

A. I. N° - 269138.0120/20-0
AUTUADO - CORESFILEL COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 13.12.2022

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0218-05/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Mercadorias (combustíveis) sujeitas ao pagamento do imposto pelo regime da substituição tributária. Apuradas omissões de entradas em volume que excedeu os índices de “ganhos” por variação volumétrica estabelecidos na Portaria da SEFAZ-Ba nº 445/98. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada através de levantamento quantitativo de estoques. Argumentações defensivas incapazes de elidir as imputações fiscais. Mantidas as cobranças lançadas no Auto de Infração. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado ou serviços tomados pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Pedidos alternativos da defesa rejeitados. Indeferidos os pleitos empresariais de remessa dos autos para a realização de novas diligências ou perícia fiscal. Não acolhidas as arguições defensivas de nulidade do procedimento fiscal. Processo devidamente saneado após duas diligências. Assegurado ao contribuinte o direito a ampla defesa e ao contraditório. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

No Auto de Infração em lide, lavrado em 19/05/2020, a autoridade fiscal lançou ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor principal **R\$ 75.550,76**. A peça de lançamento apresentou as imputações fiscais a seguir descritas:

Infração 01 – 04.07.01 – Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação 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. Valor exigido: **R\$ 65.633,52**, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96;

Infração 02 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, decorrente da omissão no registro 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. Valor exigido: **R\$ 9.851,94**, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96;

Infração 03 – 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1% sobre o valor das entradas, prevista no art. 42, inc, IX da Lei nº 7.014/96. Valor exigido: **R\$ 60,80**.

Infração 04 – 16.01.06 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços tomados sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1% sobre o valor das entradas. Valor exigido: **R\$ 4,48**, prevista no art. 42, inc, IX da Lei nº 7.014/96.

Fatos geradores em relação às exigências de imposto ocorridas em dezembro de 2015; dezembro de 2016; dezembro de 2017; dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Alíquotas indicadas no demonstrativo de débito. Omissões apuradas para os produtos: **Gasolina Comum; Etanol Hidratado Comum; Gasolina C Aditivada; e, Óleo Diesel B S500 Comum.**

Fatos geradores das multas acessórias: meses de julho de 2015; março e abril de 2016; e, agosto de 2018.

Documentos que compõem a peça acusatória, inseridas entre as fls. 4verso a 16: Termo de Início de Fiscalização; Demonstrativos de apuração do imposto para os produtos Gasolina C Comum; Gasolina C aditivada, Óleo Diesel Comum e Etanol Hidratado Comum; Demonstrativos de cálculo das infrações acessórias.

Contribuinte notificado do Auto de Infração através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), ingressa com defesa administrativa, através da petição inserida nos autos entre as fls. 20 a 27, subscrita por seu sócio administrador, datada de 28 de julho de 2020.

A exigência fiscal relativa à omissão de entradas de combustível valeu-se do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/1998 acrescentado pela Portaria nº 159/2019.

O contribuinte, em razões preliminares, suscitou nulidades do procedimento fiscal. Alegou que houve cerceamento ao seu direito de defesa, pois não houve possibilidade de manifestação do sujeito passivo no curso das apurações fiscais, restringindo-se, dessa forma, uma melhor análise dos dados a partir do cruzamento de informações com os sistemas disponíveis.

Argumentou que o lançamento fiscal ora impugnado apresenta inseguranças na determinação dos elementos quantitativos do ICMS reclamado, carecendo a exigência do imposto de nexo causal entre estes elementos e os demonstrativos elaborados pelo fisco.

Afirmou ter encaminhado informações acerca das operações de movimentação de combustíveis através do SPED Fiscal, que apresentam algumas inconsistências que podem gerar erros, além das informações transmitidas pela via eletrônica e lançamentos escriturais no Livro Movimentação de Combustíveis – LMC, fazendo os registros diariamente, produto por produto.

A partir dos resultados apresentados, após a conclusão da ação fiscal, disse ter ficado evidente que o fisco tomou somente os supostos ganhos no volume de combustíveis, mas desprezou inteiramente as perdas. Desse modo, o encontro de informações em um dia e no outro resulta em não se ter espelhado o que efetivamente ocorreu, uma vez que houve total desprezo no tocante às perdas escrituradas no LMC físico.

Houve ainda “bitributação”, visto que o ICMS dos combustíveis é inteiramente recolhido através do regime de substituição tributária e, no caso concreto, jamais houve entrada de produtos no

estabelecimento sem a cobertura da respectiva nota fiscal.

Reafirmou que os levantamentos realizados pela fiscalização estadual no cruzamento da variação volumétrica admitida pela ANP, a partir dos valores lançados no LMC e no registro 1.300 da EFD, demonstram que o sistema utilizado pelo fisco é falho.

Ao adentrar no mérito, argumentou que os ganhos e as perdas em relação aos combustíveis objeto da ação fiscal (gasolina comum, gasolina aditivada e etanol hidratado) se compensam, sem que isto possa ser considerado omissão de entradas, mesmo porque a diferença encontrada entre ganhos e perdas normalmente fica abaixo da evaporação permitida, e, quando isso não ocorre, há compensação imediata no dia seguinte ou nos dias seguintes, em decorrência de erros de leitura. Apresentou diversos exemplos em números das movimentações em litros dos combustíveis comercializados pelo estabelecimento autuado.

Afirmou que não há nos autos os elementos probantes que confirmam lastro às planilhas sintéticas que apenas apontam as quantidades omitidas de volume de combustível e calculam o custo médio unitário para cada tipo de mercadoria, sem suposta cobertura documental, totalizadas a cada ano.

Contestou a defesa as imputações fiscais que compõem as infrações 03 e 04, afirmando que as mesmas apresentam valores exíguos, abaixo de R\$ 200,00, e se referem a pequenas despesas do estabelecimento (uso e consumo, ativos de diminuto valor), além dos documentos terem sido levados a registro na escrita contábil - fez a defesa referência ao livro Razão.

Requeru, caso se faço necessário, a remessa dos autos para a realização de perícia fiscal ou elaboração de parecer pela assessoria técnica do CONSEF.

Finalizou a peça defensiva formulando os seguintes requerimentos:

- 1 – juntada posterior de novos documentos para demonstrar a insubsistência das cobranças lançadas no Auto de Infração;
- 2 – alternativamente, que se reduza substancialmente as multas afastando-se a bitributação e a cobrança de multa de mercadorias não recebidas ou objeto de simples remessas;
- 3 – impugnação dos valores relacionados às omissões de combustíveis que tomaram por base as médias para cada produto e por ano;
- 4 – intimação de todos os atos do procedimento administrativo sob pena de nulidade processual;
- 5 – alternativamente, que a defesa seja considerada parcialmente procedente, para se aplicar tão somente penalidade de advertência ou se assim não foi entendido que se aplique o disposto na letra “d”, inc. XV, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, para as infrações 03 e 04;
- 6 – requereu por fim, que os todos os meios de prova admitidos em direito sejam acolhidos, em especial, o levantamento do LMC do posto revendedor e a reavaliação das notas fiscais de entrada de todas as mercadorias, seja por devolução, aquisição ou simples remessa, a fim de garantir o direito a ampla defesa, além da juntada de novas provas.

O autuante prestou informação fiscal através da peça processual juntada aos autos entre as fls. 49 a 69. Nesta peça apresentou um longo arrazoado, fazendo considerações sobre; a) a regularidade do procedimento fiscal; b) a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito pela Auditoria que resultou na presente autuação; c) o cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas omissões de entrada de combustíveis; d) os alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, apontados na peça defensiva; e) a falta de registro de notas fiscais entrada objeto da autuação.

O contribuinte foi cientificado do inteiro teor da peça informativa prestada pelo autuante.

Na sequência, o PAF foi convertido em diligência, na pauta suplementar do dia 27/10/2020, ocasião em que o colegiado desta 5ª JJF deliberou pelo envio do processo à Procuradoria Estadual (PGE),

visando obtenção de parecer jurídico acerca das cobranças lançadas nas infrações 01 e 02, sendo observado que o levantamento fiscal apurou omissão de entradas de combustíveis com base no volume que excedeu 1,8387% da relação entre o ganho e o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidas como normais pela ANP (Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis).

Foram formulados questionamentos em torno das disposições contidas no art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/1998, na redação acrescentada pela Portaria nº 159/2019, com efeitos a partir de 25/10/2019. Indagou-se sobre a aplicabilidade da referida norma na constituição de créditos tributários anteriores a sua vigência, considerando que a mesma estabeleceu novos procedimentos para a contagem dos estoques físicos de combustíveis, derivados ou não de petróleo, junto aos estabelecimentos revendedores daqueles produtos.

A PGE ao analisar a questão sustentou, no Parecer Jurídico (doc. fls. 75/90), datado de 15/02/2021, que as disposições da Portaria 445/98 que tratam da contagem de estoques de combustíveis é de natureza meramente procedural, impondo-se a sua retroação aos fatos geradores anteriores à publicação e vigência da referida norma.

Após manifestação do autuado e do autuante acerca do Parecer PGE, o PAF foi novamente convertido em diligência, na pauta do dia 14/12/2021, ocasião em que após reanálise instrutória das questões postas nos autos, foram formulados os quesitos a seguir reproduzidos, com o objetivo de se evitar alegações de privação da defesa, desfalques no contraditório e inconsistências da exação em virtude de falta de prova:

POR PARTE DA UNIDADE FAZENDÁRIA DE ORIGEM:

1. *Apresente o autuante em mídia digital os arquivos da EFD (relacionados ao LMC/Registro 1300) que serviram de base para a autuação, convertidos planilha editável (excel, por exemplo), no sentido deste Colegiado visualizar as quantidades diárias que geraram as inconsistências nas omissões de entradas, sem necessidade de leitura dos arquivos xml.*
2. *Apresente o autuante em mídia digital as memórias de cálculo analíticas diárias que redundaram nas quantidades e valores consignados nos demonstrativos sintéticos de fls. 05/08.*
3. *Receba o autuado cópia da mídia digital indicada nos itens anteriores e cópias das informações fiscais (inclusive planilhas inseridas às fls. 05/08 verso).*
4. *Reabrindo-se o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, intimar o autuado para produzir, querendo, nova impugnação ao lançamento.*
5. *Dar vistas ao autuante da nova defesa, no intuito de elaborar informações fiscais complementares.*
6. *Efetivados estes atos processuais e caso não se faça necessário praticar nenhum outro mais na unidade fazendária de origem, deve o PAF retornar para este Colegiado com o objetivo de instrução complementar e julgamento.*

O contribuinte foi intimado através do DTE, com a entrega das informações e arquivos do levantamento fiscal, conforme determinação posta no termo de diligência, fato atestado pelos documentos juntados ao PAF entre as fls. 176 a 182, sendo na ocasião reaberto o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias

O sujeito passivo atravessou petição nos autos, protocolada em 08/06/2022, ocasião em que afirmou, que não lhe foi disponibilizada cópia do arquivo magnético (CD), contendo as informações determinadas na diligência, especialmente os arquivos com o detalhamento das quantidades diárias de combustíveis que resultaram nas omissões de entradas e as correspondentes memórias de cálculo analíticas dia a dia, fato a ensejar nulidade do procedimento fiscal por cerceamento do direito de defesa. Entendeu o deficiente que o processo

não pode ter continuidade sem que antes lhe sejam disponibilizadas essas informações.

O autuante, em novo informativo fiscal, datado de 02/08/2022, declarou que diferentemente do que foi alegado pela defesa em sua última Manifestação, a diligência determinada pelo colegiado da 5ª JJF foi plenamente atendida, pois todo o conteúdo do CD anexado ao processo (fl. 174), foi disponibilizado para o contribuinte através do DT-e (Domicílio Tributário Eletrônico).

Em despacho exarado à fl. 204 deste PAF, datado de 04/11/2022, após avaliação dos elementos existentes neste processo, conclui que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento.

Apresento na sequência o meu voto.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 04 (quatro) imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

As cobranças que integram as infrações 01 e 02 se referem à falta de recolhimento do ICMS, por solidariedade e por antecipação tributária total, respectivamente, em razão da aquisição de combustíveis sem a devida cobertura documental. No lançamento também foram aplicadas multas por descumprimento de obrigações acessórias pela falta de registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias na escrita fiscal, ocorrências que integram os itens 03 e 04 da peça de lançamento.

Inicialmente enfrentaremos as preliminares de nulidade suscitadas na impugnação empresarial.

Rejeito a arguição de nulidade por cerceamento de defesa, fundada nos arts. 26 e 28 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. O contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal, conforme Termo inserido à fl. 04, verso, postado via DTE em 23/04/2020 e lido pelo sujeito passivo em 24/04/2020. À fl. 18 consta o Termo de Ciência de lavratura do Auto de Infração/Notificação Fiscal, postado em 21/05/2020, via DTE e lido 12/05/2020.

Atendidos também os demais requisitos de validade do Auto de Infração, previstos no art. 39 do RPAF, notadamente, a correta identificação do sujeito passivo; a descrição dos fatos considerados infração, de forma clara e suscinta; indicação dos dispositivos considerados infringidos e a assinatura da autoridade fiscal responsável pelo lançamento.

Na fase procedural do lançamento, compreendida no intervalo que vai do início da ação fiscal até a ciência do Auto de Infração, não há previsão normativa de que estabeleça a obrigatoriedade do contraditório. Também rejeito o pedido empresarial de Nulidade sustentada pela defesa de violação do princípio do contraditório na fase procedural do lançamento.

Ainda no exame das questões preliminares, indefiro o pedido defensivo de conversão do feito em novas diligências ou para a realização de perícia fiscal. O presente PAF foi objeto de duas diligências, conforme será detalhado mais a frente, neste voto, sendo que na última determinou-se a reabertura do prazo de defesa, com a entrega ao contribuinte dos demonstrativos analíticos de apuração do imposto. Ademais, a solução da controvérsia objeto desta lide fiscal não depende de prova técnica ou de conhecimentos especiais. Por sua vez, o requerimento formulado pelo contribuinte para a realização de perícia não atendeu o disposto no art. 145 do RPAF/BA, seja por ser genérico ou por inexistir fundamentação da necessidade desta medida, seja porque não foram formulados os quesitos correspondentes conforme determina o parágrafo único do dispositivo regulamentar.

Quanto ao mérito, a matéria está suficiente madura para ser decidida, notadamente após o retorno das diligências determinadas por esta Junta de Julgamento, com destaque para a última providência de apresentação das planilhas analíticas elaboradas pelo autuante e a correspondente

notificação do autuado do inteiro teor dessas provas com a decorrente reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

Este material é que possibilita a adequada compreensão da autuação, haja vista que este órgão de julgamento não possui acesso à escrituração fiscal dos contribuintes, salvo quando anexadas no procedimento, na forma impressa ou em mídia eletrônica. Ainda assim, esses arquivos necessitam de um mínimo tratamento prévio.

Sem a diligência, a manutenção do PAF, a meu ver, só encontraria fundamento em um voto de fé no trabalho do agente fiscal responsável pela lavratura, já que não era possível se encontrar no processo todas as informações necessárias para a devida compreensão do caminho percorrido pela Auditoria para identificação do que se pretendia tributar, ainda que apurado com base em informações prestadas pelo próprio contribuinte.

Como se sabe, na dialética do processo administrativo fiscal, a autoridade tributária não goza da presunção de veracidade inerente aos atos administrativos, notadamente quando se trata de fatos que dependem de prova. Nessas hipóteses, é necessário que a acusação fiscal esteja aparelhada de um mínimo conjunto probatório para lhe sustentar, não podendo se respaldar exclusivamente na presunção construída de forma meramente retórica, por mais que possa soar factível ou razoável.

A ampla defesa e o contraditório só podem ser exercidos adequadamente quando se conhece o caminho seguido pelo acusador na construção do seu raciocínio até porque a regra é que o ônus da prova pertence a quem acusa. Mas, além disso, não se pode ignorar a possibilidade de se construir mais de uma narrativa convincente, partindo dos mesmos elementos indiciários.

Afinal, nem toda divergência escritural representa descumprimento das normas tributárias ou ilícito. Porém, não há razoabilidade em esperar uma defesa adequada sem antes fornecer ao acusado elementos suficientes para que compreenda a própria acusação que lhe recai, especialmente quando o caso comporta peculiaridades que o afastam das situações triviais, como será demonstrado.

Os dados extraídos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) não são de fácil leitura e demandam um tratamento prévio, após a conversão em planilha, com base no manual do SPED. Somente após essas etapas é que se torna possível “enxergar” o procedimento fiscal, o que obviamente não era sequer plausível com a planilha simplificada. Assim, por mais que se soubesse que as informações utilizadas são do conhecimento do contribuinte (ou deveriam ser, pelo menos), naquelas condições a ampla defesa era claramente mutilada pela dificuldade de se compreender onde encontrá-las e como organizá-las, como primeiro passo para a apresentação de uma mínima e aceitável defesa.

Feitas essas considerações iniciais, cabe destacar também que há farta e abundante jurisprudência deste CONSEF em torno das questões aqui discutidas. Trilharemos o mesmo caminho já percorrido em outros processos de idêntica configuração.

O presente Auto de Infração não constituiu crédito tributário pela variação volumétrica dos combustíveis, é bom esclarecer logo. Os lançamentos que a ela se referiam (variação volumétrica) consideravam qualquer quantidade excedente encontrada para fins de incidência, independentemente da origem. Por exemplo, se o saldo final de um dia, obtido com base nos documentos fiscais indicava um estoque de 1.000 litros, qualquer volume a mais, eventualmente verificado pela fiscalização era objeto de autuação.

Mas, como já ratificado e pacificado pelo STJ, o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, daí porque **não é permitida** a cobrança do imposto no aumento de volume pela dilatação (*REsp 1.884.431/PB, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 11/09/2020*), e tampouco é possível a repetição do indébito na perda de volume pela evaporação (*REsp 1.122.126/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 01/07/2010*).

Nada mais coerente, pois não há *circulação de mercadorias* nessas hipóteses. O movimento de

expansão ou contração do volume dos líquidos não se confunde com o ato de mercancia alcançado pela tributação.

A variação volumétrica nos lançamentos, como o efetivado neste PAF, apenas é considerada para fins de margem de tolerância, ou seja, somente se observa as quantidades que ultrapassam o limite atribuído pela SEFAZ como parâmetro, tomado como máximo de diferença que pode ser reconhecida como alteração natural da quantidade.

O cerne da autuação é a divergência das informações no estoque da medição, obrigatoriamente realizada pelo contribuinte, que possui Sistema de Armazenamento Subterrâneo de Combustíveis (SASC), e registrado no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), em comparação ao estoque escritural, alimentado com os dados dos documentos fiscais lançados em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Nesta perspectiva, o estoque de abertura, entradas, saídas e estoque final medidos devem corresponder àqueles contabilizados com base nas notas fiscais das operações realizadas, ressalvada a tolerância pertinente à variação volumétrica. Se, no final do dia, a medição informa um resultado além da presumida variação volumétrica natural, em relação ao registrado com base nos documentos fiscais de entrada e de saída, presume-se a omissão de entrada.

Dito de outro modo, desprezado o percentual de tolerância considerado pelo Estado da Bahia (1,8387%), o que lhe extrapola positivamente é o montante adotado pela SEFAZ/BA como entrada omitida, circunstância que não difere muito da opção pelo lançamento da omissão de entrada, quando também apurada ocorrência de saídas omitidas, em hipóteses como as mencionadas nos arts. 12 e seguintes da Portaria nº 445/1998.

Por este motivo é que também soa inadequado discutir nesses processos “perdas” e “ganhos”, pois o que a fiscalização acusa são indicativos de entradas e saídas não acobertadas por documentação idônea e que alcançam patamar superior ao das diferenças provocadas por causas naturais.

Logo, o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 estabelece um percentual máximo, da quantidade que pode ser *presumida* como variação volumétrica (1,8387%), ao mesmo tempo em que indica o volume positivo que o ultrapassa como passível de presunção da omissão de entrada de mercadorias.

Para ilustrar, a técnica de fiscalização pode ser sintetizada na seguinte assertiva: “*considera-se omissão de entrada de combustíveis, o quantitativo diário que excede positivamente o percentual de 1,8387%, correspondente ao parâmetro máximo de variação volumétrica natural, encontrado nos registros 1300 da EFD, em confronto com o estoque apurado a partir das notas fiscais de entrada e saída registradas*”.

Em uma possível analogia com a temperatura corporal dos adultos, compreendida como normal entre 35,4°C e 37,4°C, aproximadamente, a variação volumétrica equivaleria à faixa entre 37,5° e 38°, a qual, embora classificada como temperatura ligeiramente aumentada (ou subfebril), não é a mesma coisa da febre, que surge somente quando se supera os 38°.

A omissão de entradas indicada no Auto de Infração é *presumida*, quando se observa o que ultrapassa a variação volumétrica, mas não se confunde com ela. É esta a premissa do lançamento aqui discutido.

As presunções são classificadas pela doutrina tradicional em legais e humanas (*ad hominis*). As primeiras são aquelas hipóteses já previstas em norma jurídica, antes mesmo da ocorrência do fato indiciário, prescrevendo a consequência jurídica correspondente. Em contrapartida, as outras se caracterizam pela construção lógica da relação que possibilita deduzir o fato presumido.

Essa distinção é necessária porque não há dispositivo legal restringindo as hipóteses de presunção àquelas indicadas pelo § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. O que se tem ali são situações já pré-estabelecidas pelo legislador estadual, mas não excluem outras que venham a ser utilizadas

no lançamento tributário, sobretudo quando não há como provar diretamente possíveis fatos geradores que podem ser identificados a partir do exame lógico de fatos indiciários.

Neste caso em particular não tenho dúvidas de que há aqui uma presunção humana, pois, o que se consideraria como “prova direta” da operação seriam as notas fiscais de aquisição dos combustíveis, devidamente escrituradas pela recorrente. Mas o que o lançamento observa é justamente o registro de entrada de certa quantidade de combustível sem a relação direta com um documento fiscal equivalente, evento que considera como “fato conhecido” para, a partir dele, construir a presunção (lógica) de que este incremento quantitativo decorre de uma operação de circulação de mercadorias sem a devida emissão do documento fiscal e, consequentemente, recolhimento do tributo devido.

As informações registradas pelo contribuinte no LMC não são de realização de uma circulação de mercadorias, mas tão somente de quantidade de combustível em seus tanques. Partindo dessa premissa é que o auditor deduz, a partir da lógica aplicada ao caso, que esse incremento quantitativo não encontra respaldo nas notas fiscais registradas, e o vincula à acusação de ocorrência do fato gerador do tributo sem o correspondente oferecimento à tributação, ou seja, nada mais é do que uma presunção.

Mas, isso não torna a autuação insubstancial. Apenas nos remete à necessária verificação do procedimento que a ampara.

A fiscalização utiliza o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), instituído pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) e ratificado pela Resolução nº 23/2004 da Agência Nacional de Petróleo, para registro diário dos estoques de combustíveis dos postos revendedores. Foi adotado como livro fiscal, conforme Cláusula primeira do Ajuste SINIEF 01/92, e art. 219 do RICMS/BA.

Trata-se, portanto, de documento de preenchimento obrigatório (arts. 1.179 e 1.180 do Código Civil e inciso II do § 2º do art. 63 da Resolução CGSN nº 140/2018), cuja autenticação, que antes era de competência das Juntas Comerciais (arts. 32, inciso III, e 39, inciso I, da Lei nº 8.934/1994), passou a ocorrer mediante o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (arts. 10 e 11 da Medida Provisória 2.200-2/2001 c.c. art. 2º do Decreto Federal nº 6.022/2007 c.c. § 1º do art. 2º da Instrução Normativa DREI nº 82, de 19 de fevereiro de 2021).

Consequentemente, as declarações lançadas no SPED pelo contribuinte ou seus prepostos constituem hipótese de *presunção legal* dos eventos comunicados, como todo documento particular em relação ao seu signatário (art. 10, § 1º da MP 2200-2/2001 C.C. arts. 219 e 1.177 do Código Civil), sendo admitido expressamente o seu exame na forma do art. 195 do CTN, já que inaplicável qualquer disposição que limite ou exclua o direito de examinar “[...] mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los”.

O “Levantamento Quantitativo Por Espécie”, por sua vez, é técnica de auditoria contábil aplicada pela fiscalização tributária para subsidiar a presunção de omissão de receitas, presumindo que estas decorrem de operações sujeitas ao tributo fiscalizado. Originalmente, é previsto pelo art. 41 da Lei Federal nº. 9.430/96, regulamentado pelo Decreto nº. 9.580/2018 (atual Regulamento do Imposto de Renda), que mantém disposições similares às encontradas no anterior (art. 286 do Decreto Federal nº. 3.000/99).

Disposições semelhantes são encontradas na maioria das legislações estaduais e regulamentos do ICMS, também com a denominação “auditoria de estoque” ou “levantamento quantitativo de estoque”. A Lei Estadual nº 7.014/96 menciona expressamente a possibilidade de apuração de omissão de entrada e saídas por meio desta técnica nos arts. 23-A, inciso II e 23-B, *caput*, respectivamente.

Em relação ao ICMS, valendo-se dos registros de estoque inicial, entradas, produção, saídas e estoque final presentes no inventário, é possível encontrar eventuais diferenças positivas e/ou

negativas que possibilitam presumir a existência de omissões de entrada e/ou saída e, por decorrência lógica, a falta de recolhimento do imposto, em determinados casos.

A escrituração fiscal digital (EFD) é obrigatória para os contribuintes do imposto (art. 248 do RICMS/BA), que devem ainda observar o Ajuste SINIEF 02/09 bem como as especificações do leiaute do arquivo digital e do guia prático da EFD-ICMS/IPI, estabelecidos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/18, por força do disposto pelo art. 249 do RICMS/BA.

A consulta do guia prático revela que os postos revendedores de combustíveis estão obrigados a preencher, ao menos, os seguintes itens:

- Registro C171: Armazenamento de combustíveis
- Registro 0206: Código de produto conforme tabela publicada pela ANP
- Registro 1300: Movimentação diária de combustíveis
- Registro 1310: Movimentação diária de combustíveis por tanque
- Registro 1320: Volume de vendas
- Registro 1350: Bombas
- Registro 1360: Lacres das bombas
- Registro 1370: Bicos das bombas

Além disso, devem registrar a ciência, confirmação ou não realização das operações com combustíveis conforme inciso I, do § 14º, do art. 89 do RICMS/BA, nos prazos ali estabelecidos, observando ainda as obrigações estabelecidas no Convênio ICMS 110/07, de acordo com o art. 289, § 6º do RICMS/BA.

É pela análise dos registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360, 1370, principalmente, que o presente lançamento é realizado, observando-se o estoque inicial, somando as entradas e subtraindo as saídas, para encontrar o saldo final (Estoque Inicial + Entradas - Saídas = Estoque Final), para então, confrontar com aqueles obtidos a partir das somas indicadas nas notas fiscais de entrada e saídas. Havendo divergência entre esses dados, da diferença encontrada é subtraída a quantidade pertinente ao limite de tolerância a título de variação volumétrica, para encontrar o saldo sobre o qual se considera presumida a omissão de entradas e/ou saídas, conforme o caso.

Uma diferença primordial para outros lançamentos está na própria mercadoria, que costuma se sujeitar a uma alta rotatividade e possui características próprias do seu estado de comercialização (líquido), assim como também possui rotinas próprias de controle, como as necessárias medições de estoque físico de abertura e de fechamento, conforme Norma Técnica ABNT NBR 13787:2013, dada a necessidade de cautela com eventuais vazamentos, riscos de incêndio e efeitos poluidores dos combustíveis.

Logo, embora, como procedimento de auditoria, tenha a mesma lógica e finalidade, possui relevantes diferenças dos levantamentos em estoques de produtos individualizáveis, dispostos em prateleiras ou outro meio de organização. No caso de combustíveis, é necessário cuidadoso tratamento dos dados de movimentação dos diversos tipos comercializados por apenas um estabelecimento, ao longo de diversos exercícios.

E nada impede que sejam verificadas diversas entradas em um mesmo dia, por exemplo, principalmente se as saídas forem compatíveis, haja vista o interesse do revendedor em sempre repor seu estoque para atender a demanda. O que não faz sentido é um determinado contribuinte começar o dia (estoque de abertura) com 1.000 litros, receber 2.000 litros a mais (entradas) ao longo do mesmo, vender 1.500 litros (saídas) e encerrar (estoque de fechamento) com valor muito diferente de 1.500 litros (1.000 litros + 2.000 litros - 1.500 litros = 1.500 litros). A tolerância admissível fica por conta da variação volumétrica que é de 0,6% segundo índice da ANP e de até 1,8387% para fins da fiscalização estadual, ou seja, o saldo pode variar, no máximo esse percentual, como decorrência de fenômenos naturais.

Neste sentido, não há *necessidade* de se considerar as informações dos dias anteriores ou

posteiros, a princípio, ainda que surja uma possibilidade de “compensação”, porque, a rigor, é dever do contribuinte registrar as notas fiscais das entradas em conformidade com o ingresso efetivo do produto, lançando as informações nos registros corretos da EFD. Ao deixar de praticar o ato, da forma adequada, acaba atraindo para si o ônus probatório, principalmente porque os dados tratados nesta auditoria gozam de presunção relativa de veracidade, como já indicado.

Mas o racional continua sendo aquele expresso em qualquer auditoria de estoques: o número das mercadorias ao final de cada dia deve corresponder ao resultado obtido a partir da quantidade inicial, acrescida daquelas que entraram e/ou subtraídas aquelas que saíram no dia. Qualquer diferença ao final é do interesse do próprio comerciante, dadas as inúmeras justificativas plausíveis para a divergência, notadamente por ser produto de difícil individualização (não é possível afirmar que os mesmos litros que entraram em um dia correspondem exatamente àqueles que saíram no outro dia, por exemplo, apenas a partir dos registros de quantidade).

Assim, para os olhos do fisco, em princípio, o que existe é omissão, salvo prova em contrário já que baseada numa declaração presumida verdadeira do próprio contribuinte, e que não se confunde com as *presunções legais* estabelecidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também acaba repercutindo na aplicação da legislação estadual.

Com efeito, uma das questões que também merece atenção diz respeito ao possível conflito normativo entre as disposições da Portaria SEFAZ nº 445/1998 com a Instrução Normativa SAT nº 56/2007, que autoriza a aplicação de proporcionalidade na aplicação do tributo devido, considerando as operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição e ainda orienta a fiscalização a se abster de aplicar os roteiros fiscais referentes às presunções mencionadas pelo § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando a integralidade das operações do contribuinte possuam essas características.

Como já se demonstrou, embora se trate de levantamento quantitativo de estoques, há peculiaridades da mercadoria fiscalizada que reclama tratamento específico que não encontram a adequada orientação nas normas estaduais vigentes.

Observe-se, por exemplo, que a Portaria nº 445 possui diversos “considerandos” destinados a esclarecer que sua edição foi motivada pela diversidade de características nas mercadorias fiscalizadas em estabelecimentos comerciais e industriais, e que atrai uma devida adequação dos procedimentos a cada hipótese, conforme abaixo:

Considerando a necessidade de orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais;

Considerando que em tais levantamentos têm ocorrido dificuldades face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações;

A Instrução Normativa nº 56/2007, por sua vez, destaca em seu preâmbulo que a origem das orientações ali contidas está nas “*decisões reiteradas do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF no sentido excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas*”, orientando um espectro de aplicação ainda mais específico.

A presente autuação, por sua vez, guarda evidentes diferenças em relação às mercadorias objeto da atividade econômica exercida por outros estabelecimentos comerciais e industriais. Logo, não é possível estabelecer correlação direta entre a íntegra dessas disposições normativas com a presente autuação, sendo razoável considerar que nem tudo que consta da Portaria nº 445/1998 se aplica do mesmo modo ao presente caso, assim como pode não se aplicar a Instrução Normativa nº 56/2007.

Ora, combustíveis são mercadorias sujeitas à substituição tributária desde a origem, de maneira que não há como presumir uma omissão de saída na etapa anterior, quando se fiscaliza postos revendedores. O ICMS sobre combustíveis sofre incidência monofásica, logo, não incide por etapas como tributos sujeitos à incidência plurifásica os quais, por consequência, autorizam essa

forma de presunção.

Inclusive, a Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, sancionada com o intuito de suprir a lacuna concernente à disposição do art. 155, § 2º, XII, h da CF/88, define como contribuintes do ICMS-combustível monofásico o produtor e aqueles equiparados bem como o importador, ocorrendo o fato gerador no momento da saída dos seus respectivos estabelecimentos, conforme dispositivos abaixo:

Art. 4º São contribuintes do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar o produtor e aqueles que lhe sejam equiparados e o importador dos combustíveis.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo alcança inclusive as pessoas que produzem combustíveis de forma residual, os formuladores de combustíveis por meio de mistura mecânica, as centrais petroquímicas e as bases das refinarias de petróleo.

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar no momento:

I - da saída dos combustíveis de que trata o art. 2º do estabelecimento do contribuinte de que trata o art. 4º desta Lei Complementar, nas operações ocorridas no território nacional; e

II - do desembarço aduaneiro dos combustíveis de que trata o art. 2º desta Lei Complementar, nas operações de importação.

Portanto, é preciso ter em conta os diversos tipos de presunções que podem ser utilizadas, como já destacado linhas acima. Aquela na qual se fundamenta o presente lançamento não decorre de norma expressa, pois trata-se de presunção humana. Logo, não está restrita aos mesmos roteiros fiscais das hipóteses elencadas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também não impede que adapte alguns dos seus elementos às suas necessidades.

Por exemplo, a presunção aqui aplicada não é compatível com o disposto no inciso II, art. 7º da Portaria nº 445/1998, se lhe for atribuída a interpretação de que apenas se refere a operações tributáveis anteriores *do próprio contribuinte fiscalizado*, não se estendendo àqueles que participaram em etapas anteriores.

Esta lógica não é possível quando a mercadoria em questão possui substituição tributária na origem, haja vista que a operação de saída do posto revendedor do combustível não é tributável, por já se encontrar com fase encerrada de tributação. Mas não inviabiliza o raciocínio manejado neste caso porque parte de um registro em documento fiscal realizado pelo próprio contribuinte dando conta que, em determinado momento, possuía mercadoria sem a correspondente documentação fiscal de entrada, para estabelecer a presunção de que foi comercializada sem o recolhimento devido.

Consequentemente, a meu ver, não se está diante de um roteiro de fiscalização que atrai a aplicação obrigatória da proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa nº 56/2007, embora utilize elementos constantes na Portaria nº 445/1998. Entender de maneira diversa, salvo melhor juízo, corresponderia a um engessamento desnecessário da administração tributária, caso só pudesse empreender as técnicas de fiscalização pormenorizadas pela legislação, sobretudo em matéria de *presunção humana* que encontra fundamento em uma operação lógica de análise dos fatos indiciários e não em procedimento previsto em norma.

Feitas essas considerações, observo que, no presente caso, no que se refere às infrações 01 e 02, que dizem respeito ao levantamento quantitativo de estoques de combustíveis, a irresignação empresarial não merece prosperar. Mesmo após a diligência realizada nos autos o contribuinte insiste na discussão sobre variação volumétrica, que não é o caso dos presentes autos, como já demonstrado.

Também não há como se acolher a tese defensiva de que os valores lançados no Auto de Infração são indevidos, pois teria o fisco incorrido em “bitributação”. As exigências fiscais em lide recaíram tão somente sobre os volumes de combustíveis adquiridos sem cobertura documental, considerado o excedente que extrapolava o limite de variação volumétrica fixado na norma tributária (Portaria 445/98) e na norma técnica.

Em relação à irretroatividade das disposições contidas no Parágrafo único, do art. 10, da Portaria 445/98, na redação dada pela Portaria 159/2019, esta Relatoria encaminhou a questão para ser examinada pela Procuradoria Estadual, que se posicionou pela aplicação retroativa do dispositivo, por ser norma meramente procedural. Incidência, neste caso, portanto, do art. 144, § 1º do CTN, que estabelece a retroação de medidas que instituem novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, conforme sinalizado no Parecer jurídico exarado nos autos pela Procuradoria Estadual, entre as fls. 75 a 90, cujo inteiro teor foi entregue ao contribuinte.

Por último, a defesa, ao se manifestar a respeito da informação fiscal prestada após a última diligência, não trouxe, nem mesmo por amostragem, qualquer exemplo de informação equivocada da autuação que estivesse em desacordo com a sua escrituração validamente enviada ao fisco. A mera alegação de “perdas” compensáveis por “ganhos” em dias distintos não é suficiente para afastar a presunção de veracidade da escrituração realizada pela própria recorrente, principalmente quando desacompanhada de uma justificativa razoável.

Neste particular, cito, a título de exemplo, o Acórdão JJF nº 0188-02/21-VD da 2ª JJF, que acolheu parcialmente a impugnação apresentada, reduzindo a autuação do valor histórico de R\$ 434.292,62 para R\$ 92.976,08. Naqueles autos, a impugnante logrou êxito em demonstrar que as diferenças em seu estoque derivavam de equívocos da escrituração em função da data em que ocorria o abastecimento do tanque para a data de registro das respectivas notas fiscais, da seguinte forma:

“[...] Relata que tomando ciência da autuação, verificou junto à sua contabilidade a origem das diferenças apontadas e identificou a ocorrência de uma falha procedural na área operacional, fato ao qual atribui a escrituração de notas fiscais em datas equivocadas resultando na omissão de entradas identificadas na autuação.

Explica que o posto de combustíveis opera todos os dias do ano e possui um sistema automático que, diariamente, sempre às seis horas da manhã, verifica o volume de combustível existente, através leitura do nível de cada tanque, cuja informação que posteriormente é transferida, de forma manual, pela contabilidade para o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS – LMC como sendo o estoque de fechamento do dia anterior, haja vista que as operações do posto se encerram a meia noite e reiniciam às 06:00h, exceto no carnaval e no réveillon, dia 31/12, quando opera interrompida, ou seja, 24 horas.

Complementa que o lançamento das notas fiscais de entrada do combustível no LMC é realizado por um funcionário denominado CHEFE DE PISTA, que trabalha nos dias úteis, de segunda a sexta-feira, das 14h às 22h e sábado das 09h às 14h. Assim, não trabalha aos domingos, feriados e dias que, por decisão administrativa, não exista expediente.

Feitas as considerações circunstanciais, afirma que caso haja recebimento de combustível e a respectiva nota fiscal de entrada não seja lançada no LMC na data correta, o dia do efetivo descarregamento do combustível, fatalmente será criada discrepância entre os estoques físico e contábil, gerando a omissão de entrada apontada pela fiscalização.

Assegura que a situação descrita, normalmente acontece em dias não úteis, quando o CHEFE DE PISTA não está trabalhando, porque ao iniciar o trabalho após um feriado, ou um fim de semana, recebe as notas fiscais de entrada dos combustíveis descarregados nos dias não úteis, e assim realiza os lançamentos no LMC e eventualmente o faz de forma equivocada, pois, pode lançar como data de entrada a data da emissão da nota fiscal e o efetivo descarregamento ter ocorrido no dia seguinte ou fazer o lançamento da entrada no dia seguinte imaginando que não teria ocorrido o descarregamento na mesma data da emissão da nota fiscal.

Apresenta a título ilustrativo dos fatos, dois exemplos colhidos da autuação.

O primeiro, ocorreu no dia 02/01/2015 relativo à gasolina comum, em que o autuante afirma ter havido omissão de entrada de 4.793,006 litros (5.035,88 descontados 242,874 litros de perdas – limite SEFAZ). Fazendo a análise do ocorrido, justifica que o dia 02/01/2015 foi uma sexta-feira, sem expediente, entre o feriado de 01/01/2015, quinta feira e o sábado, 03/01/2015, dias nos quais o CHEFE DE PISTA não trabalhou. Afirma que foram entregues dia 02/01, 5.000 litros de gasolina, mas, na segunda feira, 05/01, o CHEFE DE PISTA lançou a referida entrada por equívoco no dia 03/01/2015, gerando, por conseguinte, uma “omissão” de entrada de 5.035,88 litros no dia 02/01 e uma “perda” de 5.009,90 litros de gasolina comum no dia 03/01.

Conclui que a perda apontada no dia 03/01 neutraliza a omissão de entrada verificada, objeto da autuação no dia anterior, demonstrado em parte na planilha elaborada pelo autuante.

Continuando, apresenta como segundo exemplo a ocorrência do dia 23/09/2018, um domingo, dia em que o ACÓRDÃO JJF Nº 0218-05/22-VD

CHEFE DE PISTA também não trabalha, tendo lançado na segunda feira a nota fiscal nº 651.009 com a data de sábado, 22/09, sendo que a efetiva entrada da mercadoria somente se deu no dia seguinte, ou seja, no domingo, gerando uma discrepância e impondo uma perda de 10.149 litros no sábado e um ganho de 10.158,99 litros no domingo, conforme demonstrativo, parte de uma planilha plotada. [...]"

Também de acordo com o relatório daquele acórdão, a partir dessas informações, o autuante Jefferson Martins Carvalho considerou pertinentes as alegações empresariais frente às circunstâncias verificadas naqueles autos, conforme trecho abaixo transscrito:

"[...] Para reforçar o seu argumento, frisa que a autuada esclarece que quase a totalidade das omissões ocorreu em dia não útil e as omissões quase sempre são múltiplos de 5.000 litros, volume usualmente adquirido pela autuada.

Justifica sobre os dois primeiros itens que deve-se observar ser plausível a alegação da autuada, pois, é possível que o registro equivocado de uma nota fiscal de entrada cause as distorções observadas. Isso certamente elimina muitas omissões de entradas cobradas, mas não todas. Sendo assim, anexou o extrato do registro 1300 com as informações da movimentação de combustíveis, os novos valores considerados ganhos e os novos débitos calculados. [...]"

Logo, competia à ora defendente esclarecer os supostos erros que teriam ocorrido em sua escrituração, indicando inclusive suas causas. Não há dúvidas de que erros acontecem, mas a lógica do lançamento impõe ao contribuinte que os demonstre com clareza, já que não apenas registrou a operação na escrita fiscal como deixou transcorrer os prazos legais para retificá-la por conta própria, sem qualquer manifestação. Nesta linha transcrevo a manifestação de um dos autuantes de PAF similar, extraída do relatório do Acórdão JJF nº 0171-03/20-VD:

"[...] Diante do exposto, afirma 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 supostas "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, 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.

Entretanto, afirma que não desconsideraria totalmente, a possibilidade de erros na escrituração. Se, por exemplo, por qualquer motivo, o estoque final tivesse sido registrado no LMC e no registro 1300 abaixo do valor real. Como esses valores simplesmente não desapareceriam, eles seriam registrados no estoque inicial do dia seguinte, de forma que o estoque final do dia anterior seria diferente do estoque inicial do dia seguinte nesse exato valor. Mas, frisa que isso nunca aconteceu. Indo além, diz que se o posto revendedor, cometendo um segundo erro, tenha simplesmente anotado o estoque final errado do dia anterior como o estoque inicial. Nesse caso, uma diferença surgiria nesse dia seguinte: uma perda, se no dia anterior houvesse ocorrido um ganho, ou vice-versa. Essa diferença necessariamente deveria ter, então, o mesmo exato valor que a diferença do dia anterior. Houve casos em que isso realmente aconteceu e eles foram excluídos do levantamento.

Além desses casos, entende que os erros já não são escusáveis, pois de outra forma estaria aceitando descaracterizar completamente a escrituração do registro 1300 da EFD e do LMC, infringindo a regra de que a escrituração do empresário é indivisível, aceitando apenas as parcelas que lhe favorecem. [...]"

Cabe reforçar não ser qualquer alegação de erro que será capaz de ilidir a autuação. É a demonstração de um motivo plausível, capaz de repercutir na escrituração, que permitirá o reconhecimento de que os registros de entrada e/ou saída foram provocados por um equívoco operacional, administrativo, humano, de sistema, ou de qualquer natureza.

Assim, entendo que o autuado não se desincumbiu do seu ônus probatório em relação às **infrações 01 e 02**, motivo pelo qual rejeito aos argumentos deduzidos na impugnação empresarial e demais intervenções subsequentes. Não foram justificados pela defesa os equívocos que afirma existirem em sua escrita fiscal. Infrações mantidas sem alterações.

No que se refere as **infrações 03 e 04**, relacionadas à falta de registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias tributadas e não tributadas, fato que ensejou a aplicação das multas por descumprimento de obrigação acessória de 1% sobre o valor das operações, a defesa contestou as cobranças, afirmando que as mesmas apresentavam valores exíguos, abaixo de R\$ 200,00, e se referem a pequenas despesas do estabelecimento (bens de uso e consumo, ativos de diminuto

valor), além dos documentos fiscais terem sido levados a registo na escrita contábil. Fez a defesa referência ao livro Razão.

Para essas ocorrências nenhum documento foi apresentado nos autos, capaz de elidir a imputação fiscal. Nem mesmo o alegado registro das notas fiscais na escrita contábil, mais especificadamente, no livro razão, foi demonstrado pelo contribuinte na peça defensiva, ainda que por amostragem, através da juntada, por exemplo, de cópias reprográficas dos documentos capazes de evidenciar a veracidade das alegações empresariais.

Alternativamente, a defesa pediu que essas infrações sejam consideradas parcialmente procedentes, para se aplicar tão somente penalidade de advertência ou, se assim não for entendido, que o órgão julgador faça incidir sobre essas ocorrências o disposto na alínea “d”, do inc. XV, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Em relação ao pedido de aplicação de pena de advertência trata-se de postulação que não pode ser acolhida, considerando que na legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia inexiste previsão para que se adote essa medida.

No que se refere ao outro pedido alternativo da defesa, de incidência da multa fixa de R\$ 460,00, por falta ou atraso na escrituração de livro fiscal, prevista no art. 42, inc. XV, “d” da Lei nº 7.014/96, trata-se de pedido que também não pode ser acolhido por este órgão julgador. A descrição do tipo no Auto de Infração se encaixa perfeitamente na previsão contida no art. 42, inc. IX, do mesmo diploma legal, que apresenta a seguinte redação: *Art.42, inc. 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”*. O caso em exame corresponde exatamente ao tipo descrito no inciso IX, do art. 42, estando correto o enquadramento feito pela Auditoria, não comportando, portanto, a aplicação de penalidade diversa. Postulação empresarial também rejeitada de aplicação de multa fixa.

Assim, considerando o acima exposto, o nosso voto é pela PROCEDÊNCIA “*in totum*”, do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0120/20-0**, lavrado contra **CORESFILE COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 75.485,46**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias totalizando o valor de **R\$ 65,28**, prevista no inciso IX do citado dispositivo legal, mais os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05.

Sala Virtuais das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2022.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR