Acerca da presunção, reproduz o art. 4º, § 4º da lei 7014/96. Diz que a autuação foi baseada em informações equivocadas. Reitera que a existência de informações equivocadas, não tem o condão de consumar o fato gerador. 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.

Acrescenta que há, ainda, outro fundamento para que se declare a nulidade do Auto de Infração, com base no art. 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. Omitiu-se, entretanto, em analisar que no dia posterior a apuração de eventual sobra de combustível, havia falta de combustível no tanque.

Destaca que o Autuante, quando apresentou manifestação no Auto de Infração nº 269138.0011/18-5, entendeu que a infração de omissão de Entrada poderia ser des caracterizada, se fosse evidenciada falta de combustível no dia seguinte à apuração de sobra. Desta feita, em autuação por infração idêntica, o Auditor Fiscal admitiu que, caso houvesse ganhos e perdas sucessivos, haveria a caracterização de erro de medição, que é o caso do presente auto de infração. Aduz que não vislumbra, nos autos, que a Autoridade Fazendária tenha seguido seu próprio entendimento e atentado para a existência de perdas e ganhos.

Verifica que no levantamento fiscal, todos os dias em que o auditor fiscal 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, também, os dados do dia anterior e/ou posterior, para demonstrar a falta de combustível no tanque. Tinha 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 a maioria dos dias apontados pelo Auditor Fiscal, não constam a sobra de combustível, pois houve a retificação do LMC, antes da ação fiscal, que somente não foi enviado à EFD. Anexa, então, todo o LMC do período da fiscalização, onde diz que pode ser percebido os dias em que houve retificação pretérita e os dias onde as perdas e ganhos, por erros de medição, comprovam a ausência de omissão de entrada. As divergências encontradas pelo Fiscal, e que o levaram a presumir omissões de entradas, parecem ser decorrentes de eventuais erros de medição e poderia ter sido constatada se houvesse a perquirição da verdade real dos fatos, conforme orienta o RPAF/99.

Alerta para o fato de que nunca haverá identidade entre ganho e perda, pois há que se considerar existência de coeficiente de dilatação e perdas comuns do combustível. No caso concreto, os ganhos e perdas são próximos, a comprovar a existência de erros de medição. Aduz que a documentação acostada, bem como, a cópia integral digital dos LMC's outrora retificados de todo o período e englobando todos os combustíveis dão conta da impossibilidade de se proceder com a presunção de entrada de combustíveis sem nota fiscal, tendo havido, como já dito, eventuais erros de medição.

Salienta 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.

Frisa que no caso dos autos, junta diversos documentos comprovando que vendeu menos do que adquiriu. Pergunta como poderia, então, haver omissão de entrada. Conclui que não há como se presumir a omissão de entrada diante de tal quadro probatório, com indicação de notas fiscais de aquisição, quantidades e relatório de comercialização.

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

Esclarece que sempre adquire combustíveis de grandes Distribuidoras (Larco, Ipiranga), sendo impossível fazer a aquisição sem nota fiscal. Além disso, o sistema somente libera abastecimento de veículo, com a entrada no tanque de combustível com a nota fiscal declarada. Volta a arguir nulidade citando acórdãos do CONSEF como paradigma, a exemplo dos acórdãos JJF Nº 0186-02/19 e JJF Nº 0159-02/19.

Assevera que equívocos contábeis teriam sido “capturados” pelo Preposto Fiscal, a ponto de serem suficientes para que a fiscalização desconsiderasse a escrita fiscal da autuada para os fins de aplicar o cometimento das infrações, imputando débito de valor astronômico.

Repete que o Auditor Fiscal sequer intimou o contribuinte para que apresentasse cópias das Notas Fiscais ou buscou através dos sistemas eletrônicos da SEFAZ conferir se houve a suposta omissão. Optou por presumi-la. Por sua vez, aduz que o RPAF/99 não deixa dúvidas, quanto ao dever do Fisco de provar e não apenas presumir a prática de infração, conforme artigo 28, § 4º.

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.

Entende que se procede regularmente a sua escrituração, como de fato se verifica pela simples análise dos livros (que seguem, em mídia digital, em sua integralidade), sequer solicitados pelo Auditor Fiscal durante a sua fiscalização, restando, por conseguinte, descabida e improcedente a autuação aqui combatida.

Nesse ponto, diz que resta improcedente a aplicação das penalidades imputadas. Ora, não existe nos elementos apresentados pela fiscalização qualquer prova da utilização ou entrada de bens no estabelecimento da autuada além daqueles devidamente comprovados pela sua escrita contábil, pelo que, totalmente incabível a aplicação da multa tipificada no art. 42 da Lei 7.014/96.

Transcreve a infração 01, para dizer que o Auditor, na “*Descrição dos Fatos*” do Auto de Infração, diz que a Infração é proveniente da “*verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”.

Sustenta que um simples levantamento quantitativo do estoque ou a verificação das notas fiscais de entradas, demonstraria que não há falhas no seu estoque, pelo contrário, este se encontra devidamente escrutinado.

Nesse ponto, diz que foram trazidos: o relatório de entradas, 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 existência de divergências constantes no registro magnético encaminhado à SEFAZ e o quanto escrutinado nos livros fiscais.

Comenta que os contribuintes obrigados à Escrituração Fiscal Digital – EFD, instituído 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.

Sobre a sua escrituração fiscal, diz que à época da impressão dos livros e, portanto, antes do procedimento fiscalizatório instaurado, promoveu a retificação dos arquivos magnéticos fornecidos inicialmente. Junta, ainda, todos os dias apontados pelo Fiscal, com os respectivos dias anteriores e subsequentes, demonstrando a existência de ganhos e perdas sucessivos. Aduz que apresenta nesta oportunidade, os documentos de sua escrita que elidem a infração que lhe é imposta.

Admite que eventuais erros podem ter ocorrido, contudo, foram sanados antes do procedimento fiscalizatório, esperando que não lhe fosse imputada qualquer infração. Não bastasse a informação de que o erro era meramente formal, não acarretando danos ao Erário a justificar a lavratura de Auto de Infração, afirma haver comprovação de que os livros fiscais e contábeis se encontravam devidamente escriturados.

Remata que não quer 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 auditor, dentro da função orientadora a que está adstrito, considerar a inexistência de danos ao Erário e não promover ao lançamento.

Assim, acaso seja superada a preliminar de nulidade por evidente violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, requer a sua improcedência pelos argumentos expostos. Em relação às infrações em que há a imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória, requer a consideração da sua boa-fé, bem como da inexistência de dolo, fraude ou simulação e o devido recolhimento do tributo a ensejar a inexistência danos ao Erário, requerendo para tanto, as benesses que a legislação lhe assegura. Portanto, deve a Junta de Julgamento Fiscal avaliar o atendimento dos requisitos aplicáveis no presente caso, já que os equívocos foram cometidos sem causar danos ao Erário. Sobre o tema cita o art. 158 do RPAF/99. Diz que a penalidade ora aplicada deve ser atenuada, inclusive com possibilidade de relevar a multa. 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.

Requer expressamente que sejam revistos os dados em confrontação documental, com realização de perícia no local do estabelecimento da Autuada, sob pena de nulidade. Elenca os motivos que justificariam a realização da refiscalização no seu estabelecimento.

Pede, assim, uma revisão fiscal, com realização de perícia no local do estabelecimento, por fiscal estranho ao feito, nos moldes previstos no inciso II do artigo 148 do RPAF/99. Indica assistente técnico com o respectivo endereço.

Sobre as infrações 03, 04 e 05, destaca notas fiscais que estariam devidamente lançadas na EFD: NF 143818 de 05/06/2017, NF 63198 de 02/04/2018, NF 186342 de 08/09/2018, NF 187232 de 15/09/2018, NF 189548 de 04/10/2018, NF 164310 de 25/11/2019. Pede a exclusão destes documentos.

Sobre essas infrações, declara que se equivocou ao não enviar para a EFD diversas notas fiscais e, como algumas delas não são de combustíveis, também não estão indicadas no LMC (as indicadas são impugnadas em tópico próprio).

Volta a pedir o cancelamento das multas, citando o art. 42, § 7º da Lei 7.014/96, e o RAPF/99, art. 158. Diz que no caso concreto, não houve dolo, mas sim culpa, pois o setor responsável pelo envio das informações foi negligente, ao deixar de inserir no SPED as notas fiscais indicadas pelo fiscal. Por fim, nenhum dos produtos que adentraram no estabelecimento comercial seria tributável, como consta da própria descrição da infração.

Requer, então, a redução da multa aplicada, no percentual de 90% ou outro que esta Junta entenda razoável, considerando o caso concreto e a total ausência de intuito prejudicial ao Fisco.

Na infração de nº 04 (relação 16.01.02), relaciona notas fiscais que se referem à aquisição de combustíveis para revenda e afirma que foram lançadas no LMC e na escrituração contábil. Diz que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal (acórdão JJF nº 0190-04/18), em caso idêntico ao presente (ausência de registro de documento fiscal na EFD, porém com registro no LMC), considerou o argumento do contribuinte.

Requer, cancelamento do presente Auto de Infração, haja vista a nulidade, pela violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material. Que se declare, ainda, a prescrição, dos últimos 5 anos a partir da lavratura do Auto de Infração e, também, inexistência de cobranças de supostos fatos geradores do ano de 2020, que não foi objeto da fiscalização.

Caso haja entendimento diverso, que seja convertido o feito em diligência, possibilitando ao Contribuinte enviar os LMC's que foram retificados à época, mas não enviados à EFD, possibilitando uma nova análise do LMC, tendo em vista a divergência de informações. Deve considerar, também, ganhos e perdas sucessivos, que descharacterizam a suposta omissão de entrada.

No mérito, entende ter demonstrado a inconsistência do auto de infração, lavrado em desarmonia com o direito pátrio, e afronta ao princípio da legalidade, portanto requer seja julgado totalmente improcedente, em relação às infrações 01 e 02.

No que tange aos descumprimentos de obrigações acessórias, requer, expressamente, a desconsideração das multas imputadas, com fulcro no art. 158 do RPAF/99, pela evidente boa-fé e o devido recolhimento do tributo.

Pede, expressamente, sob pena de nulidade, que toda e qualquer intimação seja feita na pessoa do advogado, Gabriel Amorim Santos Silva, OAB/BA 38.934, no endereço indicado no rodapé ou no e-mail Gabriel@portugal.adv.br.

O Autuante presta a informação fiscal fls. 69 a 89. Diz que para esclarecer todos os pontos impugnados pela autuada acerca dos procedimentos seguidos na fiscalização e na lavratura do auto de infração, redarguindo de forma específica e fundamentada cada questionamento apresentado na sua defesa – tudo nos termos do artigo 127 do RPAF/99.

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

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

A respeito da ampla defesa no procedimento de lançamento, afirma que o procedimento administrativo fiscalizador não representa materialização conflitiva, configurando sequência de atos unilaterais com vistas a verificar a ocorrência ou não, do fato jurídico ou do ilícito tributário, inviabilizando, por conseguinte, questionamentos e oposição por parte do contribuinte. O procedimento de lançamento pode ser dividido em duas fases: a) oficiosa, que se encerra com a

notificação e b) a contenciosa, que pode ser instaurada com a impugnação por parte do sujeito passivo. É na segunda fase que se verifica o contraditório (diferido).

Assim, diz que a revisão fiscal que antecedeu a autuação tem natureza inquisitorial e investigatória, não se aplicando os princípios do contraditório e da ampla defesa e, por isso, não havendo violação do art. 5º, LV, da 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”.

Explica que no direito de informação, o autuado tem acesso integral a todos os elementos do processo. Isso posto, a autuada alega que a sua defesa é cerceada “quando não se possibilita o acesso a todos os dados do cruzamento” ou porque os anexos ao auto de infração são “resumo que não retrata o que foi efetivamente concretizado”. Ocorre que isso não é verdade: A autuação foi integralmente baseada no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), a que ela tem total acesso; e os anexos ao auto de infração são um resumo dos fatos por economicidade, mas identificam perfeitamente, todos os elementos dos fatos geradores.

No que tange a fundamentação legal a autuada alega que “somente poderia ter havido o enquadramento legal pretendido pelo autuante até o dia 12/12/2019”, pois, nessa data o art. 23, § 6º, II, “b”, da Lei 7.014/96 “foi revogado pela Lei 14.183 de 2019, publicada no DOE do dia 13/12/2019”. Esse argumento, entretanto, não deve prosperar. Reproduz o dispositivo, dizendo que o parágrafo sexto trata da “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação” e a nova redação, sendo mais ampla, tornou desnecessários os incisos da redação anterior. A redação do texto foi assim, aperfeiçoada. Entende que essa pequena questão material não trouxe qualquer prejuízo à autuada, pois, o fundamento jurídico adotado corresponde ao mesmo artigo e parágrafo, não causando maiores esforços de interpretação para compreender como se deve calcular a “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação”. E, ao fim, sem danos, não há nulidade.

Sobre os princípios da legalidade e da verdade material, diz que, têm como consequência o dever de o fisco provar a ocorrência do fato gerador, sob pena de nulidade da autuação. Agora, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, o princípio da verdade material *“consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado”*.

Nesse sentido, a autuada alega que sua escrituração fiscal digital (EFD) que subsidiou a autuação está errada e, por consequência, os fatos descritos na atuação também estão errados. Mais ainda, ela apresenta como prova da incorreção da EFD, os seus livros contábeis e seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) físico, pois, supostamente, eles sim, estariam escriturados corretamente. Enfim, concluiu que, como a autuação utilizou apenas a EFD e deixou de examinar seus livros contábeis e LMC, não foram atendidos os princípios da legalidade e da verdade material na autuação.

Frisa que o equívoco do contribuinte é imaginar que seu LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD, ignorando que, pela indivisibilidade da contabilidade, não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma. Dessa maneira, 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”.

Aduz que isso não quer dizer que a autuada não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados. Mas, nesse caso, cabe à 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” (Normas Brasileiras de Contabilidade T-2.1) a incorreção dos lançamentos feitos na EFD. Isto é, compete à autuada o ônus da prova de que a sua escrita está errada, pois, de outra forma, seria aceitar como argumento de defesa, o próprio desleixo da

autuada com a sua escrita.

Em resumo diz que: (i) os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos; (ii) a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital; (iii) o ônus da demonstração que a sua EFD está errada é da autuada; (iv) pelo indivisibilidade da escrituração contábil, o LMC não faz prova contra a EFD; (v) a prova dos alegados erros na EFD, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base na documentação existente (notas fiscais, recibos, cópias de cheques, etc).

A respeito da aplicação retroativa do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, diz que no caso específico dos postos revendedores de combustíveis (PRC), os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente, pelo contribuinte, nos campos do registro 1300 da EFD. Então, para lidar com essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98.

Acrescenta que 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).

Nota que, até a publicação da Portaria nº 159/2019, a SEFAZ restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário (LRI).

Explica com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha. Nesse sentido, cita o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN).

Dessa forma, diz que tratando a Port. 445/98 do processo de levantamento quantitativo de estoques a ser realizado pela fiscalização e trazendo a Port. 159/19 tão somente novos procedimentos para a fiscalização, deve ser aplicada a norma do art. 144, §, 1º, do CTN para garantir o emprego do parágrafo único, do art. 10 da Port. 445/98 aos fatos geradores já ocorridos.

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

Esclarece que, estabelecida essa variação limite fisicamente possível, todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia. 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.

Concluindo, assevera 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 afirmando que a autuação foi baseada nos dados do SPED e esses estão disponíveis à autuada. Não houve, portanto, cerceamento à ampla defesa. Os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores. Desse modo, não há que se falar em prejuízo à ampla defesa. Não houve a revogação do dispositivo legal indicado no auto de infração, mas a sua mera alteração. 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. Assim, a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital, o LMC não faz prova contra a EFD, o ônus da demonstração de sua EFD está errada 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”. Por ser norma procedural, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos, o parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, que 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.

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

Desse modo, tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF). Matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ( $EF = EI + E - S$ ). Na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com períodos diferentes. Já, no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda, no início do dia e outra no final do dia, após encerradas as vendas.

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 26/92, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01/92, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9/2008 e suas atualizações, para atender aos propósitos que enumera.

Nesse diapasão, diz que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas. Além disso, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, esses mesmos controles são resumidos em três registros: 1300, 1310 e 1320. Descreve cada campo dos citados registros.

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

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

No que tange aos possíveis erros no controle de estoques feitos diariamente e registrados na EFD, aduz que, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível. Cita como esses erros tendem a ocorrer nestes estabelecimentos.

No trabalho de fiscalização, afirma que é sempre importante buscar a verdade material diferenciando as omissões, das simples irregularidades. Explica os procedimentos aplicados na realização desse trabalho: (i) refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontra erro algum; (ii) verifica as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontra erro algum; (iii) checa se os valores registrados no campo VOL\_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300. Novamente, não encontra qualquer divergência.

Assevera a independência do controle de estoques, relembrando que nos postos revendedores de combustíveis é feito diariamente. Isso implica que os valores levantados a cada dia são independentes, sem vínculo ou conexão com os valores dos dias anteriores e dos dias seguintes. Destarte, 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*”.

Outra vez, aduz que se um ganho resultar de erro no FECH\_FISICO de um dia, como o ESTQ\_ABERT do dia seguinte é medido também, não há que se falar em cancelamento pura e simplesmente de um com o outro. De fato, como são medições independentes, é necessário demonstrar o erro ocorrido no FECH\_FISICO para provar que o ganho não existiu naquele primeiro dia e demonstrar que o ESTQ\_ABERT do dia seguinte estava errado e levou a indicação de uma perda equivocada. São dois dias, duas medições, dois registros, todos distintos e que requerem provas distintas dos erros alegados. Portanto, não há que falar em cancelar o ganho de um dia com a perda do dia seguinte, pois, um é independente do outro.

Nesses casos, o contribuinte necessita 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”.

Podem ainda existir outros erros, como saídas depois de feito o levantamento do estoque final ou antes do levantamento do estoque inicial, sendo cada uma das suas repercussões diferentes. No entanto, lembra que a lógica dos argumentos apresentados para justificar os erros não pode ser contraditória, devendo proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros aconteçam. Dessa maneira, se uma entrada deixou de ser registrada e gerou um ganho falso, todas as outras entradas não registradas deveriam produzir o mesmo resultado. Se assim não o for, o argumento está obviamente errado – prova por contradição (ou redução ao absurdo) – não podendo prevalecer. Ilustra como se daria os erros de falta da anotação da entrada e de anotação sem entrada física: (i) movimentação de combustíveis sem perdas ou ganhos; (ii) falta do registro da entrada acarretando um ganho no exato valor dela; (iii) movimentação de estoques de combustíveis sem entradas e sem ganhos ou perdas; (iv) entrada anotada, mas sem entrada física

no estoque e gerando o registro de uma perda no exato valor da entrada.

Mostra que excluídas as possíveis inconsistências na EFD, só restam os erros de medição e os erros de anotação da medição na EFD. Repete que a Port. DNC 26/92 estabelece um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada. Ademais, a margem da SEFAZ é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite.

Além do erro de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo erro deve ser feita pela autuada “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 2.1.

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).

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

Observa que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Exemplifica com figura retirada da “*Cartilha do Posto Revendedor de Combustível (PRC)*”, disponível no sítio na *internet* da ANP, mostrando o procedimento que deve ser realizado no próprio posto para correção das densidades para a temperatura padrão de 20°C e, por conseguinte, dos volumes. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela SEFAZ não terá dificuldade para contestá-lo.

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

Acrescenta que recentemente, o STJ no Recurso Especial (REsp) nº 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. A ementa dessa decisão trata de todos os pontos da autuação, conforme reproduz.

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”.

Afirma que a autuada alega que os ganhos indicados na autuação são cancelados em perdas

antecedentes ou consequentes. Aponta que os exemplos trazidos na defesa não devem prosperar, pois, se um ganho resultar de erro no FECH\_FISICO de um dia, como o ESTQ\_ABERT do dia seguinte é medido também, não há que se falar em cancelamento pura e simplesmente. Nota que, como são medições independentes, é necessário demonstrar o erro ocorrido no FECH\_FISICO para provar que o ganho não existiu naquele primeiro dia e demonstrar que o ESTQ\_ABERT do dia seguinte estava errado e levou a indicação de uma perda equivocada. São dois dias, duas medições, dois registros todos distintos e que requerem provas distintas dos erros alegados. Portanto, não há que falar em cancelar o ganho de um dia com a perda do dia seguinte, pois, um é independente do outro.

Comenta 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, visto que os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor.

Afirma ser enganoso afirmar que “é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos”, pois, o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 não trata de presunção, mas tem seu percentual deduzido a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis, que são tabeladas 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%.

Sobre os livros físicos que a autuada aponta como prova da lisura de sua escrituração, afirma que não pode a parte invocar como prova em juízo aquela parcela que lhe favorece. *In casu*, não pode apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Assim, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido. Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Esclarece o que pode ser tratado como inconsistências nos arquivos EFD nos termos do art. 247, § 4º do RICMS/12. No caso da autuação, 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).

Ademais, afirma que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer erro. Frisa que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da autuada deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II, do CPC. Mais ainda, a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega.

Aduz que a autuada alega que os demonstrativos anexos ao auto de infração estão errados e “para melhor aclarar os fatos” ela exemplifica alguns desses supostos erros. Por exemplo, nos dias 31/07/2016, 03/01/2017, 16/01/2017 etc, a autuada alega que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu LMC continha as informações corretas, porque ela o havia retificado, não

fazendo o mesmo com a EFD.

Contudo, aduz que 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 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.

Reafirma que não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo empresário. Daí, não ter sido necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD. 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.

Sobre a falta do registro das notas fiscais de entradas objeto da autuação e o pedido de cancelamento ou redução da multa aplicada, com base no § 7º, do art. 42 da Lei 7.014/96, esclarece que essa norma foi revogada pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.

Sobre as notas alegadamente escrituradas e incluídas por erro levantamento fiscal, explica que a obrigação de registrar as notas fiscais de Entradas, por óbvio, inclui a obrigação de as escriturar corretamente. O propósito da escrita do empresário é apresentar de forma resumida toda a sua documentação empresarial. Não pode a fiscalização quando faz uma revisão ter que, primeiramente, refazer a escrita do empresário. Esclarece sobre os itens que compõem as notas fiscais eletrônicas. Isso dito, aduz que a autuada apresenta em sua defesa um rol de notas fiscais que afirma terem sido registradas. Explica que não foi isso que aconteceu: apesar de terem o mesmo número, as notas possuem chaves diferentes.

Exemplifica, dentre outras, a que a autuada se refere, a nota de número 63198 está registrada na EFD com chave 29180414125832000149650020000631989000766353, diferente da nota que foi incluída na autuação, 29180402805889001009550010000631981991216400. O mesmo aconteceu com as outras notas fiscais que a autuada indica como registradas.

Somado a isto, na prática, sem a chave correta, ao examinar a EFD, não é possível identificar o documento. E mesmo tendo a autada informado o erro em sua defesa, não seria possível consultar na *internet* uma nota fiscal eletrônica, somente com o seu número, sem a sua chave correta. O registro fica assim, imprestável ao fim a que se destina e deve ser considerado não feito.

A respeito do registro de notas fiscais no LMC e não na EFD, a autuada alega que foram escrituradas no seu LMC as notas fiscais de números e datas de emissão: 143818, de 05/06/2017; 63198, de 02/04/2018; 186342, de 08/09/2018; 187232, de 15/09/2018; 189548, de 04/10/2018; 118731, de 19/03/2019; e 164310, de 25/11/2019. Informa ter refeito a busca e nenhuma delas está escriturada nos arquivos da EFD. Isto posto, não foi elidida a infração pela falta de registro das notas fiscais de entrada. As notas fiscais que a autuada aponta como escrituradas, na verdade não estão na sua EFD.

Por fim, rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pela autuada, ratifica integralmente a autuação.

Na assentada de julgamento do dia 28.07.2021, por vídeo conferência, o patrono do Autuado arguiu a necessidade de uma diligência, a fim de que recebesse os demonstrativos analíticos que dão

suporte a autuação, considerando que haveriam documentos fiscais que não constavam do seu LMC enviado na sua EFD e como só havia recebido demonstrativo sintético, seu direito de defesa foi cerceado, ao não poder apontar objetivamente tais inconsistências.

Assim, após discussão sobre a matéria, em busca da verdade material, primado que regula os julgamentos deste CONSEF, esta 3<sup>a</sup> JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência à SAT/COPEC, fl. 94, a fim de que fossem tomadas as seguintes providências, pelo Autuante:

Intimasse o Autuado e fornecesse todos os demonstrativos analíticos, que dão suporte ao Auto de Infração, contra recibo, concedendo prazo de 60 (sessenta) dias, (Reabertura do prazo de defesa) para que se manifestasse, querendo. Caso o Autuado se manifestasse, o Autuante deveria prestar nova informação fiscal.

A diligência foi cumprida fls.97/98 e o Autuado voltou a se manifestar fls.100/105. Afirma que, devidamente qualificado, vem, através de seu defensor, apresentar petição de cumprimento de diligência. Em tópicos, para facilitar a compreensão, irá se manifestar, atendendo a diligência.

Diz que desde o início das autuações, pela SEFAZ/BA, com base na modificação que fez inserir no art. 10 da portaria 445/98, o parágrafo único, diversos questionamentos jurídicos foram apresentados, em defesas administrativas.

Ocorre que, não logrando êxito, a questão foi judicializada e o Juízo da 4a Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador, nos autos do processo de nº 8057416-34.2021.8.05.0001, reconheceu, no dia 16 de novembro de 2021, a ilegalidade da fiscalização com base na alteração da Portaria. Reproduz conclusão da peça mencionada.

Salienta que já há, então, decisão judicial corroborando com a tese defensiva da ilegalidade da fiscalização com base na Portaria 445 de 1998, razão pela qual, pede tal declaração, com arquivamento do auto de infração.

Observa que as discrepâncias com postos sobre ganhos, somente ocorreram em virtude desse novo método de fiscalização, com apuração diária. Se analisar o mês fechado ou até mesmo todo o período, conforme Planilhas anexadas, se constatará que não houve ganho de combustível, pois nos dias em que há suposto ganho, há perda equivalente, a indicar equívoco na medição e/ou preenchimento das informações.

Comenta que caso o entendimento não seja pelo acatamento do julgado da 4<sup>a</sup> Vara da Fazenda Pública, o que não espera, que se suspenda o julgamento e apreciação deste PAF, enquanto não há a apreciação da sentença, em reexame necessário, pelo Tribunal de Justiça.

Afirma que tendo em vista a utilização da nula modificação na portaria 445 de 1998, o Autuante, ao proceder com a fiscalização se deteve, somente, em uma única informação contida na EFD: eventual ganho ao final do dia, no tanque de armazenamento de combustível. Ocorre que, analisando a documentação que embasou a lavratura, percebe que o Autuante tinha em sua posse todas as informações para constatar que não houve omissão de entrada.

Em um primeiro momento, nota que o Autuante deixou de analisar os dias em que houve falta equivalente ao suposto ganho, informação que consta na planilha. Aduz que a falta, como aqui já dito, demonstra que houve erro na medição no dia anterior, pois nenhum comércio revendedor perderá, diariamente, vultosa quantidade de combustível.

Assevera que a suposta infração somente existe pela nula modificação da portaria, que trouxe inovador fato gerador, com claro prejuízo ao contribuinte. Lado outro, diz que a EFD deu ao Fiscal todas as informações de aquisições e vendas de combustíveis, onde, analisando esses dados, seria possível observar que o posto vendeu menos do que comprou. Na impugnação tal informação já havia constado.

Registra as quantidades comercializadas durante o período da fiscalização para todos os combustíveis, com as respectivas aquisições, afirmando que todas foram com notas fiscais

juntadas. Discrimina o total de todos os produtos autuados, concluindo sempre com um resultado num estoque total do combustível durante o período, superior ao comercializado.

Invoca decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, que 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.

Diz que emerge da inicial e das notas fiscais em cotejo com o auto de infração, que ocorreu falta de pagamento de ICMS em virtude de o contribuinte ter vendido mais combustível do que adquiriu, o que leva a crer que a Apelante comprou o combustível sem a respectiva nota fiscal. O que se nota, é que a fiscalização foi realizada com base em ínfima parte da informação da EFD, não tendo o fiscal analisado os outros dados, capazes de afastar, com toda a certeza, o cometimento da gravosa infração imputada.

Caso se supere a nulidade já reconhecida por sentença judicial, o que não espera, entende ser necessário que o Fiscal faça uma análise de todos os pontos, inclusive entradas e saídas de mercadorias, para constatar que, efetivamente, não houve nenhuma omissão de entrada.

Destaca que, somente com o envio da documentação, teve ciência de que o Fiscal tinha acesso a todas as informações, porém, como dito, concentrou-se exclusivamente em analisar os supostos ganhos diários, sem perquirir a verdade real, ou seja, sem apurar se esses ganhos eram reais ou fruto de equívocos de preenchimento de LMC (medições, erros de digitação).

Informa que os supostos ganhos são meras ficções, na medida em que o posto comprova ter adquirido combustível em maior quantidade do que as suas vendas. Assim, diante da sentença proferida, entende que a nulidade do auto de infração, baseada em modificação nula da portaria 445/98, é medida que se impõe, com o arquivamento.

No mérito, em face do princípio da causalidade, requer que a fiscalização leve em consideração todos os elementos contidos na EFD, inclusive as aquisições e as vendas do posto, além das perdas e dos ganhos sucessivos, comprovando inexistir omissão de entrada.

Lado outro, e não menos importante, afirma que diversos erros de preenchimento do LMC foram corrigidos antes da ação fiscal, porém não houve o envio da retificadora, razão pela qual requer autorização para apresentar laudo pericial comprovando que os livros físicos foram escriturados antes da ação fiscal, servindo eles como prova da escrita.

O Autuante presta nova informação fiscal fls.116/117. Afirma que para esclarecer todos os pontos contestados pela autuada, acerca dos procedimentos seguidos na fiscalização e na lavratura do auto de infração, vem produzir informação fiscal rebatendo todos os pontos contestados pela impugnante em sua defesa, redarguindo de forma específica e fundamentada, cada questionamento apresentado – tudo nos termos do artigo 127 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia vigente (RPAF/99).

Aduz que com a introdução do parágrafo único no art. 10 da Port. 445/98 foi possível perceber diversos fatos geradores que aconteciam a cada dia, nos postos revendedores de combustíveis antes invisibilizados. Um ponto técnico importante que deve ser considerado na realização de um levantamento quantitativo de mercadorias é que o intervalo entre o levantamento do estoque inicial e do estoque final não deve ser superior ao período de rotação dos estoques pela empresa. Se assim não for, nesse intervalo, mercadorias podem ser adquiridas sem notas e totalmente vendidas sem notas, sem que se possa identificar essas operações com o levantamento quantitativo.

Agora, no caso dos postos revendedores de combustíveis (PRC) o estoque de combustíveis é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por serem ineficazes no controle dos estoques do contribuinte auditado. Por isso, seu controle da movimentação dos combustíveis deve ser feito diariamente e

anotados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e para a ANP e nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD para o fisco.

Elabora uma representação gráfica para através de uma figura demonstrar o que ocorre se a empresa movimentar os estoques sem documentação. Mostra que entre os pontos indicados pelas setas, nenhuma infração será detectada com o levantamento quantitativos de estoques.

Então, diz que dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores foi acrescentado o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, que passa a utilizar as informações do registro 1300 da EFD e dar real efetividade aos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis realizados nos postos revendedores. Reproduz o citado dispositivo.

Ressalta que, com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação.

À vista disso, comenta que com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha.

Isso posto, entende que não é de se estranhar que o levantamento anual feito pela impugnante, encontre omissões muito menores, quando as encontra. Ela utilizou um “lente macro” que permite “ver” as inúmeras transações realizadas no dia a dia.

Por fim, diz que após rebater todos os pontos da impugnação, sustenta a total procedência do lançamento.

Cabe registrar, a presença na sessão de julgamento por vídeo conferencia, do Autuante, Auditor Fiscal, Jefferson Martins Carvalho e do patrono da Autuada Dr. Gabriel Amorim Santos Silva – OAB/BA 38.934, que realizaram sustentação oral.

O patrono da Autuada em sustentação oral, arguiu que, como as defesas administrativas de diversos Autos de Infração a respeito deste tema, não terem logrado êxito, a questão foi judicializada e o Juízo da 4a Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador, nos autos do processo de nº 8057416-34.2021.8.05.0001, reconheceu, no dia 16 de novembro de 2021, a ilegalidade da fiscalização com base na alteração da Portaria 445/98. Requeru que fosse suspenso o julgamento e apreciação deste PAF, enquanto não houvesse a apreciação da sentença, em reexame necessário, pelo Tribunal de Justiça.

## VOTO

Preliminarmente, na assentada de julgamento, em sustentação oral, o patrono da autuada informou que, como as defesas administrativas de diversos Autos de Infração a respeito deste tema, não terem logrado êxito, a questão foi judicializada e o Juízo da 4a Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador, nos autos do processo de nº 8057416-34.2021.8.05.0001, reconheceu, no dia 16 de novembro de 2021, a ilegalidade da fiscalização com base na alteração da Portaria 445/98, pedindo assim a declaração de nulidade da autuação, com arquivamento do auto de infração. Se assim não fosse entendido por esta 3<sup>a</sup> JJF, requereu que fossem suspensos o julgamento e a apreciação deste PAF, enquanto não houvesse a apreciação da sentença, em reexame necessário, pelo Tribunal de Justiça.

Este requerimento foi colocado em votação e indeferido por unanimidade, pela 3<sup>a</sup> JJF, até decisão definitiva a ser prolatada pelo Poder Judiciário, visto que, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O defensor arguiu nulidade do lançamento, sob alegação de que a ausência de intimação, antes da lavratura do Auto de Infração, para a apresentação de elementos que pudessem elidir a infração que lhe é imposta, prejudicou o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Não acolho a pretensão defensiva, afastando a nulidade, por ausência de previsão legal, para que se dê ciência ao contribuinte fiscalizado, de possíveis irregularidades apuradas, antes da efetivação do lançamento fiscal. Observo que durante o procedimento fiscal, a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lava o Auto de Infração. Ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não, em constituição de crédito tributário.

Por outro lado, conforme estabelece o art. 121, inciso I do RPAF/BA, no processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado, mediante Auto de Infração. Portanto, inexiste qualquer motivo de nulidade se não foi requerido pelo Autuante algum esclarecimento antes de sua lavratura.

O defensor alegou, que a Autoridade Fazendária utilizou o art. 10, parágrafo único da portaria 445/98, que somente veio ao mundo jurídico, através da portaria 159 de 24/10/2019. Afirmou que a mencionada 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. Disse que para ser considerado válido, deveria constar o enquadramento no parágrafo único, do art. 10, somente para os fatos ocorridos após a sua vigência.

Sobre esta alegação, observo que a Portaria 445/98 regulamenta o alcance dos procedimentos de fiscalização, na metodologia dos levantamentos quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. Entendo que, apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, pois tratando-se de método de apuração ou fiscalização, é aplicável o quanto disposto no art. 144, § 2º do CTN, não havendo qualquer ilegalidade sua aplicação de forma pretérita.

No presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado é a omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário. O fundamento da autuação não é a “presunção”, estampada no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96. Neste caso, a responsabilidade tributária ora discutida, não é fruto de “presunção”, mas enquadra-se corretamente, no art. 10, I, “a”, da Port.445/98.

O defensor alegou também, que há que se reconhecer a nulidade do auto de infração, na medida em que o art. 23, § 6º, II, “b”, da Lei 7.014/96 foi revogado pela lei 14.183/2019, publicado no DOE do dia 13/12/2019. Disse que somente poderia ter havido o enquadramento legal pretendido pelo Autuante, até o dia 12/12/2019, enquanto vigente o dispositivo legal.

Afasto esta alegação considerando que o citado dispositivo legal, não foi revogado, mas sim, alterado. O § 6º, do mencionado dispositivo, trata da “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação”, sofreu alteração e a nova redação, ampliou seu escopo, incluindo as normas expressas nos incisos, estes excluídos, constantes da redação anterior. Assim, a redação do texto foi aperfeiçoada, mantendo o fundamento jurídico anterior correspondente ao mesmo artigo e parágrafo, não causando qualquer prejuízo ao contribuinte a compreensão da formação da “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação”.

Ademais, observo que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que pela descrição dos fatos, ficou evidente a irregularidade apurada na ação fiscal.

O defensor apontou a existência de algum equívoco sistêmico na planilha demonstrativa dos débitos, pois, mesmo a fiscalização tendo sido feita no período 2015-2019, haveria a indicação de alguns dias do ano de 2020 no Auto de Infração.

Sobre esta alegação, observo que há equívoco de interpretação por parte do defensor. Uma análise mais acurada do Auto de Infração, o conduzirá a conclusão de que o lançamento foi realizado tendo como data de ocorrência, o último dia de cada ano fiscalizado, e as respectivas datas de vencimento, o dia 09 do mês subsequente. Assim, para as ocorrências lançadas no dia 31/12/2019, o vencimento, conforme previsto pela legislação de regência, art. 332, inciso I, alínea “a”, ocorrerá, conforme consta corretamente do Auto de infração, no dia 09/01/2020. Portanto, nenhum equívoco cometido pela fiscalização sobre esta questão.

O defensor alegou ainda, que o Auto de Infração veio a ser lavrado em 12/05/2020, revendo LMCs enviado a partir do ano de 2015. Afirmou que a revisão, para fins tributários, somente pode alcançar os fatos geradores dos últimos 5 anos. Assim, afirmou que somente há que se considerar, as datas posteriores a 12/05/2015, tendo em vista o alcance da prescrição dos períodos anteriores.

Sobre esta arguição, vale salientar, que a prescrição é a extinção da pretensão à prestação devida em função de um descumprimento, ou seja é a extinção do direito de exigir em juízo a prestação inadimplida. A decadência, por sua vez, é a perda efetiva de um direito que não foi requerido no prazo legal. (art. 189 CC 2002). Da leitura dos conceitos retomados e dos argumentos defensivos, depreende-se claramente, que o Autuado está a se referir ao instituto da decadência, e não da prescrição.

Sobre a decadência, o entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que “*o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*”, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

Considerando que no levantamento fiscal foi apurado imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

Foi apurado imposto relativo ao exercício de 2015, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2020. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 12/05/2020, e o defensor foi intimado do lançamento, em 19/05/2020, resta evidente, que não se operou a decadência, ficando rejeitado tal pedido.

O defensor alegou, que está sendo exigido que pague 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.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6%

dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas.

É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

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

O defendante destacou ter retificado seu LMC, antes da ação fiscal, porém declarou que não conseguiu alterar esses dados na sua EFD, afirmando juntar à sua defesa, o livro físico da LMC com os ajustes que diz ter realizado, o que cairia por terra as omissões de entradas apontadas pela fiscalização. Solicitou a esta Junta que se realizasse uma revisão fiscal com base nos citados documentos.

Não acolho esta solicitação, considerando que não possui legitimidade a realização de ajustes à EFD, após o início da ação fiscal, exceto para atendimento a intimação nesse sentido, feita pelo fiscal responsável pela fiscalização.

Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, (infração 01) e antecipação tributária, de responsabilidade própria (infração 02), por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

Dessa forma, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, fls. 08 a 31, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

No presente caso, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

O defendante requereu a conversão do feito em diligência, para que o Auditor Fiscal analisasse o caso concreto, com base na sua escrita fiscal e contábil, em confronto com as NF de entradas e o LMC físico que diz ter retificado, e, se for o caso, lavrar novo auto de infração. Pediu também, diligência por estranho ao feito e perícia técnica em seu estabelecimento, que pudesse confirmar que o seu livro de Movimentação de Combustível teria sido retificado antes da ação fiscal.

Sobre os retromencionados pedidos, inclusive de perícia técnica fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, e II, “a” e “b” do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que estes elementos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. Verifico que a

prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de entender a perícia fiscal como desnecessária, em vista de outras provas produzidas neste PAF.

É importante ressaltar que este processo foi pautado para apreciação e na assentada de julgamento do dia 28.07.2021, por vídeo conferência, o patrono do Autuado arguiu a necessidade de uma diligência, a fim de que recebesse os demonstrativos analíticos que dão suporte a autuação, considerando que haveriam documentos fiscais que não constavam do seu LMC enviado na sua EFD e como só havia recebido demonstrativo sintético, seu direito de defesa foi cerceado, ao não poder apontar objetivamente tais inconsistências.

Assim, após discussão sobre a matéria, em busca da verdade material, primado que regula os julgamentos deste CONSEF, esta 3ª JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência à SAT/COPEC, fl. 94, a fim de que o Autuante intimasse o Autuado e fornecesse todos os demonstrativos analíticos, que dão suporte ao Auto de Infração, contra recibo, concedendo prazo de 60 (sessenta) dias, (Reabertura do prazo de defesa) para que se manifestasse, querendo. Caso o Autuado se manifestasse, o Autuante deveria prestar nova informação fiscal.

Intimado via DTE para entrega de uma pasta em *Excel* contendo todos os demonstrativos analíticos e sintéticos que serviram de base para a autuação (fls.97/98).

De posse desses documentos o Autuado se manifestou repetindo suas alegações expostas na impugnação inicial e não trouxe qualquer elemento com o condão de elidir ou modificar a acusação fiscal que lhe foi imputada.

Quanto ao mérito, na infração 01 está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado, a responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, (combustíveis: óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, (Infração 04.07.01).

A infração 02 – (04.07.02) trata da falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art.10 da Portaria 445/98, que para melhor compreensão transcrevo, *in verbis*:

*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:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

*1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art.42, III, “g”).*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo*

*calculada na forma da alínea “a”, do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);*

Assim, a omissão de entrada relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (infração 01 – responsável solidário) e devido por antecipação (infração 02), estão em absoluta conformidade com a legislação de regência.

A defesa sustenta respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Não obstante, não traz à luz deste processo, elementos robustos, com o condão de elidir a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

Saliento que o autuado não apresentou dados que comprovassem a existência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

O defensor apresentou entendimento, de que a constatação de “*omissão de saídas*” pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

O defensor também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade dos tanques. Afirmou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas, equivocadamente lançadas nos LMCs.

Observo que o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, e a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, pois tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros, antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

Nesse caso, o Autuante, corretamente destacou, que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois teria constatado em ação fiscal as irregularidades apontadas nos estoques da empresa, durante anos a fio, sem que fossem tomadas as devidas providências para resolver as “supostas irregularidades” que alegou.

O defensor insistiu, que haveria erros no levantamento fiscal. Apontou exemplos de que em determinado dia, o fiscal apurou ganhos e em outros apurou perdas. Apresentou entendimento que esses ganhos e perdas deveriam se compensar. Disse também, que o seu LMC físico, que sempre se encontrou disponível ao Fisco no posto revendedor, possui registros diferentes daqueles trazidos no demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal.

Sobre estas alegações defensivas, conforme corretamente esclareceu o Autuante, a fiscalização tomou como base seu SPED fiscal, com as informações prestadas pelo próprio contribuinte, em sua EFD, no registro 1300. Esclareceu que, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, e 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 Saídas e são exatamente as indicadas nos

registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas). Ademais, acrescentou que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte, pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também, foi conferida na revisão fiscal, sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD. Portanto, conforme a legislação de regência, é ilegítima o ajuste da EFD ou de seus livros fiscais estando sob ação fiscal, não tendo validade jurídica os livros físicos apresentados.

Vale lembrar, que conforme detalhadamente explicitado pelo Autuante sobre o procedimento fiscal que resultou no Auto de Infração, o controle de estoques dos postos revendedores de combustíveis, é feito diariamente. Isso significa dizer, que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores do dias anteriores e dos dias seguintes.

O autuado argumentou, que admitir a aplicação do parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, uma nova e ilegal espécie de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

Dessa forma, concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a infração 01, é correta a acusação fiscal, e por consequência é procedente também, a infração 02, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa da infração 02, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Neste caso, o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

As infrações 03, 04 e 05, tratam de multa por descumprimento de obrigação acessória, por ter dado entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço, sujeito a tributação, e não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal.

Em relação às aquisições de mercadorias ou serviços, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas a qualquer título, de mercadorias, bens ou serviços tributáveis ou não, e a falta de escrituração constitui irregularidade por descumprimento de obrigação acessória, punível com multa.

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

A falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo

contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a SEFAZ desenvolver procedimentos fiscais, por isso, é aplicada a multa prevista na legislação tributária (Lei 7.014/96), haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Analizando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o deficiente não carreou aos autos, elemento com o condão de elidir a acusação fiscal. Sua alegação que estaria apensando ao PAF notas fiscais de simples remessa ou que acobertaram mercadorias que posteriormente foram devolvidas, carece de provas. Ou seja, o Autuado não aponta quais seriam estes documentos, nem traz a luz deste processo os documentos fiscais para fazer prova do alegado.

A respeito das notas fiscais que apontou como escrituradas em sua EFD, observo que conforme esclarecido na informação fiscal pelo Autuante, o próprio Sistema de Autuação Informatizado utilizado pela SEFAZ, se encarrega de excluir do levantamento fiscal, as notas canceladas, com valor zero, que acoberte mercadorias posteriormente devolvidas ou que possuam como natureza a simples remessa. Sobre o rol de notas alegadamente registradas pela defesa, afirmou que os mencionados documentos, apesar de terem o mesmo número, as notas possuem chaves diferentes. Exemplificou, dentre outras, a que a Autuada se refere, a nota de número 63198 está registrada na EFD com chave 29180414125832000149650020000631989000766353, diferente da nota que foi incluída na autuação, 29180402805889001009550010000631981991216400. O mesmo aconteceu com as outras notas fiscais que a autuada indicou como registradas.

Cabe também salientar, sobre a alegação de que teria registrado os documentos fiscais no livro Razão, e no LMC, além de não restar comprovado, observo que no presente lançamento não se exige imposto, apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória, neste caso se aplica a norma estabelecida pela Súmula nº 07 do CONSEF.

Quanto ao pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada, com fulcro no art. 158 do RPAF/99, e § 7º, do art. 42, da Lei 7.014/96, invocando o princípio da boa-fé, registro que os mencionados dispositivos foram revogados, portanto inexiste previsão legal na legislação de regência vigente, para este Órgão Julgador atender ao mencionado pleito.

Concluo pela subsistência destas infrações, considerando que a lei ao determinar a necessidade de registro na escrita fiscal de toda e qualquer entrada de mercadoria no estabelecimento, a pretensão da legislação é de manter os controles fiscais e do fluxo de mercadorias desde o ingresso, até a saída do estabelecimento. Sendo assim, as Infrações 03, 04 e 05 são subsistentes.

Assim, constato que o deficiente não trouxe aos autos qualquer elemento que provasse suas alegações e estivesse em consonância com os dispositivos citados neste voto, logo, não pode ser acatado o argumento de que as diferenças apontadas seriam fictícias e criadas pela fiscalização.

Por fim, o autuado requer, que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, com a retificação da multa aplicada na infração 02, alterada de ofício de 100% para 60%.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0130/20-6**, lavrado contra **POSTO MARATONA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 47.588,21**, acrescido da multa de 60% sobre R\$ 8.101,25, prevista no inciso II, alínea “d”, e 100% sobre 39.486,96, prevista no inciso III, alínea “d”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$ 7.262,23**, prevista no inciso IX, do art. 42 do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 16 de agosto de 2022.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR