

A. I. N° - 269138.0123/19-6  
AUTUADO - POSTO DE GASOLINA FELICI LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 26/10/2022

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0186-03/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Retificado o percentual de multa aplicada. Infração subsistente em parte. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. **c)** SERVIÇO TOMADO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial dos documentos fiscais sem o devido registro na escrita fiscal. Mantida a exigência fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de redução ou cancelamento da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/12/2019, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 24.729,93, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.07.02: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Valor do débito: R\$ 21.142,99. Multa de 100%.

Infração 02 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a novembro de 2015; janeiro a novembro de 2016; janeiro a novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 1.888,74.

Infração 03 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a maio, julho a setembro de 2015; fevereiro, junho e setembro de 2016; janeiro, março, maio, agosto a novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 762,70.

Infração 04 – 16.01.06: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017; janeiro a dezembro de 2018. Multa de 1% sobre o valor dos documentos fiscais, totalizando R\$ 935,50.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 27 a 38 do PAF. Ressalta que sempre diligenciou no sentido de bem cumprir as suas obrigações tributárias, demonstrando a sua boa-fé. É contribuinte cuja atividade econômica principal – comércio varejista de combustível – está sujeita à substituição tributária, nos termos do art. 289 do RICMS, sendo o tributo recolhido por antecipação pelo fabricante ou importador nos termos do Convênio ICMS 110/07, dada a característica monofásica da cadeia de circulação da mercadoria.

Diz que o Autuante, analisando o do Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC existente na Escrituração Fiscal Digital - EFD, apurou que, em determinados dias, havia sobra de combustível, na medida em que o valor, segundo ele, escriturado era inferior ao volume de combustível medido nos tanques de gasolina.

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

Tal fato (sobra de combustível em uma data e falta em data anterior ou subsequente), que será mais detalhado adiante, já faz cair, por terra, a presunção de omissão de entrada. O Posto nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e de envio equivocado do LMC, em via digital.

Em relação às infrações 02, 03 e 04, informa que reconhece integralmente o débito relativo às infrações 02 e 04 e o parcial da 03, tendo em vista existirem Notas Fiscais de aquisição de combustíveis para revenda que foram devidamente lançadas no LMC, contido na EFD.

Reconhece a procedência parcial do auto de infração em epígrafe, afirmando que as infrações capituladas como Infração 02 (16.01.01) e 04 (16.01.06) serem corretas e a infração 03 (16.01.02) ter sido parcialmente corretamente apurada pelo Autuante e decorrerem de falha da empresa no fiel cumprimento das obrigações as quais se sujeita.

Desse modo, pautado no quanto disposto no § 2º do artigo 123 do RPAF, anexa à cópia do DAE que comprova o efetivo pagamento, parcial, dos valores reconhecidos como devidos, ao tempo que requer, o seu abatimento no valor total apurado.

Destaca que o referido reconhecimento se refere apenas, parcialmente, às infrações capituladas nas infrações 02, 03 e 04, não abrangendo as demais.

Afirma que o auto de infração foi lavrado sem observância aos princípios regentes do processo administrativo fiscal, em especial o da busca da verdade material, além de ferir um dos princípios fundamentais do direito pátrio, qual seja o da estrita legalidade e da ampla defesa.

Por essas razões, excetuando-se os equívocos cometidos, reconhecidos e prontamente pagos, alega que não merecem prosperar as demais infrações, por ilegais, as quais deverão ser declaradas como improcedentes por esse Órgão Julgador.

Inicialmente, destaca que durante a ação fiscal, foram lavrados pelo Auditor Fiscal dois Autos de Infração contra o contribuinte.

- Auto de Infração de nº 269138.0124/19-2 (reproduz as infrações).
- Auto de Infração nº 269138.0123/19-6. As infrações 02, 03 e 04 foram reconhecidas parcialmente e pagas. A infração 01, como dito, decorre da autuação da suposta infração 01 do Auto de Infração nº 2691380124/19-2, razão pela qual, aponta a necessidade de defesa conjunta.

Pela correlação entre as infrações, entende que ambos os Autos de Infração lavrados devem ser apreciados em conjunto, com defesa única, considerando que há uma suposta infração principal e uma suposta infração que é consequência. Reproduz o art. 40 do RPAF-BA.

Diz que o Auditor Fiscal, em cumprimento artigo legal acima referido, lavrou o Auto de Infração nº 269138.0124/19-2 indicando somente a seguinte infração:

Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Alega que olvidou a autoridade fazendária que o art. 40 do RPAF, ao mesmo tempo que determina a lavratura de auto de infração exclusivo quando o valor for igual ou superior a R\$ 200.000,00, trouxe a possibilidade de inclusão de outras infrações, desde que estas sejam em consequência da infração principal.

Diz que o Auditor Fiscal veio a lavrar o presente auto de infração de nº 2691380123/19-6, capitulando a seguinte infração:

Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

A referida infração é consequência direta da constatação da possível infração trazida no A.I. 2691380124/19-2, razão pela qual deveria ter sido incluída naquele A.I, face a permissão posta no art. 40 do RPAF.

Entende que, descaracterizada a infração de suposta aquisição de mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal (A.I. 2691380124/19-2) a infração 01 deste Auto de Infração 2691380123/19-6 automaticamente deixa de existir, por ser consequência da primeira.

Afirma que a defesa de ambos os Autos de Infração deve ser conjunta, pois os argumentos são os mesmos, bem como as provas. Em verdade, ambas as infrações deveriam ter sido postas no mesmo Auto de Infração.

**PRELIMINAR. DA NULIDADE DA INFRAÇÃO 01. CAPITULAÇÃO EM ARTIGO DE LEGISLAÇÃO JÁ REVOGADO.** Destaca que o Auditor Fiscal, em 18/12/2019, lavrou o presente auto de infração, trazendo a infração de nº 01, tendo feito o seguinte enquadramento legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, Inciso IV; art. 23, § 6º, inciso II, alínea "b" da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98.

Alega que há que se reconhecer a nulidade do auto de infração, na medida em que o art. 23, § 6º, II, "b", da Lei 7.014 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.

Afirma que após o fim de sua vigência, restou inviável o citado enquadramento legal, sob pena de violação do princípio da legalidade, bem como prejudicar o exercício da ampla defesa. Assim, preliminarmente, roga pela declaração de nulidade da infração de nº 01, em virtude de enquadramento legal feito após revogação do dispositivo legal.

Caso a preliminar venha a ser superada, o que não espera, afirma que a análise da existência da presente infração depende, totalmente, da análise do Auto de Infração onde se imputa eventual omissão de entrada de combustíveis.

Diz que a defesa apresentada no referido Auto de Infração foi capaz de demonstrar que não houve omissão de entrada de mercadoria, mas sim pontuais falhas de medição e divergência de informações na EFD e nos livros físicos.

Entende que o julgamento conjunto da presente infração é fundamental para a devida apuração dos fatos. Em mídia digital, todos os documentos necessários à comprovação de que não houve

omissão de entrada estão juntados, pois, como bem pontuado na defesa do A.I. 269138.0124/19-2, existiram erros de medição, que resultaram em sobras e faltas seguidas.

No que tange às infrações 02 e 04, mais uma vez, reconhece a existência da obrigação tributária, decorrente de equívoco na EFD, razão pela qual já efetivou o recolhimento do tributo.

Sobre a Infração 03, entendeu a Autoridade Fiscal em aplicar multa por descumprimento de obrigação acessória, no caso, de deixar registrar na escrita fiscal diversas notas fiscais. A multa, no caso, corresponde a 1% do valor de face de documento fiscal não escriturado, com fundamento na legislação de regência:

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

(...)

**IX** - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

Alega que é inviável a aplicação das referidas multas, em relação à totalidade dos documentos fiscais indicados pelo Auditor Fiscal, na medida em que algumas delas (aquisição de combustíveis) foram devidamente lançadas no LMC, encaminhado à Fazenda Estadual (EFD).

Afirma que há normativo que permite o cancelamento das multas, desde que atendidos os requisitos legais. Reproduz o § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e diz que o RPAF possui norma igualmente aplicável ao presente caso concreto. Transcreve o art. 158 do mencionado Regulamento.

Ressalta que são requisitos para o cancelamento da multa, a prova de que a infração foi praticada sem dolo, fraude ou simulação, bem como seu cometimento não tenha *“implicado falta de recolhimento de tributo”*. Na infração de nº 03 (16.01.02), a Nota Fiscal abaixo mencionada refere-se à aquisição de combustíveis para revenda e foi devidamente lançada no LMC e na escrituração contábil:

- NF 1708251 de 11/05/2017 (aquisição de Gasolina Comum), com LMC anexado, comprovando o efetivo lançamento.

Diz que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0190-04/18), em caso idêntico ao presente (ausência de registro de documento fiscal na EFD, porém com registro no LMC), assim se manifestou:

Isto posto, e levando também em consideração que as notas fiscais não escrituradas na EFD do autuado se referem a operações com combustíveis, todas já com a fase de tributação encerrada, evoco a regra prevista pelo § 7º, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, e aplico a redução de 90% no percentual da penalidade aplicada, remanescente, desta maneira, o valor devido de R\$ 87.505,61.

Destaca que a Junta concedeu a redução de 90% mesmo reconhecendo que o Contribuinte era “contumaz”, deixando de registrar inúmeras notas de aquisição de combustíveis:

Apesar do procedimento contumaz do autuado, verifico que a acusação se relaciona à falta de registro de documentos fiscais na EFD, o qual, entretanto as registrou em seu LMC e em sua escrituração contábil, fatos estes não negados pelo autuante. Esta situação, ao meu sentir, não denota que o autuado tenha agido com dolo, fraude ou simulação ou com o intuito deliberado de deixar de efetuar pagamento do imposto.

Afirma que no presente caso, deixou pouquíssimas notas de aquisição de combustíveis (atividade primordial) sem registro, por equívoco contábil, razão pela qual entende que deva ter as multas canceladas, por ter lançado os documentos fiscais no LMC o que denota a ausência de dolo, fraude ou simulação

Diz que o ICMS foi recolhido por antecipação, inexistindo ausência de pagamento de tributo. Por essas razões, com base nos permissivos legais, requer o cancelamento das multas aplicadas, em relação às notas fiscais relacionadas.

Requer o processamento e julgamento conjunto dos Autos de Infração nºs 2691380123/19-6 e 2691380124/19-2, em razão da correlação das matérias e do quanto neles discutidos, sendo a matéria defensiva inteiramente ligada.

Preliminarmente, requer que o Fisco Estadual digne-se declarar a nulidade da infração de nº 01, tendo em vista o enquadramento legal em dispositivo de lei já revogado.

Caso haja a superação, com relação à infração 01, reafirma o entendimento de que esta seguirá a sorte da infração nº 01 do A.I. 2691380124/19-2, onde se comprovou inexistir omissão de entrada.

Por fim, requer a procedência parcial da impugnação, com relação à infração 03, para cancelamento da aplicação da multa, em relação à nota fiscal que foi devidamente lançada no LMC e na escrita contábil.

O autuante presta informação fiscal às fls. 64 a 101 dos autos. Registra que a movimentação de qualquer mercadoria vendida a granel gera pequenas variações para mais ou para menos nos estoques contabilizados. Também é assim no caso dos combustíveis, para os quais os ganhos e perdas que eventualmente surjam no estoque final do dia são tolerados até o limite de 0,6% do volume disponível para comercialização (estoque inicial medido no dia somado às entradas). Além desse percentual, é exigido o registro de uma justificativa no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para análise e avaliação pela ANP.

Ressalta que a Sefaz Bahia estipula como aceitáveis variações nos ganhos de até 1,8387% - um limite mais de três vezes superior àquele da ANP. Além desse valor, com base na farta legislação que regulamenta o setor, pode-se assegurar, com absoluta certeza, que não são naturalmente possíveis os ganhos volumétricos registrados na escrita fiscal apresentada, quer pelas imprecisões nas medições realizadas dentro das margens de erro estipuladas pela legislação, quer pela dilatação térmica. A EFD registra todas entradas e saídas de combustíveis produto por produto, tanque por tanque, bomba por bomba e bico por bico (registros 1300, 1310 e 1320) e suas informações foram cuidadosamente examinadas sem que se encontrasse qualquer erro ou inconsistência. Diz que se pode concluir que houve entradas não documentadas de combustíveis cujos valores de ICMS devem ser cobrados de ofício.

Quanto à preliminar de “inexistência” do lançamento efetuado pela falta da assinatura do autuante, menciona ensinamento de Pontes de Miranda e reproduz a alegação do Autuado, reproduzindo o art. 15, II, “c”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (RPAF-BA).

Art. 15. Na lavratura dos atos e termos processuais e na prestação de informações de qualquer natureza, observar-se-á o seguinte:

(...)

II - no final dos atos e termos deverão constar, sob pena de responsabilidade funcional:

(...)

c) a assinatura do servidor, seguindo-se o seu nome por extenso;

Informa que basta folhear o processo para que se perceba que o auto de infração e seus demonstrativos estão sim devidamente assinados pelo autuante. Quando os documentos circulavam apenas em papel, a sua identificação era feita pela indicação do nome completo, seu cargo e o número da sua matrícula funcional. Já a autenticação era feita pela sua assinatura. Contudo, hoje, os documentos são, em regra, gerados e manuseados em meio eletrônico. Nesse caso, a identificação é feita por um *login*, que deve ser reconhecido pelo sistema eletrônico e a autenticação é feita com a senha, que o sistema confere com a senha armazenada para atestar que o usuário é quem diz ser.

No caso dos lançamentos de ofício feitos na Sefaz Bahia, informa que o procedimento de lavratura do crédito tributário é exclusivamente feito no SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário). Para acessar esse sistema, é necessária a autenticação eletrônica com fornecimento de *login* e senha para estabelecer a identidade digital do auditor. Também, o fornecimento do auto

de infração e dos seus anexos é feito pelo Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e) que, novamente, somente pode ser acessado com a obrigatoriedade autenticação eletrônica.

Afirma ser impossível elaborar um lançamento de ofício e seu demonstrativo de débito que não tenham sido autenticados pelo SLCT. E, da mesma forma, quando encaminhados ao contribuinte pelo DT-e, todos os demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal, bem como as provas necessárias à demonstração do fato arguido no lançamento, estão forçosamente autenticados.

Dessa forma, ainda que não estivessem assinados, não se poderia dizer que os documentos não são autênticos. Isso coaduna com o próprio RPAF-BA que dita:

Art. 15. Na lavratura dos atos e termos processuais e na prestação de informações de qualquer natureza, observar-se-á o seguinte:

(...)

§ 1º Os papéis gerados ou preenchidos pelo sistema de processamento eletrônico de dados da repartição fiscal prescindem da assinatura da autoridade fiscal, para todos os efeitos legais.

Sobre a preliminar por violação do princípio do contraditório e da ampla defesa, cita o art. 5º, LV, da CF/88 e ensinamento de Hugo de Brito Machado em “PROCESSO TRIBUTÁRIO” e de Fabiana Del Padre Tomé em seu excelente “A PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO”.

Informa que ao realizar uma auditoria fiscal, sempre manuseia os livros e documentos das empresas. Ao fim do trabalho, utilizando as informações desses, elabora demonstrativos que comprovam a ocorrência dos fatos geradores do imposto cobrado no exato teor do art. 46 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal vigente (RPAF/99), que transcreveu.

Assegura que não foi diferente neste trabalho. Foram trazidas ao processo todas as planilhas que serviram de base para os demonstrativos anexados ao lançamento efetuado, e as informações juntadas ao lançamento são um resumo daquelas informações contidas no SPED do Impugnante, isto é, dos livros e documentos fiscais apresentados ao Fisco por meio eletrônico.

Diz que a decisão de, por clareza e economicidade, resumir as informações trabalhadas para anexá-las ao lançamento foi acertada e que não houve qualquer prejuízo ao impugnante. Não houve, portanto, qualquer cerceamento da defesa.

Afirma não ser verdade que o Impugnante “não recebeu diversos demonstrativos analíticos, imprescindíveis à formação do PAF”. Não é verdade que houve uma “tentativa de sanear o feito” - houve, sim, zelo em percorrer a proverbial “milha extra” para esclarecer as dúvidas do impugnante, ainda que sobre a sua própria escrituração fiscal.

Também, não é verdade que “a primeira intimação não atendeu ao disposto no art. 46 do RPAF” sendo inválida e não podendo “surtir qualquer efeito, inclusive diante da contagem do ‘prazo decadencial’, conforme análise sobre a decadência abaixo.

Do exposto acima, destaca que a revisão fiscal que antecedeu o lançamento 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 impugnante, ainda que, no seu entender, seja “de direito e justo que a parte impugnante fosse ouvida antes da retirada do auto de infração”.

Reproduz a alegação do Autuado de que (...) *não recebeu as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo da suposta omissão de entrada de combustível, que originou a cobrança do imposto, motivo pelo qual fica caracterizado o cerceamento do direito de defesa, devendo ser fulminado de nulidade a imputação fiscal, tendo em vista que restou prejudicado o exercício constitucional do contraditório.*

Diz que isso não é verdade. Como pode ser consultado no Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e) do impugnante, ele recebeu, por esse canal, todas as cópias dos demonstrativos anexados ao auto de infração. E o próprio impugnante na sua defesa afirma: “*Conforme consta dos demonstrativos*

*anexos ao Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445/98, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização)".* Constatase que o impugnante cita os "demonstrativos anexos ao Auto de Infração" que alega não ter recebido.

Registra que o impugnante alega que, no lançamento, não houve "referência à base legal específica detalhada e aplicável à suposta infração" ou a indicação "do artigo específico da legislação baiana aplicável". Para ela, "a base legal indicada como supostamente infringida é absolutamente genérica". Também, alega não houve "o cuidado de descrever as circunstâncias fáticas que teriam dado azo ao nascimento da obrigação tributária".

Ele ainda chama a atenção que, examinando os demonstrativos anexos ao auto de infração, fica claro que os valores cobrados não estão "de acordo com os cálculos demonstrados nos papéis de trabalho".

O impugnante alega que "é impossível defender-se adequadamente", "uma vez que não saberá ao certo do que foi acusado" e requer a "nulidade integral do auto".

Afirma que ao contrário do que argumenta o impugnante, com uma rápida leitura do auto de infração, fica patente que todos os argumentos apresentados na defesa estão incorretos:

- (i) Toda infração tem seu enquadramento legal e dispositivo de multa especificamente indicados.
- (ii) Toda infração tem sua descrição dos fatos que fundamentaram a sua cobrança.
- (iii) Todos os valores cobrados estão de acordo com os demonstrativos anexados ao auto de infração.

Sobre a alegação de equívoco na fundamentação legal do lançamento, menciona ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coelho e diz que não deve prosperar o argumento do impugnante de 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".

A redação do art. 23, § 6º, da Lei 7.014/96 era:

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

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

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

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

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

Agora, com efeitos a partir de 13/12/19, a redação passou a ser:

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

Após reproduzir a redação anterior e atual, afirma que o § 6º 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.

Diz que o Impugnante confunde "revogação", extinguindo a norma, o que não houve, com a sua

“alteração”, pois, alterou-se o texto do art. 23 da Lei 7.014/96, mas se manteve intacta a norma jurídica.

Entende que, talvez fosse mais apurado 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 impugnante, 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”.

Ressalta que o Impugnante 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 que isso não é verdade. O lançamento foi integralmente baseado no Sistema PÚBLICO de Escrituração Digital (SPED), a que o impugnante tem total acesso; e os demonstrativos anexados são, por economia, um resumo dos fatos registrados no SPED que demonstram com clareza todos os elementos dos fatos geradores.

Comenta sobre o princípio da verdade material, destacando o posicionamento da doutrina e afirma que todas as atividades procedimentais e processuais sempre têm fim. Desse modo, 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.

Ressalta que não tem fundamento a censura da defesa pois, a EFD faz prova contra a impugnante (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.

Isso não significa que o impugnante não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, *in fine*, do CPC). Mas, nesse caso, cabe ao Defendente 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 impugnante o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Sobre o argumento de violação do princípio da reserva legal ou da legalidade tributária, diz que 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 impugnante e anotados na sua EFD.

Afirma ser errado afirmar que a Portaria 445/98 veio “alterar ou instituir qualquer elemento da regra-matriz de incidência da norma tributária”, que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que trata da “incidência de ICMS sobre produto resultante, única e exclusivamente, da dilatação volumétrica”, 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”.

Quanto à violação do princípio da proibição do confisco como limitação ao poder de tributar, cita o art. 150, IV, da Constituição Federal. Diz que embora a Constituição não se refira literalmente às sanções, hoje, é pacífico que essa proibição também atinge as multas e penalidades pecuniárias com esteio no direito de propriedade, fundamental em um regime capitalista.

Afirma que nos termos da jurisprudência do STF, são inconstitucionais multas superiores a 100%

do tributo levantado - decisões: ADI 551, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, DJ 14.2.2003; e RG 582.461, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJe 18.08.2011. Cite-se ainda:

Como as multas aplicadas não foram superiores a 100%, e como, na Bahia, o art. 45 da Lei 7.014/96 estabelece reduções de 70%, 35% e 25% para a multa, fica afastada qualquer possibilidade de se considerar confiscatórias as penalidades impostas.

Sobre a conexão entre os lançamentos das infrações 04.07.01 e 04.07.02, reproduz as mencionadas infrações e diz que o valor da infração 04.07.01 deve ser deduzido do valor da infração 04.07.02. Isto é, havendo omissões de entradas o imposto devido tem duas parcelas: uma por responsabilidade solidária e outra por responsabilidade própria. Juridicamente, são duas infrações totalmente distintas, mas com o mesmo pressuposto de fato: a omissão de entradas de combustíveis detectada em fiscalização.

Esclarece que se deve observar o que diz o parágrafo único do artigo 40 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF-BA):

Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes.

Primeiro, exige a lavratura de um auto de infração para a infração superior a R\$ 200.000,00 (“deverá der lavrado um auto exclusivamente para esta infração”) e, em seguida, facilita a inclusão de outras infrações com ela, desde que “sejam dela consequentes”.

Assegura que, na prática, o preposto fiscal não tem qualquer discricionariedade nessa questão, pois, o Sistema de Lavratura de Créditos Tributários (SLCT) da SEFAZ, que é o instrumento para a lavratura dos autos de infração e das notificações fiscais, faz essa separação automaticamente sem qualquer intervenção.

Ainda que houvesse essa possibilidade prática, a infração da responsabilidade própria não decorre da infração da responsabilidade por substituição da impugnante. Ambas decorrem do mesmo fundamento fático, contudo isso é diferente de afirmar que uma é consequência da outra.

Entende que não deixa de ter razão o impugnante ao lembrar que a questão de fato central às duas infrações é a omissão de entrada de combustíveis, que muitos argumentos servem para as duas infrações e que, estando elas assim imbricadas uma na outra, seria desejável que estivessem no mesmo auto de infração.

Por outro lado, não seria difícil para o impugnante “copiar e colar” seus argumentos de uma peça em outra. Contudo, o impugnante preferiu não fazer assim, mas tão somente solicitar o julgamento conjunto dos processos.

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

Desse modo, não há “a decadência do direito de constituição do crédito, com relação aos supostos fatos geradores ocorridos (...) até a data anterior à intimação formal”.

Quanto ao mérito, afirma que a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, 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". Entende que não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

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

Desse modo, tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF). Matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ( $EF = EI + E - S$ ), 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. Na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com frequências diferentes.

Em relação ao controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores, diz que esse controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas.

Além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações.

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

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

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% e na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis e têm os seguintes campos:

Destaca 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 émeticulosamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

Repisa que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é repetido todos os

dias, e a cada dia é feito de forma independente, com medições e anotações próprias e sem qualquer conexão ou vínculo com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

Quanto ao controle metrológico: ABNT NBR 13787:2013, afirma que, de fato, situações semelhantes podem ter propósitos e consequências bastante distintas. A norma ABNT NBR 13787:2013 é apenas uma dentre dezenas de normas produzidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) que afetam as operações dos postos revendedores de combustíveis.

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”.

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

Esclarece que 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:

- (i) conferir as informações de recebimento e venda de produto;
- (ii) verificar se houve derrame de produto no abastecimento ou descarga;
- (iii) verificar se há produto nas câmaras de contenção.

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

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

Afirma que não tem razão a impugnante ao sugerir que a forma correta de se fazer o levantamento de estoques 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.

Conclui que ao contrário do que o impugnante pretendeu, fica ainda mais clara a correção do procedimento de fiscalização, dado que, estando o sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis da impugnante 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 um ponto técnico importante que deve ser considerado na realização de um levantamento quantitativo de mercadorias é que o intervalo entre o levantamento do estoque inicial e do estoque final não deve ser superior ao período de rotação dos estoques pela empresa. Se assim não for, nesse intervalo, mercadorias podem ser adquiridas sem notas e totalmente vendidas sem notas sem que se possa identificar essas operações com o levantamento quantitativo.

No caso dos postos revendedores de combustíveis (PRC) o estoque de combustíveis é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por serem ineficazes no controle dos estoques do contribuinte auditado. Por isso, seu controle da movimentação dos combustíveis deve ser feito diariamente e anotados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para a ANP e nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD para o Fisco

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 que passa a utilizar as informações do registro 1300 da EFD e dar real efetividade aos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis realizados nos postos revendedores:

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

Ressalta que, até a publicação da 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 (RI).

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

Diz que o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias é uma técnica criada pelas Ciências Contábeis que pode ser empregada pelo fisco baiano nos termos da Port. 445/98 que “dispõe sobre o alcance dos procedimentos” a serem empregados nesse levantamento. É, à vista disso, uma norma procedural criada para orientar a utilização pela fiscalização dessa técnica contábil a fim de desvelar fatos geradores do ICMS ocorridos na movimentação dos estoques do contribuinte fiscalizado. Assim, utilizando o parágrafo único no art. 10 da Port. 445/98, o auditor não cria fatos geradores, mas descortina fatos geradores ocorridos que estavam ocultos.

Acrescenta que a introdução do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 permitiu descortinar inúmeros fatos geradores que estavam ocultos. E, como a norma não cria fatos geradores, mas apenas os revela pelo aperfeiçoamento dos procedimentos da fiscalização, fica patente que se deve observar que o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais.

Reproduz o art. 116, I, do Código Tributário Nacional e diz que os fatos geradores do ICMS ocorrem cada vez que a hipótese de incidência do imposto ocorre no mundo real, não havendo qualquer limitação temporal para a sua ocorrência e determinação. Com parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, passou-se poder identificar omissões de entradas ocorridas a cada dia de movimentação dos combustíveis.

Afirma que há um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos revendedores de combustíveis. E, se fosse registrado um ganho de 100 litros pelo posto revendedor, poderíamos afirmar categoricamente que houve omissão de entradas, pois, os 100 litros iniciais não poderiam dilatar além do limite de 18,387 litros (1,8387%) impostos pela legislação.

Destaca que “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”, sendo “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”, e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa” (STJ, REsp Nº 1.833.748).

Discorre sobre o fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD e diz que ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física. O que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

Observa que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Por exemplo, a figura que apresentou 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.

Diz que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, com base nos valores conhecidos e registrados pelo contribuinte na sua EFD e seguindo as leis da física que não podem ser violadas, 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.

Sobre os erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD, reproduz o art. 251 do RICMS-BA/12 e cita o Ajuste SINIEF 02/2009. Diz que os arquivos da EFD já apresentados ao fisco poderão ser retificados pelo contribuinte até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária. Por exemplo: arquivo EFD de 05/2014, entregue até 25/06/2014, pode ser retificado livremente até 31/08/2014.

Após esse prazo, as retificações nas EFD somente podem se dar mediante autorização da Secretaria de Fazenda - comando a ser inserido através do sistema EFD, disponível tanto para o contribuinte quanto para o Auditor Fiscal.

A apresentação do arquivo retificador e a sua recepção pelo sistema de forma alguma torna a EFD válida. Esses arquivos ficam sujeitos às ressalvas impostas pela legislação que são esclarecidas ao contribuinte no exato momento da apresentação dos novos arquivos, não podendo alegar ignorância ou desconhecimento dessas regras de validade jurídica.

Conclui que a afirmação de que a fiscalização utilizou versões da EFD que foram posteriormente alteradas não é verdadeira, pois, a mera afirmação de que foram apresentados arquivos retificadores e que estes foram aceitos não autoriza presumir que eles tenham atendido as condições impostas pela legislação para que fossem juridicamente válidos para utilização no procedimento de fiscalização.

A 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 o percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite.

Diz que é importante ressaltar que a lógica dos argumentos apresentados pelo impugnante 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).

Explica os procedimentos realizados durante a ação fiscal:

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

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

Diz que existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, 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%.

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

Ressalta que não é incomum a movimentação de combustíveis entre postos, apesar de ser proibida pela ANP. Normalmente, essa é feita entre postos da mesma empresa, mas nada impede que ocorra entre empresas distintas. Isso deveria ser feito através de nota fiscal, mas pode ocorrer que ela não tenha sido emitida fazendo com que o volume de entrada pareça um ganho volumétrico. E, na devolução, da mercadoria recebida sem nota, sendo feita também sem nota, aparecerá uma perda. Nesse caso, não haveria imposto a pagar, apenas infração de obrigação acessória, mas isso deve ser devidamente demonstrado pela defesa.

Também, não é incomum que os postos aproveitem para comprar combustível antes de um aumento anunciado e o deixem estocado nos seus caminhões tanque. Um único caminhão tanque pode armazenar até 50.000 litros de combustível. Quando esse volume é levado em consideração na movimentação dos estoques do posto revendedor, surge um falso registro irregular volumes por serem esses maiores do que a tancagem do posto.

Diz que outro fato irregular, mas comumente presente nas operações dos postos, é o fato de alguns operarem como verdadeiras TRRs vendendo combustível diretamente à transportadoras, produtores rurais etc., sem que esses combustíveis passem pelos seus tanques e saiam pelos seus bicos de abastecimento.

Nesses casos, a análise do registro 1300 não é suficiente para detectar irregularidades fiscais, pois, operando de forma irregular, o posto não anota todas as suas entradas e saídas nesse registro.

Também destaca que ocorrendo vendas nos bicos após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH\_FISICO será maior que o ESTQ\_ABERT. Anotando-se o valor da leitura dos contadores dos bicos no início do dia, somente as saídas do dia serão levadas em consideração nesse dia.

Já, ocorrendo entradas nos tanques após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia

seguinte, o FECH\_FISICO será menor do que o ESTQ\_ABERT. Novamente, não haverá repercussão do erro do dia anterior nesse controle de estoques.

Entende que essas situações devem ser analisadas caso a caso e normalmente, na prática da fiscalização, indicam a ausência da informação da movimentação de combustíveis de um dia ou mais no registro 1300.

Contudo, como se vê, em ambos os casos, as entradas ou saídas feitas entre o fechamento de um dia e a abertura de outro não repercutem no cálculo das perdas ou ganhos.

Afirma que a escrituração 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.

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

No caso, por exemplo, não pode a impugnante 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.

Sobre a validade jurídica da EFD, menciona o art. 247 do RICMS/12. Diz que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado 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.

Diz 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.

Não basta, assim, 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 afirma que 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.

Segundo 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 conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96. Reproduz o art. 6º, IV da mencionada Lei e afirma que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV,

da Lei 7.014/96.

Em síntese, como demonstrado acima, 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, então a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

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

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 artigo 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.

Quanto à falta do registro das notas fiscais de entradas objeto do lançamento, afirma 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 impugnante 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.

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 relata que há os casos de (iii) notas de simples faturamento para entrega futura (CFOP 5922 ou 6922), 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.

Diz 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 5922 ou 6922) e, (iv) com valor comercial nulo. Essas notas foram colocadas em anexos para afastar qualquer dúvida da sua efetiva exclusão.

Ressalta, ainda, 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”.

Diz que não tem razão a impugnante quando afirma que o lançamento foi equivocado, “tudo indicando que não se impunha a escrituração”, pois, “não se considerou que as notas se destinavam a consumo ou uso da própria empresa impugnante” “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 impugnante com desconhecimento da operação e operação realizada”.

Sobre a falta de concessão do prazo de 30 dias para o envio dos arquivos de “Escrituração Fiscal Digital” (EFD) não entregues ou entregues com inconsistências (art. 247, § 4º, do RICMS/12),

informa 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 impugnante, que, aliás, é diário, se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas e saídas de combustíveis registradas na EFD.

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

Sobre o pedido de cancelamento ou redução da multa aplicada, reproduz o § 7º do art. 42 da Lei 7.014/96. Diz que essa norma foi revogada pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19. 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.

Quanto à multa devida pelo descumprimento da obrigação acessória de escriturar devidamente suas notas fiscais de entradas, diz que a obrigação do impugnante de registrar suas entradas de mercadorias no seu estabelecimento, independentemente 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.

Diz que ocorreu o aperfeiçoamento da redação da lei: alterou-se o seu texto, mas não o seu sentido; alterou-se a lei, mas não a norma jurídica. A nova redação deixa de fazer distinção entre mercadorias tributadas ou não, mas continua a aplicar o mesmo percentual de multa; isto é, a redação do inciso IX foi alterada, o inciso XI foi revogado, mas a norma jurídica permaneceu inalterada. Fica evidente, então, que não houve revogação da norma, mas tão somente o aperfeiçoamento da redação da lei.

Dessa forma, é equivocado concluir que se deixou de aplicar a 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.

Diz que não se verifica falta de proporcionalidade ou razoabilidade nas multas aplicadas de 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria, tampouco sua cobrança revela confisco. Se o valor final cobrado acabou sendo elevado, tal fato se deveu ao grande número de infrações cometidas e é proporcional ao agravio.

Entende que, se a multa fosse menor que 1% do valor comercial dos bens, a punição perderia o seu caráter afitivo e, na prática, estimularia a “ilegalidade eficaz”, quando se descumpre a lei porque o prejuízo que a punição pode causar é inferior ao benefício obtido. E colocar-se um teto ao valor da multa, poderia se tornar um piso além do qual seria eficaz deixar de escriturar nas notas fiscais de entradas. Nesses casos seria muito prejudicada a defesa social, que é o espírito da norma punitiva.

Sobre as notas alegadamente escrituradas e incluídas por erro nos demonstrativos, diz que o impugnante 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 ou nem mesmo foram registradas. Isso, na prática, torna impossível identificar o documento na EFD. O registro fica assim imprestável ao fim a que se destina e, portanto, deve ser considerado não feito.

Lembra que a infração se deve à falta de registro das notas na EFD e refez 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, a falta de registro nas notas na EFD traz prejuízo insuperável à fiscalização. Logo, indubitavelmente houve o descumprimento da obrigação da escrituração e deve permanecer a aplicação da multa.

O impugnante foi multado pela falta de escrituração de notas fiscais de entradas e, imaginando que a multa cobrada excluiria a sua obrigação acessória, não corrigiu a sua escrituração, mantendo sem escrituração as notas fiscais de entradas. Assim, tendo havido tempo mais que

suficiente entre o primeiro lançamento e o segundo sem que houvesse a devida escrituração dos documentos fiscais, deve ser reaplicada a multa.

Sobre a “manifestação do destinatário” diz que é um dever instrumental que serve de auxílio ao fisco na sua atuação fiscalizadora. É uma obrigação autônoma decorrente da lei. Não pode ser substituída nem é alternativa com outras obrigações.

Os postos revendedores quando destinatários de combustíveis devem necessariamente registrar eventos da NF-e denominados de “confirmação da operação”, “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, conforme o caso – vide art. 89, § 14, do RICMS. (Esses eventos de manifestação do destinatário da nota fiscal eletrônica são explicados no Portal da NF-e em “Perguntas Frequentes”, item 9.)

Não havendo o registro dos eventos “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, “presume-se a entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário”.

Dessa forma, na constatação de que não houve o registro dos eventos “confirmação da operação”, “não realização da operação” ou “desconhecimento da operação”, se deve presumir que o evento “confirmação da operação” deixou de ser realizado. (Essa presunção pode ser afastada no caso das devoluções e sinistros como demonstraremos abaixo)

Diz que o Portal da NF-e esclarece, também, que o evento “Operação não Realizada” “será informado pelo destinatário quando, por algum motivo, a operação legalmente acordada entre as partes não se realizou (devolução sem entrada física da mercadoria no estabelecimento do destinatário, sinistro da carga durante seu transporte, etc.)”.

Ressalta que as devoluções e retornos de mercadorias sinistradas são realizadas de duas formas, ou 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).

Na prática a NF-e referenciada é aquela relativa à operação que não ocorreu e que deveria ter sido indicada como não realizada. Já a nota de retorno ou devolução ( $tpNF=0$  ou  $finNFe=4$ ) deveria ser indicada como confirmada pelo destinatário.

Também registra que o Portal da NF-e dita que este evento “tem como finalidade possibilitar ao destinatário se manifestar quando da utilização indevida de sua Inscrição Estadual, por parte do emitente da NF-e, para acobertar operações fraudulentas de remessas de mercadorias para destinatário diverso”.

Quando esse evento não for registrado, deverá ser seguido o disposto no art. 89, § 16, do RICMS-BA/2012:

O contribuinte deverá apresentar boletim de ocorrência referente à queixa prestada na Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública, em razão do uso indevido do nome da empresa pelo remetente, a fim de afastar a presunção prevista em lei de entrada de mercadoria no estabelecimento, quando figurar como destinatário em operação declarada em nota fiscal eletrônica, sem que tenha efetivamente adquirido a mercadoria, mas não tenha registrado o evento “desconhecimento da operação”.

Observa que se o contribuinte houver realizado a “ciência da operação”, que não é obrigatório, fica logicamente excluída a possibilidade de ele desconhecer a operação.

Informa que esses eventos são mutuamente excludentes, isto é, necessariamente deverá ser registrado um e somente um evento dentre os três.

No trabalho realizado considerou que as notas fiscais registradas na EFD se referiam a operações que deveriam ter sido confirmadas e, quando isso não ocorreu, houve a infração 16.16.01.

Já, com as notas não registradas na EFD, as dividiu em dois grupos, as notas fiscais que tratam de devoluções e as demais. As notas originais de remessas que foram referenciadas nas notas de

devoluções deveriam ter o evento “não realizada” (infração 16.16.02) e as de retorno deveriam ter sido “confirmadas”.

E, por exclusão, as restantes deveriam ser tidas como sem confirmação (infração 16.16.01), por presunção legal.

Diz que essas infrações, então, não são resultado de “desdobramento de obrigação para mais arrecadar”, como sugere a impugnante. Tampouco o evento “confirmação da operação” se confunde com a “manifestação ou ciência do recebimento, logo após a operação de aquisição”. Essa argumentação só ratifica que não houve o cumprimento da obrigação acessória imposta no caso do recebimento de combustíveis.

Por fim, após ter rebatido todos os pontos da impugnação, pede a total procedência do lançamento.

À fl. 111, a 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, acatando o pedido formulado pelo Defendente de que, pela correlação entre as infrações correspondentes à variação volumétrica, ambos os Autos de Infração lavrados devem ser apreciados em conjunto, encaminhou o presente processo para redistribuição a essa 3<sup>a</sup> JJF, que promoveu o julgamento do AI nº 269138.0124/19-2

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Gabriel Amorim Santos Silva, OAB-BA Nº 38934. Solicitou que a intimação alusiva ao feito seja encaminhada via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e.

## VOTO

Preliminarmente, o Defendente afirmou que o presente auto de infração foi lavrado sem observância aos princípios regentes do processo administrativo fiscal, em especial o da busca da verdade material, além de ferir um dos princípios fundamentais do direito pátrio, qual seja o da estrita legalidade e da ampla defesa.

Observo que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos acostados aos autos. O Autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas alegações defensivas, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o Autuado tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em sua impugnação.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação.

O Defendente suscitou a nulidade da infração 01, alegando capituloção em artigo de legislação já revogado. Disse que o Auditor Fiscal, em 18/12/2019, lavrou o presente auto de infração, trazendo quanto à infração de nº 01, o seguinte enquadramento legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, Inciso IV; art. 23, § 6º, inciso II, alínea "b" da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98.

Afirmou que se deve 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.

Disse que após o fim de sua vigência, restou inviável o citado enquadramento legal, sob pena de violação do princípio da legalidade, bem como prejudicar o exercício da ampla defesa. Assim,

rogou pela declaração de nulidade da infração de nº 01, em virtude de enquadramento legal feito após revogação do dispositivo legal.

Na informação fiscal, o Autuante ressaltou que o § 6º 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.

Disse que o Impugnante confunde “revogação”, extinguindo a norma, o que não houve, com a sua “alteração”, pois, alterou-se o texto do art. 23 da Lei 7.014/96, mas se manteve intacta a norma jurídica. Talvez fosse mais adequado 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”.

Para melhor entendimento, vale reproduzir o § 6º do art. 23 da Lei 7.014/96:

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

A redação atual do § 6º do art. 23 foi dada pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.

Redação anterior dada ao § 6º do art. 23 pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15/12/12, mantida a redação dos seus incisos, efeitos de 15/12/12 a 12/12/19:

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

[...]

Concordo com o posicionamento do Autuante de que essa pequena questão material não trouxe qualquer prejuízo ao Impugnante, porque 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”.

Vale salientar, que não implica nulidade da autuação o alegado equívoco na indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99. A descrição dos fatos e dispositivos regulamentares constantes no Auto de Infração esclarecem a autuação fiscal, e mesmo que tenha sido indicado pelo Autuante dispositivo do RICMS-BA já revogado, entendo que tal fato não significa que houve aplicação de legislação que não estava em vigor, existindo apenas mero equívoco na indicação do dispositivo legal.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, considerando que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O Impugnante destacou que durante a ação fiscal, foram lavrados pelo Auditor Fiscal dois Autos de Infração: Auto de Infração de nº 269138.0123/19-6 e Auto de Infração nº 269138.0124/19-2.

Disse que a infração 01 deste PAF é consequência direta da constatação da infração trazida no A.I. 269138.0124/19-2, razão pela qual deveria ter sido incluída naquele A.I, face a permissão posta no art. 40 do RPAF.

Apresentou o entendimento de que, pela correlação entre as infrações, correspondentes à variação volumétrica, ambos os Autos de Infração lavrados devem ser apreciados em conjunto, com defesa única, considerando que há uma suposta infração principal e uma suposta infração que é consequência.

O Autuante informou que na lavratura de um auto de infração para a irregularidade superior a R\$ 200.000,00 (“deverá ser lavrado um auto exclusivamente para esta infração”) e, em seguida, facilita a inclusão de outras infrações com ela, desde que “sejam dela consequentes”. Disse que,

na prática, o preposto fiscal não tem qualquer discricionariedade nessa questão, pois, o Sistema de Lavratura de Créditos Tributários (SLCT) da SEFAZ, que é o instrumento para a lavratura dos autos de infração e das notificações fiscais, faz essa separação automaticamente sem qualquer intervenção.

RPAF-BA/99:

Art. 40. O preposto fiscal poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado.

Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes.

Observo que o presente Auto de Infração foi lavrado de forma regular, não se constatou motivo para entender que houve cobrança em duplicidade; não houve prejuízo ao deficiente, porque a indicação das infrações e a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foram efetuadas de forma compreensível, foi identificada a necessidade da lavratura de mais de um Auto de Infração, e não deve ser decretada nulidade da autuação fiscal.

Conforme despacho à fl. 111, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu acatar o pedido formulado pelo Deficiente de que, pela correlação entre as infrações correspondentes à variação volumétrica, ambos os Autos de Infração lavrados devem ser apreciados em conjunto, por isso, encaminhou o presente processo para redistribuição a essa 3ª JJF, que promoveu o julgamento do AI nº 269138.0124/19-2.

Por meio do Acórdão JJF Nº 0221-03/20, o Auto de Infração nº 269138.0124/19-2, foi julgado procedente com a seguinte ementa: “EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal”.

Assim, tendo em vista a conveniência na solução do litígio, com base nos princípios da razoabilidade, da eficácia e da economia processual, aprecio o mérito da autuação fiscal.

O presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.

O autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

Foi alegado nas razões defensivas que em todos os dias posteriores ou anteriores ao dia em que houve a suposta sobra de combustíveis, havia falta do produto, ou seja, o volume escriturado era maior que o volume encontrado nos tanques, após a medição diária. Disse que a autuação é decorrente de erros de medição e de envio equivocado do LMC, em via digital.

O Autuante afirmou que, dada a peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 que permite utilizar as informações do registro 1300 da EFD e dar real efetividade aos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis realizados nos postos revendedores:

Afirmou que não basta argumentar 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 deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Observo que o autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse o registro das entradas da mercadoria objeto da autuação e, por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, e não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, não obstante essa falta de comprovação, não cabe exigir o 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.

Como já foi dito, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal realizada neste sentido.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no 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. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

O fundamento do imposto exigido 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 pela Lei 7.014/96, art. 6º. Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

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.

Sobre os erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD, o Autuante mencionou o art. 251 do RICMS-BA/12 e o Ajuste SINIEF 02/2009, informando que os arquivos da EFD já apresentados ao Fisco poderão ser retificados pelo contribuinte até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária. Por exemplo: arquivo EFD de 05/2014, entregue até 25/06/2014, pode ser retificado livremente até 31/08/2014.

Após esse prazo, as retificações nas EFD somente podem se dar mediante autorização da Secretaria de Fazenda, comando a ser inserido através do sistema EFD, disponível tanto para o contribuinte quanto para o Auditor Fiscal.

Disse que a apresentação do arquivo retificador e a sua recepção pelo sistema de forma alguma torna a EFD válida. Esses arquivos ficam sujeitos às ressalvas impostas pela legislação que são esclarecidas ao contribuinte no exato momento da apresentação dos novos arquivos, não podendo alegar ignorância ou desconhecimento dessas regras de validade jurídica.

Observo 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.

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. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

A Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, mencionada pelo autuante, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado unidade de medida litro, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, ainda podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

O Autuante destacou que existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, 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%.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defensor, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva não registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um

incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo. Portanto, a variação volumétrica não constitui fato gerador do ICMS, mas a exigência fiscal é decorrente do fato de constar na escrituração do contribuinte volume acrescido sem a comprovação documental da origem do combustível.

O autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96), o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração, sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, imposto que foi objeto do presente lançamento.

Vale salientar que Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019) alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10 da mencionada Portaria:

Art. 10

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

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, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC acima do percentual permitido pela legislação.

Em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite 0,6% estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até limite aceito pela legislação, é considerado como variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura.

No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido deste Estado, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes. Foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387% (previsto na Portaria 445/98), que é mais que três vezes 0,6% estabelecido pela ANP.

No levantamento fiscal constam os valores correspondentes aos ganhos escriturados pelo Autuado, o limite estabelecido pela SEFAZ e a omissão de entradas apurada, ressaltando-se que o Autuante juntou as planilhas do levantamento fiscal, e na intimação acerca da lavratura do Auto de Infração constou a informação de que acompanhou cópia dos demonstrativos com a memória de cálculo dos valores cobrados.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. 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. Mantida a exigência fiscal com a retificação do percentual da multa aplicada.

Em relação às infrações 02, 03 e 04, o Defendente informou que reconhece integralmente o débito relativo às infrações 02 e 04 e o parcial da 03, tendo em vista existirem Notas Fiscais de aquisição de combustíveis para revenda que foram devidamente lançadas no LMC, contido na EFD.

Portanto, no que tange às infrações 02 e 04, o Autuado reconheceu a existência da obrigação tributária, decorrente de equívoco na EFD, razão pela qual informou que já efetivou o pagamento do débito. Dessa forma, são procedentes os itens não impugnados, considerando que não há lide a ser decidida, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Infração 03 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a maio, julho a setembro de 2015; fevereiro, junho e setembro de 2016; janeiro, março, maio, agosto a novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 762,70.

O Autuado alegou que é inviável a aplicação das multas, em relação à totalidade dos documentos fiscais indicados pelo Auditor Fiscal, na medida em que algumas delas (aquisição de combustíveis) foram devidamente lançadas no LMC, encaminhado à Fazenda Estadual (EFD).

Afirmou que a Nota Fiscal 1708251, de 11/05/2017 (aquisição de Gasolina Comum), refere-se à aquisição de combustíveis para revenda e foi devidamente lançada no LMC e na escrituração contábil. LMC anexado, comprovando o efetivo lançamento.

O Autuante esclareceu que em relação às notas não registradas na EFD, as dividiu em dois grupos, as notas fiscais que tratam de devoluções e as demais. As notas originais de remessas que foram referenciadas nas notas de devoluções deveriam ter o evento “não realizada” (infração 16.16.02) e as de retorno deveriam ter sido “confirmadas”.

Também informou que refez nova busca e nenhuma das notas fiscais está escriturada na EFD. Como nem todas as informações das notas fiscais registradas na EFD são anotadas no LMC, a falta de registro nas notas na EFD traz prejuízo insuperável à fiscalização. Logo, indubitavelmente, houve o descumprimento da obrigação da escrituração e deve permanecer a aplicação da multa.

Acato as informações do Autuante, considerando que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicado multa conforme estabelece o art. 42, incisos IX da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle; a multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

O defensor apresentou o entendimento de que deveria ser aplicado o § 7º do art. 42 da Lei 7.014/96 c/c art. 158 do RPAF/BA, requerendo cancelamento ou redução da multa por descumprimento de obrigação acessória

Alegou, que há, normativo, que permite o cancelamento das multas, desde que atendidos os requisitos legais. Reproduz o § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e diz que o RPAF possui norma igualmente aplicável ao presente caso concreto.

Afirmou que no presente caso, deixou pouquíssimas notas de aquisição de combustíveis (atividade primordial) sem registro, por equívoco contábil, razão pela qual entende que deva ter

as multas canceladas, pois ter lançado os documentos fiscais no LMC denota a ausência de dolo, fraude ou simulação.

Não acato a solicitação do defensor, considerando que não se pode afirmar, de forma inequívoca, que não ocorreu falta de pagamento do imposto. A pretensão da legislação é de se manter os controles fiscais e do fluxo de mercadorias desde o ingresso até a saída do estabelecimento. Neste caso, mesmo em relação a mercadorias não destinadas à comercialização, não se pode garantir um controle efetivo sem o necessário registro das entradas e saídas de mercadorias.

Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nem a negativa de aplicação de ato normativo, nos termos do art. 167, I e III do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Mantida a exigência fiscal, no valor de R\$ 762,70, conforme demonstrativo elaborado pelo Autuante.

Na sustentação oral, o Defensor solicitou que a intimação alusiva ao feito seja encaminhada via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e. Não há impedimento para que tal providência seja tomada, considerando que de acordo o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento. O representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a retificação da multa aplicada na Infração 01, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## **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 269138.0123/19-6, lavrado contra **POSTO DE GASOLINA FELICI LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 21.142,99**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 3.586,94**, prevista no art. 42, inciso IX da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 05 de outubro de 2022

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA