

**A. I. N°** - 206923.0029/20-3  
**AUTUADO** - SANTOS PEDREIRA COM DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.  
**AUTUANTE** - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 31/08/2022

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0147-03/22-VD

**EMENTA:** ICMS 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria sujeita a substituição tributária, recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. Infração mantida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Infração subsistente. Rejeitada as preliminares de nulidade e de decadência. Indeferidos os pedidos de diligência fiscal. Retificada a multa da Infração 02. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/09/2020, exige crédito tributário no valor de R\$ 38.366,65, 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. Exigido o valor de R\$ 32.497,39, 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. Exigido o valor R\$ 5.869,26, acrescido da multa de 100%;

O Autuado impugna o lançamento às fls. 10 a 34v, depois de circunstanciar os fatos apresenta suas razões de Defesa alinhando os argumentos a seguir resumidos

Diz verificar e que o Auto de Infração veio a ser lavrado em 29/09/2020, revendo LMCs enviados 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, por excesso de cautela defensiva, na medida em que se prova, na defesa, que nunca houve aquisição de combustível sem nota fiscal, somente as datas posteriores a 29/09/2015, tendo em vista o alcance da prescrição dos períodos anteriores. Quanto aos períodos anteriores, 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.

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

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

Reafirma que o Auto foi lavrado analisando o período de 2015 a 2019, porém a citado parágrafo único somente veio ao mundo jurídico em 25/10/2019, data de publicação do Diário Oficial do Estado da Bahia.

Por isso diz ser nulo todo o enquadramento legal, com base no parágrafo único do art. 10, para fatos ocorridos anteriormente ao dia 25/10/2019, pois é inviável a retroatividade da norma de direito material.

Observa 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.

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

Observa que o Auditor Fiscal, em 19/05/2020, lavrou o presente auto de infração, trazendo a Infração 02, tendo feito o seguinte enquadramento legal:

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.

Pondera a necessidade de se reconhecer a nulidade do auto de infração, na medida em que o art. 23, § 6º, II, “b”, da Lei 7.014, de 1996 foi revogado pela lei 14.183 de 2019, publicado no DOE do dia 13/12/2019. 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.

Roga, preliminarmente, pela declaração de nulidade da Infração de nº 02, em virtude de enquadramento legal feito após revogação do dispositivo legal.

Diz ser sabido que o Auto de Infração se destina a registrar a ocorrência de infração à legislação tributária estadual, possibilitando a instauração do procedimento administrativo fiscal de cobrança, lançando o crédito fiscal.

Lembra que 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 expresse.

Registra que o princípio da legalidade, como alicerce fundamental da atividade administrativa, assim como orienta o art. 150, da Constituição Federal, é um limite intransponível à atuação do Fisco.

Pondera que a presente autuação é dita proveniente de fiscalização ocorrida no estabelecimento da Impugnante, referente aos exercícios de 2015 a 2019. Não se quer aqui desmerecer a função fiscalizadora dos Agentes Fiscais, mesmo porque estes têm competência de auditar os

contribuintes dos tributos estaduais, de modo a remeter à inscrição em dívida ativa as inequívocas irregularidades encontradas e de promover o lançamento tributário quando pertinente. O que se pretende é que a Autoridade Fazendária a exerça nos estreitos limites legais, sem causar constrangimento ilegal ao contribuinte.

Observa não ser o que ocorre no presente caso, eis que está sendo cobrada para pagar tributo sobre a presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem a perquirição da busca da verdade real. 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 cometeram, eivando àqueles que, como a Impugnante, honram com seus compromissos junto a este Fisco, de todo e qualquer constrangimento.

Lembra que a finalidade do processo administrativo fiscal é a observância e o controle da legalidade dos atos da Administração e dos administrados. É a consagração do princípio da busca da verdade material, de aplicação imediata e obrigatória à Administração Pública. Logo, a Autoridade Tributária, neste caso a Secretaria da Fazenda Estadual, antes de ter promovido o lançamento tributário tem o dever de perquirir a verdade do fato oponível e encontrando-os promover o devido lançamento tributário, balizado sempre na autenticidade dos mesmos.

Observa que a Secretaria da Fazenda Estadual não é infalível. Ao contrário, age através de seus Agentes e que por mais treinados e experientes que sejam não estão livres de recair em equívoco. Entretanto, este lapso não pode prejudicar o contribuinte cumpridor de suas obrigações.

Registra que o RPAF-BA/99, em seu art. 2º, assegura a observância dos princípios norteadores da atividade administrativa. 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.

Relata que no presente caso, ao tomar ciência da autuação fiscal, o contribuinte foi conferir o seu livro físico de movimentações de combustíveis e apurou existir, na maioria das situações, divergências entre os dados que o Auditor Fiscal teve acesso (EFD) e aqueles escriturados nos livros físicos. Apurando todas as datas em que o Auditor Fiscal apontou como dias em que houve suposta entrada de mercadoria sem nota fiscal (sobra de combustíveis), vislumbrou-se divergências com as informações reais, constante nos livros fiscais do contribuinte.

Assim, diz juntar, 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. Eis, então, o primeiro vício que macula a presente autuação. A fiscalização foi feita com base em informações enviadas, porém posteriormente corrigidas, mas não foi enviada a retificadora.

Diz que se depreende 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, inexoravelmente, falta de combustível no tanque.

Frisa que em autuação por suposta 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. Não se vislumbra, nos autos, que a Autoridade Fazendária tenha seguido o entendimento e atentado para a existência de perdas e ganhos.

Informa que em anexo, foram juntados 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-se, 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 pode ser percebido os dias em que houve retificação pretérita e os dias em que as perdas e ganhos, por erros de medição, comprovam a ausência de omissão de entrada.

Para demonstrar a inexistência de infração fiscal, o Posto de Revenda apresenta, a partir de todos os dias que foram apontados como dias em que houve omissão de entrada, o que de fato ocorreu (seja não envio de retificadora ou perdas e sobras consecutivos), às fls. 15 a 23.

Observa que a minuciosa análise de todos os dias apontados pelo Auditor Fiscal indica, claramente, a inexistência da suposta omissão de entrada. Somente o fato de a apuração ter sido feita com base em informações que não coincidem com o livro fiscal físico, pois não houve, realmente, envio da retificadora, já conduz à nulidade do Auto de Infração.

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

Observa que caso tivesse havido a solicitação, a divergência seria rapidamente constatada e haveria comprovação da inexistência de qualquer omissão de entrada.

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

Observa que para o devido trâmite da presente apuração, 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, lhe autorizar o envio do LMC que foi retificado e impresso à época para a EFD, possibilitando nova análise digital pelo Auditor Fiscal. O que se busca é a regularidade do procedimento fiscal, na medida em que ausência de envio da retificadora não configura a infração de omissão de entrada. O contribuinte quer ter o direito de retificar as informações, salientando, novamente, que tudo foi impresso à época e consta em livros físicos.

Assinala que não há como se admitir a existência de auto de infração lavrado com base em informações claramente equivocadas, sendo que as corretas se encontram devidamente escrituradas nos livros físicos do contribuinte.

Sustenta que o auto de infração, então, 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. Somente tal providência irá contemplar a busca pela verdade material, bem como possibilitar o exercício da ampla defesa.

Salienta, porque oportuno, que eventual equívoco na apresentação de informações digitais não conduz, em hipótese alguma, à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal, mormente pela existência de LMC retificado e impresso à época. O reconhecimento da nulidade apontada é baseado na lavratura de autos de infração em decorrência de análise de informações equivocadas e, também, na violação à ampla defesa (art. 18, II, do RPAF-BA/99), por

não ter havido intimação para apresentação e elementos que pudessem elidir a infração imputada.

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

Caso esta junta não acolha o requerimento pretérito, mantendo o Autos de Infração, o que não se espera, se faz necessário comprovar a impossibilidade de acatar a presunção legal utilizada pelo Auditor Fiscal, em virtude do caso concreto.

Diz que no presente caso, já se comprovou que a autuação foi baseada em informações equivocadas. Somente esse fato (lavratura de auto de infração com base em informações inverídicas) já torna nulo o auto de infração, na medida em que se perdeu a segurança na própria existência da infração.

Ressalta que a simples intimação para que o contribuinte apresentasse os LMCs (livros físicos) evitaria a nulidade aqui apontada, porém o Auditor Fiscal não tomou tal providência (Auto de Infração nº 269138.0011/18-5).

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

Reitera que a existência de informações equivocadas não tem o condão de consumir o fato gerador. Há que se apurar se houve, efetivamente, entrada de combustíveis sem a emissão de documento fiscal, que não é o caso dos autos. Para a efetiva busca da verdade, é necessário autorizar o envio do LMC que foi retificado, impresso à época, mas, por equívoco, não enviado para a EFD. Se está, repita-se, autuando o Contribuinte com base em informações que foram retificadas. A ausência do envio da retificadora, mas com a comprovação da efetiva retificação, não pode conduzir à imposição de penalidade.

Destaca que há, ainda, outro fundamento para que se declare a nulidade do Auto de Infração, com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF-BA/99. Com a análise, dia a dia, das supostas omissões de entrada percebe-se que existiram perdas e sobras equivalentes, a descaracterizar a infração. O que se comprova, é que em todos os dias em que se apontou eventual sobra de combustíveis houve, no dia anterior ou no dia subsequente, a falta do produto nos tanques, após a medição física. As divergências encontradas pelo Fiscal e que o levaram a presumir omissões de entrada parecem ser decorrentes de eventuais erros de medição e poderia ter sido constatada se houvesse a perquirição da verdade real dos fatos, conforme orienta o RPAF-BA/99.

Alerta para um fato: nunca haverá identidade entre ganho e perda, pois há que se considerar existência de coeficiente de dilatação e perdas comuns do combustível. No caso concreto, os ganhos e perdas são próximos, a comprovar a existência de erros de medição.

Alega que a documentação aqui acostada, bem como a cópia integral digital dos LMCs 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. E há mais que a documentação aqui anexada revela, comprovando a ausência de omissão de entrada. Junta o relatório de medição de todo o período, com as seguintes indicações de saída de bicos, cuja contagem é automatizada:

Gasolina Comum - 9.100.042,258 litros

Gasolina Aditivada - 8.198.486,247 litros

Etanol – 4.884.509,503 litros

Já as quantidades vendidas, durante o período da fiscalização, conforme relatórios de vendas, são as seguintes:

Gasolina Comum - 9.100.042,26 litros

Gasolina Aditivada - 8.198.486,25 litros

Etanol – 4.884.509,50 litros

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

Gasolina Comum - 9.110.000,00 litros, com estoque inicial de 9.414,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 9.119.414,00 litros, superior ao comercializado;

Gasolina Aditivada - 8.205.000,00 litros, com estoque inicial de 6.460,28 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 8.211.460,28 litros, superior ao comercializado;

Etanol – 4.880.000,00 litros, com estoque inicial de 5.484,43 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 4.885.484,43 litros, superior ao comercializado.

Observa que durante todo o período de fiscalização o relatório de Notas Fiscais de aquisição de combustíveis aponta relação de 53 folhas, com gasto total de R\$ 76.273.893,76 somente na compra dos produtos vendidos aos consumidores, nunca tendo o posto adquirido combustível desacompanhado de Nota Fiscal.

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

Observa 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. No caso dos autos, informa que junta diversos documentos comprovando que vendeu menos do que adquiriu e indaga como poderia, então, haver omissão de entrada. Não há como se presumir a omissão de entrada diante de tal delineado e robusto quadro probatório, com indicação de notas fiscais de aquisição, quantidades e relatório de comercialização.

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

Registra que caso a Autoridade Fazendária, diante da EFD, pedisse informações ao Contribuinte, seria desnecessária a lavratura do auto de infração, pois o posto possui todos os relatórios aptos a comprovar que nunca adquiriu combustível sem o respectivo documento fiscal.

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

Informa 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.

Observa é que a SEFAZ/BA, preferiu não extrair todas as informações constantes no LMC, atentando, somente, para eventual sobra, sem perquirir eventuais perdas. Outrossim, o próprio LMC também indica a quantidade de combustível adquirido no período e a quantidade vendida. Porque não, com base no mesmo LMC, se apurou quanto se comprou e quanto se vendeu, para ter a certeza da inexistência da omissão de entrada?

Afirma que foram falhas humanas no preenchimento do LMC, aqui totalmente justificadas, que conduziram à autuação.

Observa que o quadro delineado e provado conduz à insegurança da existência da infração capitulada pelo Auditor Fiscal, a ensejar a nulidade do auto de infração, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF-BA/99. Nesse sentido colaciona-se trecho de acórdão em situação similar, JJF Nº 0160-02/19, JJF Nº 0186-02/19 e JJF Nº 0159-02/19.

Afirma que as perdas e sobras sucessivas podem bem ser observadas nos relatórios de medição aqui anexados, que indicam as sobras e as perdas diárias, ressaltando que nunca houve saída de bomba em valor superior ao efetivamente adquirido e constante dos relatórios de entrada.

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

Observa que o Processo Administrativo Fiscal é disciplinado pelo RPAF-BA/99, o qual no seu art. 2º determina que este deva ser regido, dentre outros, pelos princípios da legalidade e da busca da verdade material.

Registra que as infrações capituladas no indigitado Auto deverão ser rechaçadas vez que violam esses princípios, consoante se provará. De acordo com o aqui combatido auto, as infrações capituladas seriam decorrentes de equívocos existentes na escrita fiscal da empresa, ocasionando o suposto cometimento de infrações à legislação tributária por infringência a obrigações principais e acessórias previstas no RICMS-BA/12. Referidos equívocos contábeis teriam sido “capturados” pelo Preposto Fiscal, a ponto de serem suficientes para que a fiscalização desconsiderasse a escrita fiscal do autuado para os fins de aplicar o cometimento das infrações constantes no indigitado Auto de Infração, imputando débito de valor astronômico.

Assevera nunca ter praticado qualquer ato que violasse a legislação tributária estadual, afirmando veementemente a inocorrência das infrações apontadas pelo ilustre auditor.

Afirma que sua escrita fiscal é meio e prova para atestar o cumprimento das obrigações principais e acessórias a que está obrigada, estando presente nesta a comprovação do não cometimento das infrações apontadas.

Observa que, o Autuante 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-se por presumi-la. Assim, com a ausência de intimação para a apresentação pelo contribuinte de elementos que pudessem elidir a infração que lhe é imposta, resta prejudicado o exercício da ampla defesa e do contraditório, pois ausente de elementos necessários para elidir a pretensão punitiva.

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

Ressalta que, ao lavrar o auto de infração a autoridade administrativa deve apontar de forma clara e precisa a irregularidade que pretende imputar ao contribuinte, incumbindo-lhe o dever de provar a real ocorrência dos fatos tipificados como infrações à legislação tributária.

Registra que esse dever decorre do princípio inafastável da legalidade de acordo com o qual o fato tipificado como infração deverá estar expressamente previsto em lei anterior que assim o descreva.

Diz ser indubitoso, nesse ponto, caber ao do fisco o ônus da prova, haja vista que, ao lavrar o auto de infração este acusa o contribuinte de ter infringido determinada disposição legal, devendo, portanto, provar o alegado. Nesse diapasão, a análise do arquivo magnético isoladamente não constitui elemento suficiente para provar o cometimento das infrações que o ilustre auditor imputa ao contribuinte, de modo a desconsiderar informações constantes de forma cristalina em sua escrita fiscal.

Pondera que, 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.

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

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

Frisa ser equivocada a autuação ao enquadrar as alegadas infrações no art. 212, incisos e parágrafos do RICMS-BA/12 o qual disciplina a escrituração dos livros Fiscais, incluindo-se o Livro de Entrada e o livro de Movimentação de Combustíveis - LMC.

Diz que procede regularmente a sua escrituração, como de fato se verifica pela simples análise dos livros (que seguem, em mídia digital, em sua integralidade), diga-se de passagem, sequer solicitados pelo ilustre Auditor Fiscal durante a sua fiscalização, restando, por conseguinte, descabida e flagrantemente improcedente a autuação aqui combatida. Nesse ponto, a toda evidência, resta improcedente a aplicação das penalidades imputadas.

Alega não existir nos elementos apresentados pela fiscalização qualquer prova da utilização ou entrada de bens no estabelecimento do autuado 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.

Frisa que por determinação expressa do art. 112, do CTN a legislação tributária que comine infrações se interpreta de maneira favorável ao acusado. E, corroborando, o RPAF-BA/99 em seu art. 18, macula de nulidade o lançamento no qual não seja possível se determinar com segurança a infração ou o infrator

Do exposto e diante da ausência de provas do cometimento das infrações imputadas pela fiscalização, diz ser flagrante a improcedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração.

#### DO DIREITO

a) Infração 01 - se refere à suposta a “falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.”

Observa que o Autuante, na “Descrição dos Fatos” do indigitado Auto de Infração, sinaliza que a Infração aqui impugnada é proveniente da “verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”.



Afirma que um simples o levantamento quantitativo do estoque ou a verificação das Notas Fiscais de Entrada demonstraria que não há falhas no estoque da Impugnante, pelo contrário, este se encontra devidamente escriturado.

Diz que, nesse ponto, foi trazido o relatório de entrada, a numeração e indicação das notas fiscais de aquisição e os relatórios de vendas, comprovando que nunca saiu dos bicos mais combustível do que o legalmente adquirido. Ocorre que, em verdade, tal autuação é proveniente da suposta existência de divergências constantes no registro magnético encaminhado à SEFAZ e o quanto escriturado nos livros fiscais. Esta autuação poderia ter sido evitada se a verificação do Sistema de Dados da SEFAZ fosse realizada conjuntamente com uma análise perfunctória dos livros fiscais, caso tivesse sido oportunizado a apresentação destes à fiscalização.

Observa que tal atitude encontra dissociada dos princípios norteadores do Processo Administrativo Fiscal, expressamente contidos no art. 2º, do RPAF-BA/99.

Lembra que os contribuintes obrigados à Escrituração Fiscal Digital - EFD, instituído pelo Convênio 143/06, encontram-se obrigados 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.

Alega que apresentou as informações contábeis através do EFD e, por entender existirem indícios de equívocos quanto ao estoque das mercadorias, o auditor fiscal lavrou a presente peça punitiva, sem, sequer, verificar os livros fiscais da empresa, elementos de prova na ação fiscal.

Revela que, instaurado o procedimento fiscalizatório, sequer fora instada a apresentar os livros fiscais ao Fiscal Autuante. Caso tivesse sido intimado, teria sido identificado pela autoridade fazendária a exatidão destes, inclusive em harmonia com o estoque das mercadorias e a inexistência de qualquer omissão de entrada. Não se quer aqui desmerecer a fiscalização procedida, entretanto, se fosse realizada em conformidade com o princípio da busca da verdade material, verificar-se-ia que as omissões apresentadas não ocorreram. Não se pode permitir que as informações fiscais sejam desconsideradas pela fiscalização, sendo que são esses os meios hábeis a comprovar o cumprimento das obrigações tributárias.

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

Destaca que também neste sentido é o Acórdão proferido pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, cuja ementa reproduz, fl. 31. Para melhor elucidação, afirma que comprovará a inocorrência de infração à legislação tributária, notadamente ao que tange a omissões de entrada, demonstrando de forma irrefutável o seu não cometimento.

Afirma que, à época da impressão dos livros e, portanto, antes do procedimento fiscalizatório instaurado, promoveu a retificação dos arquivos magnéticos fornecidos inicialmente. Para comprovação do quanto aqui disposto, a Impugnante apresenta cópia, em via magnética, de todos os LMCs. Junta, ainda, todos os dias apontados pelo Fiscal, com os respectivos dias anteriores e subsequentes, demonstrando a existência de ganhos e perdas sucessivos. Apesar de o Autuante não ter sequer oportunizado a apresentação de documentos e informações, o ora Impugnante apresenta nesta oportunidade os documentos de sua escrita que elidem, de forma irrefutável, a infração que lhe é imposta.

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

Pondera não pretender 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 ilustre auditor, dentro da função orientadora que está adstrito, considerar a inexistência de danos ao Erário e não promover ao lançamento. O que se informa (e comprova) é que os livros fiscais foram impressos à época e contém informações corretas, acerca do quanto apurado. Ocorre que, corrigida a falha, deveria o Autuante, antes da lavratura da peça punitiva, realizar uma revisão fiscal no seu estabelecimento para que, em respeito à busca da verdade material, tivesse realmente configurado a ocorrência ou não da infração, eximindo as dúvidas que, porventura houvesse.

Observa que para elidir a pretensão punitiva, formulou demonstrativo comparativo das irregularidades apontadas pelo Autuante, demonstrando as inconsistências constantes do levantamento realizado.

Afirma que as ditas omissões apontadas não encontram respaldo quando confrontadas com a escrita contábil da empresa, sofrendo estas de inúmeras incorreções.

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

Em relação às infrações em que há a imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória do indigitado Auto de Infração, requer expressamente a Impugnante 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.

Pondera que 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.

Diz ser, indiscutível que a situação lhe garante o direito de ver a penalidade ora aplicada atenuada, inclusive com possibilidade de relevar a multa. Pois, certamente, atende a todos os requisitos exigidos para que a penalidade seja atenuada com a desconsideração da multa aplicada. Se isto não ocorrer, as multas ora aplicadas passam a apresentar valores nitidamente confiscatórios, uma vez que deixa de existir a justificativa para imposição de multa com caráter eminentemente punitivo. Afinal, concessão da atenuante decorre do reconhecimento de um equívoco cometido que em nada prejudica o erário.

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

Afirma que resta equivocado o levantamento fiscal procedido, em razão de ter o Autuante desconsiderado a verdade material dos fatos.

Requer uma revisão fiscal para que sejam revistos os dados em confrontação documental, com realização de perícia no local do estabelecimento da Autuado, sob pena de nulidade, consoante previsão do art.145, RPAF-BA/99.

Afirma que a presente Impugnação evidencia de forma cristalina os motivos que justificam a realização da refiscalização no estabelecimento do contribuinte. Entretanto, a fim de elucidar o nobre julgador os elencaremos aqui.

Destaca que as infrações cometidas foram auferidas sem que o Autuante analisasse de forma perfunctória a contabilidade da empresa. Foram desconsideradas as informações constantes nos livros fiscais, indispensáveis para a obtenção da verdade material, limitando-se a imputar o cometimento das supostas infrações de forma arbitrária, dificultando e muito o direito a uma ampla defesa. Isso por si só já demandaria a realização de uma refiscalização, capaz de confrontar os valores arbitrados pela fiscalização com os constantes na contabilidade da empresa. Mas não é só. Haveria, também, esta refiscalização de responder todas as questões que elenca à fl. 33v

Requer uma revisão fiscal nos termos que foram requeridos anteriormente em sede de Impugnação, para que sejam revistos os dados em confrontação documental, com realização de perícia no local do estabelecimento do Autuado, por fiscal estranho ao feito, nos moldes previstos no inciso II, do art. 148, do RPAF-BA/99.

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

Preliminarmente, requer a que o Fisco Estadual se digne em cancelar o presente Auto de Infração, infrutífero na geração de direitos, determinando seu consequente arquivamento, haja vista a nulidade do Auto de Infração, por ser notória a 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, considerando os 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, tampouco do auto de infração.

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

No mérito, afirma restar fartamente demonstrada a inconsistência do auto de infração impugnado, lavrado em desarmonia com o direito pátrio, em violenta afronta ao princípio da legalidade norteador dos atos da administração pública, fruto, portanto, de uma série de equívocos e omissões do fiscal autuante, é a presente para requerer sejam acolhidas as razões expostas para os fins de julgá-lo totalmente improcedente, em relação às Infrações 01 e 02, pois não houve omissão de entrada, pois, além de diversos dias do LMC terem sido retificados, comprovou o contribuinte a existência de inúmeros erros de medição, com ganhos e perdas sucessivos.

Afirma que comprovou o contribuinte que o volume de combustível que foi vendido equivale à medição de entrada, devidamente justificada pelas Notas Fiscais.

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

Por fim, caso os julgadores não se convençam da total improcedência do indigitado Auto de Infração, requer a realização de Revisão Fiscal, por fiscal estranho ao feito, com o fito de se apurar com exatidão e clareza o cometimento das supostas infrações levantadas pelo Autuante, intimando-se o assistente técnico do contribuinte para acompanhar o procedimento.

Requer, 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. 41 a 86, nos termos que se seguem.

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

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

#### A ampla defesa na fase contenciosa.

Destaca que para poder exercer seu direito de informação, o Autuado deve ter acesso integral a todos os elementos do processo. Contudo, o Autuado alega que o seu direito de informação não pode ser plenamente exercido “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”. Alega, por isso, que a sua ampla defesa foi cerceada.

Afirma não ser verdade: A autuação foi integralmente baseada no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), a que o autuado tem total acesso; e os anexos ao auto de infração são um resumo dos fatos por economia, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Sustenta que não deve prosperar o argumento do autuado alegando 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”. Na sua interpretação do texto da lei, o Autuado confunde “revogação”, extinguindo a norma, o que não houve, com a sua “alteração”. Na verdade, na redação do art. 23, da Lei 7.014/96 alterou-se o seu o texto, mas se manteve o seu espírito.

Revela 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.

Pondera que, talvez fosse mais correto indicar o enquadramento legal apenas como “art. 23, § 6º, da Lei 7.014/96”, ou, de forma mais didática, como “art. 23, § 6º, II, ‘b’, até 13/12/19, e art. 23, § 6º após 13/12/19, ambos da Lei 7.014/96”. Mas, no auto de infração, essa pequena questão material não trouxe qualquer prejuízo ao Autuado, 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 e ao cabo, não há nulidade sem danos.

#### Os princípios da legalidade e da verdade material.

Cita que acordo com o magistério de José dos Santos Carvalho Filho, “toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei”, isso em obediência ao princípio da legalidade insculpido no *caput* do art. 37, da Constituição Federal. No Direito Tributário, esse princípio tem como consequência o dever de o fisco provar a ocorrência do fato gerador, sob pena de nulidade da autuação.

Destaca que no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do

imposto. Essa avaliação é sempre dentro de um sistema de referência, pois “a determinação do que seja verdadeiro dá-se mediante o emprego das regras impostas pelo sistema dentro do qual se insere a proposição cuja veracidade se examina”, conforme ensina Fernanda Del Padre Tomé (“A prova no direito tributário”, 3ª ed.).

Destaca que o Autuado se queixa de que:

- (i) “Está sendo cobrada para pagar tributo sobre presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem perquirição da busca da verdade real;”
- (ii) “Não pode o agente fazendário presumir o cometimento de infrações baseado tão-somente em informações constantes no arquivo magnético em detrimento da escrita fiscal da Impugnante;”
- (iii) Há “ausência de provas do cometimento das infrações imputadas pela fiscalização, flagrante a improcedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração”;
- (iv) “Inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do auto de infração, que não correspondem aos registros do LMC” físico.

Sustenta não ter fundamento a censura da autuada, pois, a EFD faz prova contra a autuada (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Diz ser claro que isso não quer dizer que o Autuado não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, *in fine*, do CPC). 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 (art. 373, II, do CPC); isto é, compete à autuada o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Resume enumerando:

- (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) Pela 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.).

Observa 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, dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, cujo teor reproduz.

Ressalta que, até a publicação da Portaria nº 159/19, a SEFAZ restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário (LRI).

Registra que o parágrafo único, do art. 10, da Port. 445/98, alterou 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. Afirma que se deve observar que o art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional

Menciona 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, concluímos que 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.

Revela 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).

Assinala que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação:

- (i) Premissa maior associada a resultados conhecidos: Todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor;
- (ii) Premissa menor: Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico;
- (iii) Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

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

Arremata assinalando 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.

Menciona que essencialmente estudados pelas Ciências Contábeis, os estoques referem-se às mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico. E, hoje, diferentemente da Era Mercantilista, quando “bastava o levantamento dos estoques em termos físicos”, a análise e classificação dos estoques são muito mais complexas.

Frisa que diante dessa complexidade, a Portaria nº 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerandos, ela foi publicada para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”. Isso posto, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

Observa que um desses conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis é o inventário. Como ensina José Carlos Marion, “inventário, no sentido restrito, refere-se ao processo de verificação

das existências dos estoques; portanto, faz parte do Controle de Estoque. Dessa forma, a verificação e a contagem física do bem, *in loco*, caracterizam o inventário”.

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.

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

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

Revela que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com frequências diferentes. Por exemplo, no caso das empresas mercantis, por obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa (art. 225, *caput*, do RICMS-BA/12, levantado ao fim de cada período de apuração (art. 276, *caput*, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto Federal nº 9.580/18), o que, no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, deve ser feito trimestralmente ou anualmente, e, no caso da pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, no término do ano-calendário.

Informa que 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.

Observa que, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, nº 26/92, 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 9/08 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos:

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

Explica 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.

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

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

Destaca que na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis, cujos campos enumera.

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

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

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

Frisa que o Autuado afirma que a norma ABNT NBR 13787:2013 mostra que os ganhos e perdas volumétricos dos combustíveis nos postos revendedores só podem ser considerados conjuntamente.

Assinala que de fato, situações semelhantes podem ter propósitos e consequências bastante distintas. Senão vejamos, a norma ABNT NBR 13787:2013 “estabelece o procedimento de controle de estoque e movimentação de combustíveis do sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC), fornecendo subsídios para avaliação de variação de volumes” (disponível em <https://www.abntcatalogo.com.br/norma.aspx?ID=306697>). Ela é apenas uma dentre dezenas de normas produzidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) que afetam as operações dos postos revendedores de combustíveis.

Revela que a ABNT não fiscaliza a obediência às suas normas, esse papel, normalmente é feito pelo Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (INMETRO). No caso dos sistemas de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC), o INMETRO regulou o assunto com a Port. 259/08 dada “a importância de assegurar a estanqueidade do Sistema de Armazenamento Subterrâneo de Combustível em postos revendedores e de abastecimento de combustíveis líquidos”.

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

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

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

- a) revisar o preenchimento correto do formulário (documento de registro diário);



- b) verificar imperfeições na régua;
- c) verificar a necessidade de calibração do medidor automático do tanque (ATG);
- d) verificar a necessidade de construção de uma nova tabela volumétrica do tanque;
- e) verificar a necessidade de manutenção da unidade abastecedora;
- f) realizar o ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT NBR 13784.

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

- a) conferir as informações de recebimento e venda de produto;
- b) verificar se houve derrame de produto no abastecimento ou descarga;
- c) verificar se há produto nas câmaras de contenção.

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

- a) paralização das unidades abastecedoras interligadas ao tanque/compartimento;
- b) realização de ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT 13784.

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

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

Ressalta que, conforme o exposto acima, as condições impostas pelo INMETRO são bastante rigorosas, exigindo que a cada dia se verifique o percentual de variação acumulada de estoque dos três dias anteriores, que esse seja inferior a 0,3%, e, se não o for, que se reexamine os dados, e, em última análise, que haja a “realização de ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT NBR 13784”. Por isso, ao contrário do que a autuada pretendeu, fica ainda mais clara a correção do procedimento de fiscalização, dado que, estando o sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis da autuada em perfeitas condições, como de fato está, a qualidade das medições da movimentação dos volumes empregadas nos cálculos dos valores devidos é bem garantida pelas normas metrológicas.

Registra que até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10, da Port. 445/98, cujo teor transcreve.

Observa que a SEFAZ aponta para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte. Considerando-se que o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte diariamente e utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, a Administração Tributária resolveu estabelecer o entendimento de que, acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, com suas características climáticas próprias, é

possível concluir com segurança que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido, necessariamente, entradas omitidas.

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

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

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

Afirma que se criou uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (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).

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

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

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

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

Afirma 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.

Conclui afirmando restar evidente que:

- a. A inclusão do parágrafo único do art. 10, da Port. 445/98 pela Port. 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria autuada e anotados na sua EFD. Portanto, hoje, não é mais correto dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”. Também, é errado afirmar que foi empregado “método não contemplado pela Portaria 445/98”, ou que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”;
- b. Por ser norma procedimental, as alterações feitas pela Port. 159/19 na Port. 445/98 retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN. Sendo assim, é equivocado dizer que a “Port. 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação”;
- c. Recente decisão do STJ (REsp nº 1.833.748) deixa claro que é correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis e que é responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade;
- d. Além do limite de 1,8387% imposto pela Sefaz Bahia, limite esse bastante conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas. Daí, é errado afirmar que a “fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais”, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são o registro das omissões de entradas levantadas pelo próprio empresário. Também, é falacioso afirmar que “não se pode dizer que as operações não foram escrituradas”, pois, o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões;
- e. É enganoso afirmar que “é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos”, pois, o parágrafo único ao art. 10, da 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%. A autuada pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos e, certamente, constatará que o limite trazido pela SEFAZ-BA a cobre com larga folga;
- f. A norma ABNT NBR 13787/2013 apesar de regular uma situação semelhante à Port. DNC 26/92, tem propósitos e consequências bastante distintas. Como consequência, não faz sentido fazer a análise da movimentação dos combustíveis nos postos revendedores agrupando-se dias ou meses na análise. Essa metodologia é adequada para uma análise metrológica do SASC, que atestando as suas perfeitas condições, garante a validade das informações levantadas pelo posto e anotadas no registro 1300.

Com relação aos erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD e a checagem de possíveis erros no controle de estoques registrados na EFD, enumera os erros tendem a ocorrer no controle do estoque dos postos revendedores de combustível.

Observa que Port. DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar vagamente que houve um erro para afastar a utilização pelo fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%. Ademais, a margem da SEFAZ é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Destaca que além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo erro deve ser feita 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.

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

Por fim, salienta que:

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

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

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

Conclui frisando restar evidente que:

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

das dos dias anteriores e subsequentes;

- c. Não tem fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques independente;
- d. É um erro grosseiro proclamar que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor;
- e. Os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexadas ao auto de infração, portanto, não há que se falar que houve “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”. Apenas, por economicidade não anexamos todos os campos do registro 1300 uma vez que o Autuado já os tem.

Afirma, com respaldo no CPC, que escrituração, então, equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, pois, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido. Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Revela que essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário - art. 373, II, do CPC.

Sustenta que, não pode a parte invocar como prova em juízo aquela parcela que lhe favorece, salvo quando se referem a partidas distintas ou fatos diversos e sem conexão.

Observa que no presente caso, por exemplo, não pode o autuado apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

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

Lembra que o art. 247, § 4º, do RICMS-BA/12, hoje revogado, mas que teve efeito de 27/11/15 a 31/10/19, ditava que o contribuinte teria “o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”. Mas, indaga quais são essas inconsistências.

Registra que uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. Por exemplo, seria inconsistente informar o ano de nascimento de alguém como 1920 e a sua idade como sendo de 50 anos. Nesse caso, seria necessário pedir esclarecimentos acerca de qual das duas informações estaria correta, a primeira ou a segunda?

Revela que, no caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Acrescenta esclarecendo 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 inconsistência.

Registra que a Instrução Normativa nº 55/14, veio orientar “a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014/96”.

Menciona que à primeira vista, pode parecer que essa norma atinge todas as fiscalizações com arquivos eletrônicos, mas a sua leitura revela que ela se dirige exclusivamente à utilização de arquivos no formato do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA, sem tratar em momento algum dos arquivos EFD.

Cita como exemplo, que ela faz referência aos registros “50” e “74” presentes no SINTEGRA, mas não na EFD. Também, ela trata especificamente das infrações dos incisos “i” e “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei 7.014/96, mas não daquela prevista na alínea “i”, do mesmo inciso e do mesmo artigo dessa lei, relativa à “EFD”.

Registra que, não há que se falar na aplicação dessa instrução normativa à fiscalização efetuada apenas com os dados da EFD. E, por isso, não “determina que o fisco deve intimar previamente o contribuinte para prestar esclarecimentos ou sanar eventuais irregularidades/omissões de seus arquivos que estejam visíveis a olho nu”, como acredita a autuada.

Registra 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.

Lembra que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega.

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

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

Revela que o Autuado alega que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) continha as informações corretas, contudo, por si, esse argumento não é válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

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

Observa que o levantamento das omissões de entradas nos termos do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 é feito com base nos valores anotados no registro 1300, da EFD apresentada mensalmente. Por óbvio, a falta da apresentação do registro 1300 na EFD inviabiliza o exame dos ganhos volumétricos dos combustíveis movimentados e prejudica a fiscalização dos meses em que isso ocorre. Mas, se não é possível realizar a fiscalização, nada impede de efetuar a auditoria dos meses efetivamente entregues.

Observa que a ausência do registro 1300 não revela necessariamente erro na EFD, haja vista que este só deve ser informado se houver movimentação de combustíveis no posto revendedor. Se ele não for informado, pode-se concluir que não houve movimentação no posto (por exemplo, como no caso de uma reforma nas instalações).

Frisa que, ninguém pode alegar a própria torpeza em seu benefício – “*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*” – pois, não é jurídico nem moral tentar prevalecer-se a autuada de vício para a qual concorreu deixando de apresentar suas EFD com o registro 1300, apesar de ter efetuado movimentação de combustíveis, como alega em sua defesa.

Conclui elencando:

- a. É obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo. A fim de assegurar a verdade material, o CPC permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem à verdade dos fatos. Entretanto, o ônus dessa prova cabe ao empresário, sendo que a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determina a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas;
- b. Não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo empresário. Daí, não ter sido necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD;
- c. Nenhuma das alegações de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada” e que houve “erros escriturais” ou “erros de sistema” ou “erros de medição” foi devidamente provada. Os levantamentos feitos e anotados pela autuada na EFD são diários e independentes. Não se pode tomar dois ou mais dias em conjunto para “demonstrar” que os ganhos se cancelam com as perdas. Também não se pode usar os levantamentos de dois dias seguidos para “provar” que houve erro na indicação da data de entrada de combustível no tanque – mormente quando a nota fiscal correspondente, como acontece em todos os casos, está devidamente registrada com data de entrada exatamente igual à da entrada anotada no registro 1300;
- d. Pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Então, não adianta apenas alegar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC”. Cabe ao Autuado 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 art. 373, II, do CPC.

Além dos motivos indicados acima, revela que a Port. 445/98 também tem o propósito de “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”.

Ressalta que é admitida prova em contrário, isto é, a autuada pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada.

Registra que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária. Frisa que conforme o art. 10, da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” (art. 10, I, “a”, da Port. 445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98). Por

consequente, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pelo inciso IV, do art. 6º, da Lei 7.014/96, cujo teor transcreve.

Conclui asseverando não haver que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

O ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Ressalta que as omissões de entradas não são nada mais nada menos do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS. E, como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonegando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos. Fica claro, então, que é equivocado aplicar os dispositivos da IN 56/07, sem que se leve em consideração a adição das entradas sem documentação fiscal.

Pondera que, considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pela autuada nos seus tanques, tem-se que o volume de produto disponível no tanque é igual à soma do volume de combustível comprado regularmente com notas fiscais e o volume combustível comprado irregularmente sem notas fiscais e cuja entrada foi omitida na EFD. Já as suas saídas, como o combustível adquirido sem notas fiscais está misturado ao volume total, quando é efetuada uma venda, na verdade, está-se vendendo a mistura, e a sua proporção na saída é exatamente a proporção dos volumes misturados no tanque. Portanto, receita da venda do combustível adquirido sem notas fiscais também segue a mesma proporção das saídas.

Assinala que, se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais é proporcional àquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, como demonstrado acima, podemos concluir que a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Lembra que a apuração do ICMS não é somente mensal, como acredita a autuada, pois o art. 24, da Lei 7.014/97, desde 01/01/2006, dita que o “o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento”. Então, cabe às normas infralegais a definição dos modos de apuração do ICMS devido.

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

#### Conclusão.

Afirma ter ficado demonstrado que:

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

Diz ser errado afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da “presunção” somente se aplica aos contribuintes que comercializam, ao tempo, razoáveis



percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, desconsideraríamos o fato de que também são comercializados combustíveis adquiridos sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos.

Afirma ser errado pretender aplicar a “proporcionalidade” da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

c. A apuração do ICMS devido nos levantamentos quantitativos de estoque deve ser feita por exercício, como determina a Port. 445/98.

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

Lembra que com o SPED Fiscal, há eventos como “cancelamento”, “operação não realizada” e “desconhecimento da operação” que permitem excluir as notas fiscais eletrônicas a que se referem da base de dados das notas que efetivamente circularam. Infelizmente, na prática, isso frequentemente não ocorre, de modo que ainda é comum que, nos casos de mercadorias saídas do fornecedor, mas não recebidas e devolvidas, ainda se siga o procedimento que era adotado antes do surgimento do Sped Fiscal, isto é, o fornecedor emite uma (i) nota de entrada (tpNF = 0) ou (ii) de devolução (finNFe=4), mas sempre referenciando essa à nota fiscal de remessa original (refNFe, chave de acesso a uma NF-e - modelo 55 - emitida anteriormente, vinculada a NF-e atual, ou a uma NFC-e - modelo 65). Também, há os casos de (iii) notas de simples faturamento para entrega futura (CFOP 5.922 ou 6.922), ou seja, sem a entrada efetiva da mercadoria, e de (iv) notas fiscais com valor comercial nulo e, portanto, com multa nula, uma vez que o Sistema de Lavratura de Autos de Infração da Sefaz (SLCT) não admite valores cobrados iguais a zero.

Informa que na fiscalização realizada, foi feita a exclusão dos itens das notas fiscais de: (i) entrada (tpNF = 0), (ii) devolução (finNFe=4), (iii) simples faturamento para entrega futura (CFOP 5.922 ou 6.922) e, (iv) com valor comercial nulo. Essas notas foram colocadas em anexos para afastar qualquer dúvida da sua efetiva exclusão.

Ressalta que, nas “notas fiscais de entradas” fornecidas pela SEFAZ, há a prévia exclusão das notas “canceladas”, com “desconhecimento da operação” ou com “operação não realizada”.

Afirma não ter razão o Autuado quando afirma que a autuação foi equivocada, “tudo indicando que não se impunha a escrituração”, pois, “não se considerou que as notas se destinavam a consumo ou uso da própria empresa autuada” “estando escrituradas no livro razão”, ou, “foram recebidas mercadorias e foram devolvidas”, ou, “seriam materiais para a efetivação de serviços por empresas outras”, ou “simples remessa, ou para remessa futura”, ou, “nota fiscal cancelada ou com manifestação da autuada com desconhecimento da operação e operação realizada”.

Observa serem ineficazes as petições de defesa que consistem em dizer genericamente que os fatos não se passaram conforme descritos na autuação - vide art. 10, § 1º, IV, do RPAF-BA/99. É necessário que a autuada indique especificamente que notas fiscais dos demonstrativos anexos estão efetivamente escrituradas informando as datas dos seus registros na escrituração fiscal digital. Esse ônus da impugnação específica cabe ao autuado como indica o art. 123, § 5º, do RPAF-BA/99.

Assinala que a defesa apresentada pelo Autuado não atende a essa exigência processual. Isto posto, não tendo ocorrido a impugnação de forma especificada e precisa de cada uma das notas fiscais eletrônicas indicadas na autuação, deve-se tomar os fatos trazidos no auto de infração como incontroversos.

Informa que foram abandonadas todas as notas fiscais eletrônicas relativas aos meses em que não foram entregues os arquivos de EFDs respectivos, bem como aquelas relativas aos meses

imediatamente anteriores a esse. Por exemplo, se não foi entregue o arquivo EFD de janeiro de 2017, todas as notas de janeiro de 2017 e de dezembro de 2016 foram excluídas da auditoria. Isso foi feito para evitar a possibilidade de se indicar uma nota fiscal como não escriturada que, na verdade, estaria escriturada numa EFD não entregue.

Diz que cumpre aclarar o que são as inconsistências de que trata o art. 247, § 4º, do RICMS-BA/12. Uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. Por exemplo, seria inconsistente informar o ano de nascimento de alguém como 1980 e a sua idade, com sendo de 50 anos. Nesse caso, seria necessário pedir esclarecimentos acerca de qual das duas informações estaria correta, a primeira ou a segunda.

Cita que agora a EFD contém diversos blocos de informações subdivididos em registros. Por exemplo, o “Bloco C” contém as informações dos documentos fiscais e o registro “C170” contém as informações dos itens dos documentos fiscais. Já o “Bloco 1” contém outras informações exigidas pelo fisco e o registro “1300” contém a movimentação diária de combustíveis.

Revela que uma inconsistência possível entre esses dois registros seria a indicação de entradas de combustíveis em determinada data com um valor diferente da soma das notas fiscais de aquisições desses combustíveis. Indaga qual seria a informação correta então, as dos registros “C170” ou as dos registros “1300”. Nesse exemplo, seria obrigado a intimar o contribuinte conforme o art. 247, § 4º, do RICMS/12, para que ele esclarecesse essa inconsistência com a entrega de nova uma EFD corrigida no prazo de 30 dias antes de prosseguirmos o trabalho.

Afirma que ao examinar os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis da notificada, que, aliás, é diário, se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas e saídas de combustíveis registradas na EFD.

Arremata mencionado que que ocorrera foi a omissão deliberada de registro de diversas notas fiscais eletrônicas, já que os em arquivos de EFD entregues tinham suas informações totalmente consistentes.

Quanto ao cancelamento ou redução da multa, frisa que então, sendo a norma do § 7º, do art. 42, da Lei 7.014/96 uma norma processual e tendo sido revogada, ela não se aplica mais às decisões administrativas a partir do dia 13/12/2019.

Menciona que quanto às obrigações acessórias objeto da autuação, seu caráter não significa relação de subordinação ou dependência da obrigação principal tributária. O registro das operações nos livros fiscais próprios é um dever instrumental que serve de auxílio ao fisco na sua atuação fiscalizadora. É uma obrigação autônoma decorrente da lei.

Destaca que a obrigação do Autuado de registrar suas entradas de mercadorias no seu estabelecimento independe da existência de obrigação principal correlata ou de ter a obrigação principal sido paga pelo contribuinte ou mesmo da inoccorrência de prejuízo ao erário, visto que o descumprimento do dever instrumental é suficiente para fazer incidir a penalidade prevista na lei.

Afirma 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 fizer a revisão ter que, primeiramente, refazer a escrita do empresário.

Revela que, o que diferencia uma nota fiscal eletrônica não é o seu número, mas a sua chave, porque existem elementos na chave que são dedutíveis da operação realizada - itens (i) até (vi) abaixo – mas também outros que não são - itens (vii), (viii) e (ix), conforme elementos das chaves das notas fiscais eletrônicas que enumera à fl. 82.

Observa que o Autuado apresenta em sua defesa um rol de notas fiscais que afirma terem sido registradas, mas as chaves dessas notas fiscais eletrônicas não foram registradas corretamente e, na prática, sem a chave correta, ao examinar a EFD, não é possível identificar o documento. Por

exemplo, mesmo tendo a Autuado informado o erro em sua defesa, não é possível consultar na internet uma nota fiscal eletrônica somente com o número da nota. O registro fica assim imprestável ao fim que se destina e deve ser considerado não feito.

Quanto à alegação do Autuado de que algumas notas fiscais eletrônicas foram escrituradas no seu LMC, frisa ser essa obrigação de fazer indivisível e refere-se à totalidade dos lançamentos na escrita da Autuado, de modo que, ainda que algumas informações sejam registradas em duplicidade, não é facultado deixar de anotá-las integralmente. Também, essa obrigação acessória não é alternativa, podendo-se registrar as notas fiscais de entradas de uma forma ou outra.

Afirma que a infração se deve à falta de registro das notas na EFD e refizemos novamente a busca e nenhuma das notas fiscais está escriturada na EFD. Mais ainda, como nem todas as informações das notas fiscais registradas na EFD são anotadas no LMC, traz prejuízo insuperável à fiscalização a falta de registro nas notas na EFD. Assinala que indubitavelmente houve o descumprimento da obrigação da escrituração e deve permanecer a aplicação da multa.

Arremata a guisa de conclusão:

- a. Por não se referirem à efetiva entrada de mercadorias no estabelecimento da Autuado, diferentemente do que a Autuado alega, foram excluídas da autuação as notas fiscais de entradas e de devoluções e aquelas a essas seriam referenciadas, bem como as notas de simples faturamento. As notas com eventos “cancelamento”, “desconhecimento da operação” ou “operação não realizada” são automaticamente excluídas do rol das notas fiscais de entradas pelos próprios sistemas da Sefaz/Bahia e, portanto, não foram sequer levadas em consideração na realização do trabalho, quanto mais objeto de autuação;
- b. É necessário que a Autuado indique especificamente que notas fiscais dos demonstrativos anexos estão efetivamente escrituradas informando as datas dos seus registros na escrituração fiscal digital. Esse ônus da impugnação específica cabe ao autuado como indica o art. 123, § 5º, do RPAF-BA/99;
- c. A autuação em questão trata exclusivamente de infrações de obrigações acessórias do contribuinte, há a expressa dispensa dessa formalidade;
- d. Foram abandonadas todas as notas fiscais eletrônicas relativas aos meses em que não foram entregues os arquivos de EFDs respectivos bem como aquelas relativas aos meses imediatamente anteriores a esse;
- e. Ao examinarmos os arquivos mensais de EFD apresentados, constatamos que não houve qualquer inconsistência nos mesmos;
- f. Sendo a norma do § 7º, do art. 42, da Lei 7.014/96 uma norma processual e tendo sido revogada, ela não se aplica mais às decisões administrativas a partir do dia 13/12/2019;
- g. A obrigação da Autuado de registrar suas entradas de mercadorias no seu estabelecimento independe da existência de obrigação principal correlata ou de ter a obrigação principal sido paga pelo contribuinte ou mesmo da inocorrência de prejuízo ao erário, visto que o descumprimento do dever instrumental é suficiente para fazer incidir a penalidade prevista na lei;
- h. Não há que falar em aplicar retroatividade benigna (art. 106, II, “a” e “c”, do CTN), pois, permaneceu como infração, mesmo após a alteração da redação da Lei 7.014/96, a falta de registro das mercadorias não tributadas ou com tributação encerrada;
- i. Não se verifica falta de proporcionalidade ou razoabilidade nas multas aplicadas de 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria;
- j. As notas fiscais que a Autuado aponta como escrituradas, na verdade, não estão;
- k. Apesar de terem o mesmo fundamento, é imperativo autuar a falta da escrituração de notas

fiscais de entradas em três infrações distintas, pela necessidade de se aplicar aos fatos a legislação vigente na sua ocorrência;

1. A multa por descumprimento de obrigação tributária acessória não dispensa o seu cumprimento e deve ser reaplicada quando transcorrido prazo suficiente para a sua regularização e, ainda assim, não houver sido efetivada.

Por fim, pugna pela procedência do Auto de Infração.

Cabe registrar, a presença na sessão de julgamento por Vídeo Conferência, do patrono da Autuada Dr. Gabriel Amorim Santos Silva - OAB/BA 38.934, que realizou sustentação oral, na qual, além de reiterar seus argumentos alinhados em sua Defesa, argumentou, adicionalmente, 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. Requereu que fosse suspenso o julgamento e apreciação deste PAF, enquanto não houvesse a apreciação da sentença, em reexame necessário, pelo Tribunal de Justiça. Solicitou também o Patrono do Autuado para que as intimações e comunicação relativas a esse PAF, fossem enviadas somente pelo DT-e.

## VOTO

No tocante ao argumento da Defesa de 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 deve ser acolhido, 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 lavra 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.

Ademais, conforme estabelece o art. 121, inciso I, do RPAF-BA/99, 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, inexistente qualquer motivo de nulidade se não foi requerido pelo Autuante algum esclarecimento antes de sua lavratura.

Foi também alegado pelo Impugnante 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.

No que concerne a 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.

A conduta ilícita atribuída ao Autuado, no presente caso, 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.

Foi também suscitada pelo Impugnante, 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. Sustentou que somente poderia ter havido o enquadramento legal pretendido pelo Autuante, até o dia 12/12/2019, enquanto vigente o dispositivo legal.

Entendo que deve ser afastada 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”.

Convém salientar não implicar 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.

Quanto à alegação de que o Auto de Infração veio a ser lavrado em 29/09/2020, 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 29/09/2015, tendo em vista o alcance da prescrição dos períodos anteriores.

Por entender que o Impugnante quer se referir ao instituto da decadência, consigno que o entendimento sobre essa matéria reiterado e prevalente nesse CONSEF 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.

Consoante o exposto teor do 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*” e 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.

Destaco que a apuração do 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 29/09/2020, e o defendente foi intimado do lançamento, em 07/10/2020, resta evidente que não se operou a decadência, ficando rejeitado tal pedido.

A Defesa aduziu, que se está sendo exigido 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.

Depois de examinar as peças que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Eis que, diante da tipicidade da atividade econômica exercida pelo estabelecimento autuado, a presente autuação deve ser compreendida em seu contexto fático. Como é cediço, em se tratando 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. Ficando assim, patente que 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. Convém observar 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.

Observe, por essencial, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que representa o triplo dos 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98. Entretanto, no caso presente, o Impugnante 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.

Quanto à alegação do Impugnante de 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.

Entendo que não deve ser acolhida esta solicitação, por não possuir 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.

O Auto de infração 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.

Depois de examinar os elementos que compõem o presente PAF, constato que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a Lei nº 7014/96 e o RICMS-BA/12. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, fls. 91 a 209 e CD à fl. 210, 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.

Em relação às questões formais, constato 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 art. 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Requeru o Autuado 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 Notas Fiscais 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.

Com fundamento no art. 147, I, “a” e “b”, e II, “a” e “b” do RPAF/99, indefiro os aludidos pedidos, inclusive de perícia técnica por entender 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. Ademais, é notório que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de entender que a perícia fiscal é desnecessária, em vista de outras provas produzidas neste PAF.

No 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.

Na infração 02 é imputada a 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);*

Portanto, a omissão de entrada relativa 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.

Em que pese, o Autuado em sua defesa tecer considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada, constato que não é carreado aos autos elementos algum, com o condão de elidir a acusação fiscal, visto que não apresentou, de forma inequívoca, a comprovação que demonstrasse a origem fática que justificassem o alegado erro sistêmico e continuado em sua escrituração fiscal digital.

Acrescento ainda que o Autuado, em momento algum de sua Defesa 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, inexistente, conseqüentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Observe, entretanto que, mesmo tendo o contribuinte deixado de exibir esta comprovação, é descabida a exigência do imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

Em se constatando de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, é imperativo a aplicação a regra prevista na alínea “a” do art. 10, da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal - Infração 01. É

também devido o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada for apurada, regra prevista na alínea “b”, do art. 10, da Portaria 445/98 - Infração 02.

O Impugnante aduziu 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.

Foi também alegado pela Defesa 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 Auto de Infração foram exatamente aquelas, equivocadamente lançadas nos LMCs.

Observo que o levantamento fiscal foi 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, não cabendo, nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

Convém salientar que a fiscalização nesse tipo de levantamento, leva em consideração, as aferições registradas no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

É indubitoso que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser sólida, justificável e devidamente comprovada a origem, haja vista a constatação em ação fiscal das irregularidades apontadas nos estoques da empresa, continuamente em diversos exercícios, sem que fossem tomadas as devidas providências para resolver as alegadas “supostas irregularidades”.

Quanto ao argumento de que haveria erros no levantamento fiscal, apontou, inclusive, 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, bem como de 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, observo que, 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, ao examinar os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou a inexistência de qualquer inconsistência nos mesmos. Ao contrário do alegado pela Defesa, 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.

Não é por demais asseverar, pela importância no presente caso, que a Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações



de interesse dos fiscos das unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais físicos. Com o advento da Escrituração Fiscal Digital, a única legalmente exigida e válida, não se admite, precipuamente para fins de comprovação das operações efetivamente realizadas pelo Contribuinte, dados advindos de escrituração paralela de livros fiscais fora do ambiente digital, como também não é legítimo retificar a EFD, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

Convém salientar que, 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.

Consigno 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 dos dias anteriores e dos dias seguintes.

Dessa forma, não é admissível a alegação do Defendente de que os erros de um dia, se cancelam com eventuais operações realizadas no dia seguinte, pois é evidente que nesse regime de apuração de estoques de combustíveis no Postos Revendedores, pela sua periodicidade diária, não se pode permitir interdependência com o dia anterior e nem com o dia subsequente da apuração, eis que os encerrantes inicial e final resistrados delimitam o período de apuração. Como são medições independentes, para se provar que o ganho não existiu naquele primeiro dia é necessário demonstrar inequivocamente, e não uma mera alegação, 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.

Em relação ao argumento defensivo, incisivo e pontual, de 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, observo que a análise dessa questão, resta prejudicada, por se tratar do direito posto, falece competência a essa JJF, nos termos do inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

No que concerne aos 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.

Assim, conluo 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.

Esclareço, no tocante 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.

Quanto ao pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada, com fulcro no art. 158, do RPAF-BA/99, e § 7º, do art. 42, da Lei 7.014/96, invocando o princípio da boa-fé, destaco que os mencionados dispositivos foram revogados. Assim, ante a inexistência de previsão legal na legislação de regência vigente, também falece a este Órgão Julgador competência para atender ao pleito do Autuado.

Pelo expendido, resta patente nos presentes autos que o Autuado não trouxe ao PAF 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.

Consigno que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame.

Quanto ao pleito do Defendente para que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Observo não haver impedimento para que tal providência seja tomada. No entanto, de acordo com o art. 26, inciso III do RPAF-BA/99, 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 todas as intimações e notificações dos autos.

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

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206923.0029/20-3**, lavrado contra **SANTOS PEDREIRA COM DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 38.366,65**, acrescido da multa de 100% sobre R\$ 32.497,39, prevista na, alínea “d”, do inciso III, e 60% sobre R\$ 5.869,26, prevista no inciso II, alínea “d”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 18 de agosto de 2022.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA