

**A. I. N°** - 269138.0050/20-2  
**AUTUADO** - M-55 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**AUTUANTE** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 17/08/2023

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0139-03/23-VD

**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. O Autuado logra êxito em elidir parcialmente a acusação fiscal. Rejeitada as preliminares de nulidade e indeferido o pedido de diligência/revisão fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 12/02/2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 214.885,87, acrescido da multa de 100%, pela constatação da Infração 01 - 04.07.01. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Referente aos meses de dezembro /2015, dezembro/2016, dezembro/2017, dezembro/2018, dezembro/2019.

O Autuado apresenta impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 26 a 49, quando apresentou o arrazoadado de defesa relatado a seguir:

Inicia sua peça defensiva narrando os fatos quando explicou que o Autuante analisando o do Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC existente na Escrituração Fiscal Digital - EFD do contribuinte, apurou que, em determinados dias, havia SOBRA de combustível, na medida em que entendeu que o valor escriturado era inferior ao volume de combustível medido nos tanques de gasolina.

Prossegue dizendo que, diante de tal fato, o Auditor Fiscal teria se utilizado da presunção legal de omissão de entrada de combustíveis.

Afirma que o Autuante não atentou 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.

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

*DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO ART. 10, PARÁGRAFO ÚNICO DA PORTARIA 445/98 COMO CARACTERIZADOR DE FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE DE EFEITO RETROATIVO. NULIDADE.*

Afirma que a Autoridade Fazendária utilizou o art. 10, parágrafo único da portaria 445/98, que somente veio ao mundo jurídico através da Portaria 159 de 24/10/2019.

Destaca não ser possível aceitar que uma portaria venha a dizer que há caracterização de omissão de registro de entrada com o simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido. E que a referida portaria está ao arrepio da lei.

Afirma não ser somente a informação constante no LMC, sem possibilidade de apresentação de provas outras, que caracterizam a eventual ilegalidade fiscal.

Assevera que a disposição da portaria, no máximo, mantém a possibilidade de presunção, nunca podendo ser utilizada para finalizar a discussão acerca da caracterização ou não da infração fiscal, sob pena de afrontar o princípio da legalidade, pois haveria criação de fato gerador não previsto em lei.

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

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

Requerer a declaração de nulidade.

*DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL - DA INOCORRÊNCIA DO FATO PUNÍVEL*

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

Lembra que a finalidade do processo administrativo fiscal é a observância e o controle da legalidade dos atos da Administração e dos administrados. E que a consagração do Princípio da Busca da Verdade Material, deve ser de aplicação imediata e obrigatória à Administração Pública.

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

Registra que em nenhum momento o Auditor Fiscal perquiriu a busca da verdade material. E que sequer colheu no próprio sistema de dados da SEFAZ/BA a prova de que houve o recolhimento do tributo devido e, assim, imputou o cometimento de infrações inexistentes.

Salienta que no caso em apreço, ao tomar ciência da autuação fiscal, o contribuinte foi conferir o seu livro Físico de movimentações de combustíveis e apurou existir, na maioria das situações, divergências entre os dados que o Auditor Fiscal teve acesso (EFD) e aqueles escriturados nos livros físicos.

Ressalta que apurando todas as datas em que o Auditor Fiscal apontou como dias em que houve suposta entrada de mercadoria sem nota fiscal (sobra de combustíveis), vislumbrou-se divergências com as informações reais, constante nos livros fiscais do contribuinte.

Afirma juntar em separado, para comprovação do aqui alegado, o documento do LMC relativo a todos os dias em que o Auditor Fiscal apurou e listou no Auto de Infração, onde esta Junta de Julgamento poderá vislumbrar uma divergência de informações.

Observa que em média, 40% dos dias apontados pelo Auditor foram retificados, impressos, mas não enviados à EFD, destaca algumas datas em que há divergência entre as informações apontadas pelo Fiscal e a escrita fiscal da empresa, constantes dos livros impressos, que disse, poderiam ter sido requisitados, para a efetiva busca da verdade: Reproduz *ipsis litteris*, às fls. 29 a 31.

Remata frisando que o Auto de Infração foi lavrado com base em informações divergentes, obtidas exclusivamente através de registros digitais, sem se perquirir através da solicitação dos livros físicos e demais elementos probatórios a efetiva ocorrência da infração tributária.

Acentua que o Autuante, em nenhum momento, solicitou a apresentação de informações ou esclarecimentos, nem tampouco efetuou a análise das notas fiscais de compra e de das vendas efetuadas. E que, caso tivesse havido a solicitação, a divergência seria rapidamente constatada e haveria comprovação da inexistência de qualquer omissão de entrada.

Salienta que o LMC foi devidamente retificado e impresso, com formação dos livros físicos, antes de qualquer ação fiscal, e que o único problema foi que a retificação não foi enviada à EFD, o que, em hipótese alguma, pode levar à grave acusação de omissão de entrada.

Conclui que, tendo ocorrido retificação antes da ação fiscal, com juntada do LMC integral, já retificado, este deve ser considerado, sob pena de se violar a busca da verdade material.

Revela que em situação semelhante o Auto de Infração nº 269138.0011/18-5 do mesmo Autuante que lavrou o presente Auto entendeu por conceder prazo para apresentação do LMC físico, conforme se extrai da própria informação prestada e constante do acórdão JJF nº 0160-02/19.

Afirma que tal omissão do Auditor Fiscal, que em situação semelhante garantiu à contribuinte a apresentação do LMC, denota evidente violação à ampla defesa, em confronto com o art. 2º, do RPAF, a ensejar nulidade do auto de infração.

Requer a conversão o feito em diligência, para que o Auditor Fiscal venha a analisar o caso concreto com base na escrita fiscal do contribuinte, em confronto com as NF de entrada e o LMC.

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

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

Conclui asseverando que o auto de infração deve ser declarado nulo, em decorrência de análise de informações equivocadas e, também, na violação à ampla defesa (art. 18, II, do RPAF-BA/99, para que o Auditor Fiscal possa exercer sua atividade fiscalizatória e, se for o caso, lavrar novo auto de infração, considerando, inclusive, além da sobra, a falta de combustível em dias subsequentes ou anteriores.

*NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS SEGUROS ACERCA DA SUPOSTA INFRAÇÃO. EFD COM INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS E JÁ RATIFICADAS. VISÍVEIS ERROS DE MEDIÇÃO. SOBRA E FALTA EM DIAS SUBSEQUENTES. COMPROVAÇÃO,*

Afirma ser necessário se comprovar a impossibilidade de acatar a presunção legal utilizada pelo Auditor Fiscal, em virtude do caso concreto.

Observa que acerca da presunção, dispõe o inciso IV, do § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, cujo teor reproduz.

Registra que a presunção utilizada pelo Auditor Fiscal é relativa, cabendo a apresentação de provas, por parte do contribuinte, para demonstrar a não ocorrência de eventual infração tributária.

Reproduz o teor do art. 18, do RPAF-BA/99.

Assevera que já se comprovou que a autuação foi baseada em informações equivocadas. Pois, a simples intimação para que o contribuinte apresentasse os LMCs (livros físicos) evitaria a

nulidade aqui apontada, porém o Auditor Fiscal não tomou tal providência, mesmo tendo adotado-a em fiscalização idêntica (Auto de Infração nº 269138.0011/18-5).

Diz haver, ainda, outro fundamento para que se declare a nulidade do Auto de Infração, com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF-BA/99.

Que seria a afirmação de que o Auditor ao vislumbrar, em determinado dia, sobra de combustível (já com dedução de coeficiente de dilatação e perdas) entendeu que tal valor era referente a entrada de combustível no tanque desacompanhado de nota fiscal, daí julgou que qualquer sobra de combustível, seja ela de 3,12 litros (29/04/2016 - Diesel 810) ou em valores superiores, seria entrada de combustível sem nota fiscal.

Diz que o Autuante se omitiu em analisar que no dia posterior a apuração de eventual sobra de combustível havia, inexoravelmente, falta de combustível no tanque.

Destaca que o Autuante, quando apresentou manifestação no Auto de Infração nº 269138.0011/18-5 (acórdão anexo) entendeu que a infração de omissão de entrada poderia ser descaracterizada se fosse evidenciada falta de combustível no dia seguinte à apuração de Sobra:

*Adverte que se tudo se ocorresse como a autuada relata, quando há um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, entretanto, não é o que se verifica no registro 1300 da EFD. Perdas e ganhos desmedidos não são sucedidos de ganhos e perdas no mesmo valor no dia seguinte. — grifos aditados.*

Registra que, nos autos, a Autoridade Fazendária não seguiu seu próprio entendimento e atentado para a existência de perdas e ganhos.

Ressalta que apresenta em anexo, a lista de todos os dias em que o Auditor Fiscal apontou que a suposta sobra de combustível era decorrente de omissão de entrada, porém, para comprovar que ocorrera efetivamente erro de medição a justificar a sobra, juntou-se, também, os dados do dia anterior e/ou posterior, para Demonstrar a Falta de combustível no tanque.

Salienta que a autoridade fazendária, tinha em mãos, todas as informações diárias, podendo constatar a sobra em um dia e a falta no outro dia.

Rememora que a maioria dos dias apontados pelo Autuante não constam a sobra de combustível, pois houve a retificação do LMC, ANTES DA AÇÃO FISCAL, que somente não foi enviado à EFD.

Afirma que apresenta em Anexo todo o LMC do período da fiscalização, onde pode ser percebido os dias em que houve retificação pretérita e os dias onde as perdas e ganhos, por erros de medição, comprovam a ausência de omissão de entrada.

Frisa que para demonstrar o erro de medição e a existência de falta de combustível no dia posterior, entendeu necessário citar alguns exemplos, reiterando que a documentação comprobatória de todos os dias elencados pelo Fiscal encontra-se anexada à presente defesa, fls. 35 a 37.

Diz juntar os extratos de medições mensais, indicando a existência de ganhos e perdas sucessivos, bem como a conciliação entre entrada e saída, a indicar a ausência de entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

Assevera que as divergências encontradas pelo Fiscal parecem ser decorrentes de eventuais erros de medição e poderia ter sido constatada se houvesse a perquirição da verdade real dos fatos, conforme orienta o RPAF-BA/99.

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

Chama a atenção para os Relatórios de Medições de todo o período fiscalizado, que é anexado de forma física e, também, em mídia magnética.



Confirma que tais relatórios indicam que sempre que houve suposto ganho acima do limite legal houve, no dia seguinte ou anterior, a correspondente falta do combustível, a indicar a existência de erro da medição de determinado dia.

Destaca diversos pontos, dos relatórios de medição às fls. 38 e 38v.

Assevera que a documentação que ora anexa revela a Ausência de Omissão de Entrada. Pois, saíram das bombas, durante o período da fiscalização, as seguintes quantidades de combustíveis, conforme relatórios de medição:

*Gasolina Comum — 16.095.817,40 litros*

*Gasolina Aditivada — 14.762.898,85*

*litros Etanol — 8.246.019,24 litros*

*S500 comum - 247.351,03 litros*

*S500 Aditivado - 5.451.105,27 litros*

*Diesel S10 - 7.196.547,77 litros*

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

***Gasolina Comum - 16.120.000,00 litros, com estoque inicial de 15.433,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 16.135.433,00 litros, superior ao comercializado.***

***Gasolina Aditivada - 14.765.000,00 litros, com estoque inicial de 7.076,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 14.772.076,00 litros, superior ao comercializado.***

***Etanol - 8.245.000,00 litros, com estoque inicial de 12.560,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 8.257.560,00 litros, superior ao comercializado.***

*S500 Comum - 260.000,00 litros, com estoque inicial de 00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 260.000,00 litros, superior ao comercializado.*

*S500 Aditivado - 5.422.500,00 litros, com estoque inicial de 26.491,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 5.448.991,00 litros, dentro do limite legal de variação volumétrica.*

*Diesel S10 - 7.202.500,00 litros, com estoque inicial de 11.319,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 7.213.819,00 litros, superior ao comercializado.*

Registra que durante todo o período de fiscalização o relatório de Notas Fiscais de aquisição de combustíveis aponta relação de 96 folhas, com gasto total de R\$ 164.072.228,50 somente na compra dos produtos vendidos aos consumidores.

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

*Em verdade, o que emerge da inicial e das notas fiscais em cotejo com o auto de infração é que ocorreu falta de pagamento de ICMS em virtude do contribuinte ter vendido mais combustível do que adquiriu, o que leva a crer que a Apelante comprou o combustível sem a respectiva nota fiscal.*

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

Assinala que o Contribuinte sempre adquire combustíveis de grandes Distribuidoras (Larco, Ipiranga...), e que seria impossível fazer a aquisição sem nota fiscal. E que além disso, o sistema somente libera abastecimento de veículo com a entrada no tanque de combustível com a nota fiscal declarada.

Apresenta o entendimento de que o quadro delineado conduz à insegurança da existência da infração capitulada pelo Auditor Fiscal, e enseja a nulidade do auto de infração, nos termos do art. 18, IV, a, do RPAF-BA/99. Nesse sentido, colaciona trecho de acórdão JJF nº 0160-02/19, em situação similar, cuja ementa reproduz. Continua frisando que no mesmo sentido indica os acórdãos JJF Nº 0186-02/19 e JJF Nº 0159-02/19.

Pede a declaração de nulidade do auto de infração, por ausência de provas do cometimento da infração, considerando a comprovação da existência de erros (humanos) de medição que podem conduzir à presunção grave de entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal. Fl. 40v.

#### DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DO DEVER DO FISCO DE PROVAR A OCORRÊNCIA DE INFRAÇÃO

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

Assinala que a infração capitulada no indigitado Auto deve ser rechaçada vez que violam esses princípios, consoante se provará.

Frisa que de acordo com o aqui combatido auto, a infração capitulada seria decorrente de equívocos existentes na escrita fiscal da empresa, ocasionando o suposto cometimento de infração à legislação tributária por infringência prevista no RICMS-BA/12.

Referidos equívocos contábeis teriam sido “capturados” pelo Preposto Fiscal, a ponto de serem suficientes para que a fiscalização desconsiderasse sua escrita fiscal para os fins de aplicar o cometimento das infrações constantes no indigitado Auto de Infração, imputando débito de valor astronômico.

Afirma que nunca praticou qualquer ato que violasse a legislação tributária estadual, afirmando veementemente a inoccorrência das infrações apontadas pelo ilustre auditor.

Destaca que sua escrita fiscal é meio e prova para atestar o cumprimento das obrigações tributárias que está obrigado, estando presente nesta a comprovação do não cometimento da infração apontada.

Assinala que, o Autuante sequer intimou o contribuinte para que apresentasse cópias das Notas Fiscais ou buscou através dos sistemas eletrônicos da SEFAZ conferir se houve a omissão, eis que optou por presumi-la.

Pondera que, com a ausência de intimação para a apresentação pelo contribuinte de elementos que pudessem elidir a infração que lhe é imposta, resta prejudicado o exercício da ampla defesa e do contraditório, pois ausente de elementos necessários para elidir a pretensão punitiva.

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

Afirma que a falta de oportunização de prazo para apresentação de informações e documentos configura absoluto cerceamento de defesa. E o cerceamento de defesa constitui um vício insanável.

Sustenta que ao lavrar o auto de infração a autoridade administrativa deve apontar de forma clara e precisa a irregularidade que pretende imputar ao contribuinte, incumbindo-lhe o dever de

provar a real ocorrência dos fatos tipificados como infrações à legislação tributária. Continua destacando que esse dever decorre do princípio inafastável da legalidade de acordo com o qual o fato tipificado como infração deverá estar expressamente previsto em lei anterior que assim o descreva.

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

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

Registra também que, como preceitua o Código Tributário Nacional, no seu art. 142, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, sob pena de responsabilidade funcional. Dessa forma, não pode o agente fazendário presumir o cometimento de infrações baseado, tão-somente, em informações constantes do arquivo magnético em detrimento da escrita fiscal da Impugnante.

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

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

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

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

Lembra que o RPAF-BA/99 macula de nulidade o lançamento no qual não seja possível se determinar com segurança a infração ou o infrator:

Arremata assegurando que diante da ausência de provas do cometimento das infrações imputadas pela fiscalização, afirma ser flagrante a improcedência da autuação, decorrente de ato nulo da administração.

DO DIREITO

Revela que o Autuante, na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração, sinaliza que a Infração aqui impugnada é proveniente da “verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”. Ora, um simples o levantamento quantitativo do estoque ou a verificação das Notas Fiscais de Entrada demonstraria que não há falhas em seu estoque, pelo contrário, este se encontra devidamente escriturado. Nesse ponto, foi trazido o relatório de entrada, a numeração e indicação das notas fiscais de aquisição e os relatórios de saída comprovando que nunca saiu dos bicos mais combustível do que o legalmente adquirido.

Ocorre que, em verdade, tal autuação é proveniente da suposta existência de divergências constantes no registro magnético encaminhado à SEFAZ e o quanto escriturado nos livros fiscais.

Afirma que esta autuação poderia ter sido evitada se a verificação do Sistema de Dados da SEFAZ fosse realizada conjuntamente com uma análise perfunctória dos livros fiscais, caso tivesse sido oportunizado a apresentação destes à fiscalização. Tal atitude encontra dissociada dos princípios norteadores do Processo Administrativo Fiscal, expressamente contidos no art. 2º, do RPAF-BA/99.

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

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

Reafirma que, instaurado o procedimento fiscalizatório, sequer fora instada a apresentar os livros fiscais ao Autuante. Frisa que caso tivesse sido intimado, teria sido identificado pela autoridade fazendária a exatidão destes, inclusive em harmonia com o estoque das mercadorias e a inexistência de qualquer omissão de entrada.

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

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

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

Para melhor elucidação, afirma a inocorrência de infração à legislação tributária, notadamente ao que tange a omissões de entrada, o que, de forma irrefutável se verifica o seu não cometimento. Destaca a retificação dos registros magnéticos fornecidos, uma vez que à época da impressão dos livros e, portanto, antes do procedimento fiscalizatório instaurado, promoveu a retificação dos arquivos magnéticos fornecidos inicialmente. Frisa que para comprovação do quanto aqui disposto, diz apresentar cópia, em via magnética, de todos os LMCs. Junta, ainda, todos os dias apontados pelo Fiscal, com os respectivos dias anteriores e subsequentes, demonstrando a existência de ganhos e perdas sucessivos.

Frisa que apesar de o Autuante não ter, sequer, oportunizado a apresentação de documentos e informações, apresenta nesta oportunidade os documentos de sua escrita que elidem, de forma irrefutável, a infração que lhe é imposta.

Menciona que os eventuais erros, contudo, foram sanados antes do procedimento fiscalizatório, esperando o contribuinte que não lhe fosse imputada qualquer infração. Caso tivesse havido a consulta aos livros, não haveria a lavratura do Auto de Infração.

Assinala que, não bastasse a informação de que o erro era meramente formal, não acarretando danos ao Erário a justificar a lavratura de Auto de Infração, há comprovação de que os Livros



Fiscais e Contábeis se encontravam devidamente escriturados, comprovando o devido recolhimento do tributo e a inocorrência de qualquer violação à legislação estadual.

Afirma não pretender alegar a pretensa Denúncia Espontânea, haja vista a correção da falha após o início da ação fiscalizatória. Mas, independentemente do momento da correção da falha apontada, deve o Autuante, dentro da função orientadora que está adstrito, considerar a inexistência de danos ao Erário e não promover ao lançamento.

Observa que se informa (e comprova) é que os livros fiscais foram impressos à época e contém informações corretas, acerca do quanto apurado. Ocorre que, corrigida a falha, deveria o Autuante, antes da lavratura da peça punitiva, realizar uma revisão fiscal em seu estabelecimento para que, em respeito à busca da verdade material, tivesse realmente configurado a ocorrência ou não da infração, eximindo as dúvidas que, porventura houvesse.

#### DA AUDITORIA DE ESTOQUE IMPRECISÃO

Revela que para elidir a pretensão punitiva, formulou demonstrativo comparativo das irregularidades apontadas pelo ilustre Auditor Fiscal, demonstrando as inconsistências constantes do levantamento realizado.

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

Afirma que o extrato de medição de todo o período comprova a ausência de sobra de combustíveis, em patamar superior ao permitido.

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

#### DA REVISÃO FISCAL

Requer expressamente uma Revisão Fiscal para que sejam revistos os dados em confrontação documental, com realização de perícia no local do estabelecimento da Autuada, sob pena de nulidade.

Assevera que as infrações supostamente cometidas foram auferidas sem que o ilustre Auditor da Fazenda Estadual analisasse de forma perfunctória a contabilidade da empresa. Observa que foram desconsideradas as informações constantes nos livros fiscais, indispensáveis para a obtenção da verdade material, limitando-se a imputar o cometimento das supostas infrações de forma arbitrária, dificultando e muito o direito a uma ampla defesa.

Prossegue assinalando que se desconsiderou, ainda, os extratos de medições dos tanques de combustível, relativos ao período objeto da fiscalização. Frisa que isso, por si só já demandaria a realização de uma refiscalização, capaz de confrontar os valores arbitrados pela fiscalização com os constantes na contabilidade da empresa.

Diz que haveria, também, esta refiscalização de responder todas as questões suscitadas expressamente as fls. 46 v e 47, onde também indica o seu Assistente Técnico.

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

#### DA NECESSIDADE DA AVALIAÇÃO CONJUNTA – AUTO COM INFRAÇÃO PRINCIPAL E OUTRO AUTO COM INFRAÇÃO CONSEQUENTE

No que concerne a necessidade da avaliação conjunta do presente Auto de Infração com o Auto de Infração de nº 2691380049/20-4, observo que ocorrera a redistribuição e ambos os autos serão julgados por essa 3ª JF e pelo mesmo Relator que apreciará todas as implicações concernentes a natureza das infrações cometidas e objetos das respectivas autuações.

Pugna pela realização de Revisão Fiscal, por fiscal estranho ao feito, com o fito de se apurar com exatidão e clareza o cometimento das supostas infrações levantadas pelo Autuante, intimando-se o assistente técnico do contribuinte para acompanhar o procedimento.

Conclusão

Conclui requerendo:

Preliminarmente, que o Fisco Estadual se digne em cancelar o presente Auto de Infração, infrutífero na geração de direitos, determinando seu consequente arquivamento, haja vista a nulidade do Auto de Infração, por ser notória a violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.

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

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

Além disso, comprovou o Contribuinte que o volume de combustível que saiu do Bico (automatizado e medido pela Bomba) equivale à medição de Entrada, devidamente justificada pelas Notas Fiscais.

O Autuante apresenta a sua informação fiscal às fls. 58 a 74, discorreu sobre os princípios da legalidade e da verdade material concluindo que o Impugnante se equivocou em imaginar que seu livro LMC físico e seus registros contábeis poderiam fazer prova contra a EFD. Já que parte de sua escrita fiscal e contábil não pode fazer prova contra outra parte. Que a única prova para justificar erro de escrituração aceitável seria uma prova documental.

Em seguida discorre sobre a técnica do levantamento quantitativo de estoques, sobre o inventário e seu período de realização, e sobre o controle de estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores. Na oportunidade também explicou acerca do LMC.

Diz que no LMC existe 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.

E que, 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).

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

Pontua que na EFD, esses mesmos controles são resumidos em três registros: 1300, 1310 e 1320. Os quais explicou minuciosamente.

Assevera 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 (registro 1320) e depois lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300.

Arremata assinalando que o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado a cada dia no registro 1300. E que o inventário dos estoques é realizado a cada dia e são independentes.

Esclarece que a alteração nos procedimentos de fiscalização introduzidos na Port. 445/98, quando afirmou que a Sefaz aponta para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte. Considerando que o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte diariamente e, utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, a Administração Tributária uniformiza o entendimento de que acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, com suas características climáticas próprias, é possível concluir com segurança que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido entradas omitidas.

Explica também fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD.

Registra que esse percentual de 1,8387% foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis. É, portanto, deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo - ANP” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92.

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

Tece comentários também sobre ICMS devido como responsável solidário. Diz que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária, e deste modo, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, orienta que 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.

Explica que 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.

Ao final, sustenta não haver inconsistências em seu levantamento fiscal e ratifica a autuação.

Essa 3ª JJF, em diligência, fl. 82, solicita que o Autuante anexe aos autos todas as planilhas demonstrativas do cálculo original em arquivo editável, bem como todas as páginas do LMC que serviram de base para o levantamento fiscal envolvendo todos os dias do período autuado. E que fosse intimado o Autuado a apresentar relatório contendo todas as notas fiscais de entradas que alega não terem sido consideradas no LMC original que serviu de base para autuação. Solicitou ainda que o Autuante se manifestasse quanto à pertinência da alegação da Defesa de que algumas notas fiscais não estavam contempladas no LMC que serviu de base para o levantamento fiscal.

O Autuado se manifesta às fls. 97 a 109, reafirma todos os seus argumentos articulados em sua impugnação e elenca às fls. 103 a 104 as notas fiscais não escrituradas, cujas cópias anexa às fls. 106 a 110, frisando que a fiscalização a despeito de ter as informações de todas as notas fiscais emitidas,

deixou de analisar tal questão, limitando-se a apurar somente os dias em que houve suposta sobra, não fazendo as devidas averiguações, antes de se imputar a gravosa conduta.

Assinala que diante dessa manifestação com a comprovação da existência de grave erro de leitura de dados pelo sistema da SEFAZ, bem como de cálculos, é necessário nova auditoria, em todos os dias, para se comprovar a lisura da indicação das supostas sobras. Afirma haver a comprovação de inexistência de ganho de volume nos dias apontados.

Reitera a necessidade da auditoria se realizar nos livros físicos ou arquivos digitalizados, que foram retificados antes da ação fiscal, requerendo autorização, para tanto, de fazer juntar aos autos laudo pericial atestando a época em que foi confeccionado os livros fiscais.

Por fim, reitera todos os termos da defesa notadamente a impossibilidade de se promover a fiscalização atentando, somente, para os dias em que há suposta sobra de combustível, sem perquirir a verdade acerca dos dias em que existem faltas correspondente, denotando equívocos (erros de medição, descarga incompleta, ausência de registro de nota fiscal dentre outros).

O Autuante apresenta o resultado da diligência depois de rebater as alegações do Autuado e, por fim, se manifesta quanto a exclusão dos poucos itens trazidos pelo Impugnante por terem sido gerados por erro de escrituração do Defendente como esclarecido pugnando pela procedência parcial da autuação.

Em nova diligência dessa 3ª JJF, fl. 123, à SAT-COPEC para que o Autuante colacionasse aos autos o novo demonstrativo de débito contemplando as exclusões aludidas em sua informação fiscal, fls. 114 e 115.

O Autuante, às fls. 128 a 129v, informa que, no caso em análise, o contribuinte apresentou manifestação às fls. 97 a 111, em que reúne seus argumentos contra a correção da autuação. Destaca que esses são baseados inteiramente na alegação de que a sua escrituração foi feita de forma equivocada.

Ganhos decorrentes de descarga de valor excedente ao limite dos tanques no dia seguinte à entrada registrada.

Assinala que os dias 03 e 04/03/2015, 07 e 08/03/2015, 22 e 23/03/2015 o Autuado alega um limite de 30.000 litros do seu tanque. Já nos dias 27 e 28/09/2017, 11 e 12/11/2017, 24 e 25/12/2017, a autuada alega um limite de 15.000 litros do seu tanque. Em todos esses dias, é dito que uma parte da carga foi despejada no tanque somente no dia seguinte. Isso realmente possível, mas, no caso, inverossímil.

Diz que examinando as notas fiscais eletrônicas relativas a essas mercadorias, percebe-se que em nenhuma o transporte foi próprio (modFrete = 4 - transporte próprio por conta do destinatário). Não seria razoável, então, que uma empresa particular deixasse seu veículo parado esperando até o dia seguinte para acabar de despejar o combustível. Colaciona tabela à fl. 128v, contendo as informações do transportador incluídas nas notas fiscais eletrônicas – essas podem ser verificadas no portal da NF-e.

Erro no registro da data de despejo no tanque do combustível.

Registra que o registro 1300 na EFD resume a movimentação de combustíveis do posto. Nele são indicadas entradas de volumes nos tanques. É possível, portanto, que uma nota seja registrada como entrada no seu estabelecimento (registro C100 da EFD) e despejada em seu tanque em outro dia.

Observa que o Autuado alega ter havido esse erro em 18/04/2015. Nessa data houve a entrada de 10.000 litros de gasolina comum com a NF-e nº 118920. Essa entrada foi anotada na EFD no registro C100 e no registro 1300 nesse mesmo dia.

Menciona que examinando a NF-e nº 118920, além dos 10.000 litros de gasolina comum, havia ainda etanol comum, gasolina aditivada, óleo diesel S10 e óleo diesel S500. Frisa que o Autuado alega que somente a gasolina comum não foi despejada, mas não indica o porquê disso. Contudo,



indaga se a mercadoria saiu da distribuidora às 08:30 da manhã, transportada por terceiros e a gasolina comum só foi despejada no dia seguinte.

Afirma haver, ainda, nessa mesma nota, 5000 litros de gasolina aditivada que registram perda de 4.476,930 litros no dia 18/04/2015, mas que não registram ganhos no dia seguinte. Indaga se não deveria ter surgido o mesmo ganho que surgiu com a gasolina comum.

Frisa que, como não é possível obter com o mesmo erro resultados diferentes e como não é um transportador particular mantivesse seu veículo parado um dia inteiro aguardando para despejar parte da carga transportada. Conclui que os argumentos apresentados não se sustentam.

Erro na anotação da entrada no registro 1300 da EFD.

Frisa haver, ainda, a alegação do Autuado de que quatro notas fiscais não foram escrituradas, mas efetivamente foram despejadas nos tanques:

*(i) NF-e nº 118778, de 17/04/2015 - não existe nota de entrada nesse dia. Note-se que haveria sim correção dos valores dos ganhos, mas para mais, considerando que as entradas anotadas no registro 1300 ocorreram sem notas. Contudo, não cabe revisar para mais o valor discutido.*

*(ii) NF-e nº 126486, de 18/07/2015 - a hora de saída dessa nota foi 04:21 da manhã do dia da emissão de forma que parece correta a alegação da autuada e nesse dia foram registrados ganhos em valores aproximados aos indicados para cada combustível nessa nota.*

*(iii) NF-e nº 126536, de 20/07/2015 - nesse caso, de fato, a nota foi anotada no registro C100 como tendo sido entrada no dia da data da sua emissão, mas há somente a indicação da entrada de gasolina comum e óleo diesel S10 e não de etanol comum e gasolina aditivada, também itens dessa nota.*

*(iv) NF-e nº 128386, de 08/08/2015 - a hora de saída dessa nota é 09:58 da manhã do dia da emissão, parece correto que tenha havido erro no registro da data de entrada como sendo no dia seguinte, pois os valores de ganhos correspondem aos valores indicados nessa nota.*

Afirma que devem, portanto, serem feitas as correções nos dias 18/07/2015, 08/08/2015 e 20/07/2015 – vide planilha anexa.

Observa que essas correções repercutem nos valores cobrados - vide planilha anexas com os novos cálculos dos valores devidos na Infração 04.07.01.

Registra por fim, conforme determinado pela 3ª JJF, “a repartição fiscal deverá intimar o impugnante exclusivamente via DT-e para fornecer cópia dos elementos acostados nos autos pelo autuante no atendimento da diligência determinada, bem como da informação fiscal às folhas 114/115, indicando expressamente o prazo de vinte dias para manifestação.

Às fls. 130 a 142, foram acostados os demonstrativos sintético e analítico que discriminam o valor remanescente do débito no montante de R\$ 166.772,46.

Intimado o Autuado para ciência da informação fiscal, fl. 145, não se manifestou nos autos.

Na assentada do julgamento, o Patrono do Autuado requereu que fosse novamente intimado para conhecimento da última informação fiscal acerca dos novos demonstrativos elaborados pelo Autuante acatando as notas por ele apresentadas. Alegou também que foi deliberado por essa JJF o prazo de vinte dias e na intimação somente constou dez dias, o que prejudicou o exame dos referidos demonstrativos.

Em atendimento ao pleito do Impugnante essa 3ª JJF, fl. 152, converteu os autos em diligência para que o Autuado fosse intimado a se manifestar acerca dos novos demonstrativos apresentados pelo Autuante às fls. 130 a 142 e CD à fl. 143 e concedendo, expressamente o prazo de vinte dias para manifestação.

Consta às fls. 156 a 160, intimação para que o Autuado se manifestasse acerca dos novos demonstrativos apresentados pelo Autuante, no entanto, o Defendente não se manifestou nos autos no prazo regulamentar.

Registro a presença do Autuante Jefferson Martins Carvalho, na sessão de julgamento que reiterou seus argumentos alinhados na informação fiscal prestada.

## VOTO

Preliminarmente, passo a enfrentar as arguições de nulidade suscitadas pelo Defendente.

Em relação à arguição de que “*a DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO ART. 10, PARÁGRAFO ÚNICO DA PORTARIA 445/98 COMO CARACTERIZADOR DE FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE DE EFEITO RETROATIVO. NULIDADE.*”, entendo que qualquer elemento probatório que possa evidenciar entradas de mercadorias desacompanhada de documento fiscal já contava com todo o arcabouço legislativo para sua imposição antes do advento da Portaria 159/19, e por isso prescindiria desta, principalmente no caso em tela onde a acusação tem por espeque a suposta comprovação através da escrituração fiscal da contribuinte de que houve declaração de existência em estoque de volumes não justificáveis através dos documentos fiscais de aquisição.

Logo, a única inovação de fato trazida pela referida portaria foi em benefício do contribuinte, haja vista a regulamentação da parcela aceitável de variação volumétrica que deveria ser apartada da acusação de entradas sem documentação fiscal, posto que aceitável pela dilatação natural do volume da mercadoria. Destarte, afasto essa preliminar de nulidade.

Quanto ao tópico da defesa que aborda a nulidade “*b) DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL - DA INOCORRÊNCIA DO FATO PUNÍVEL*” alegou que por não ter sido presencial os trabalhos de auditoria repercutiram em nulidade por não ter sopesado os dados levantados na escrita fiscal digital com os livros físicos mantidos pela contribuinte.

Consigno que a auditoria não presencial não justifica a nulidade do feito, bem como a escrituração fiscal digital tem total autonomia para fins tributários e probatórios, de modo que é a única aceitável pela legislação. Portanto, não há falar em nulidade em vista da auditoria que hodiernamente é realizada de forma não presencial. Entretanto, nada impede que a defesa traga quaisquer elementos probatório que possa relativizar a acusação quanto ao mérito em vista do princípio da verdade material, desde que que não seja a simples escrituração física discrepante da EFD como apresentada neste tópico defensivo.

No que concerne ao tópico de nulidade “*c) NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS SEGUROS ACERCA DA SUPOSTA INFRAÇÃO. EFD COM INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS E JÁ RATIFICADAS. VISÍVEIS ERROS DE MEDIÇÃO. SOBRA E FALTA EM DIAS SUBSEQUENTES. COMPROVAÇÃO*”, não procede a alegação da defesa disse que a acusação fiscal se trata de uma presunção legal utilizada pelo Auditor Fiscal, pois o que se configura nos autos é a acusação com base em dados concretos retirados da escrituração fiscal da Impugnante de que houve entradas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

O fato é que a presunção autorizada pela lei é de que essas entradas não registradas (dado que deve ser concreto) autoriza presumi-las representar oriundas de operações tributáveis, *in verbis*:

Lei 7.014/96

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

[...]

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

[...]

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas.”

Sendo assim, para ser nula a acusação fiscal há de se comprovar que o dado concreto em que se fundou “*entradas de mercadorias ou bens não registradas*” não se confirmou, caso contrário só poderia ser inquinada a acusação fiscal de improcedência, em se comprovando que não representavam operações tributáveis. Afasto a alegação de nulidade, pois a defesa não trouxe aos

autos comprovação de que os seus registros na EFD não refletiram a verdade, haja vista que os livros físicos não se prestam a confrontar a escrituração fiscal digital.

Cabe ressaltar também que a alegação isolada de que da observação do comportamento dos estoques de combustíveis junto à EFD denotaram também sua “perda” em algumas situações, não desnatura a acusação fiscal, pois seria preciso comprovar a vinculação ou repercussão desta última que pudesse justificar ou infirmar a primeira, demonstração que não se verifica nos autos.

O defendente alegou, que está sendo exigido que pague tributo sobre a presunção de omissão de receita, sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem a perquirição da busca da verdade real.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação.

Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas.

Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “F”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas.

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

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

O Defendente destacou ter retificado seu LMC, antes da ação fiscal, porém declarou que não conseguiu alterar esses dados na sua EFD, afirmando juntar à sua defesa, o livro físico da LMC com os ajustes que diz ter realizado, o que cairia por terra as omissões de entradas apontadas pela fiscalização. Solicitou a esta Junta que se realizasse uma revisão fiscal com base nos citados documentos. Não acolho esta solicitação, considerando que não possui legitimidade a realização de ajustes à EFD, após o início da ação fiscal, exceto para atendimento a intimação nesse sentido, feita pelo fiscal responsável pela fiscalização.

Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário.

Dessa forma, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7.014/96 e o RICMS-BA/2012.

As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, fls. 04 a 21, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa.

A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração. No presente caso, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os

pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39, do RPAF-BA/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado.

Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do art. 18, do RPAF-BA/99, para se decretar a nulidade da autuação.

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

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

Esta 3ª JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência à SAT/COPEC, fl. 82, a fim de que o Autuante intimasse o Autuado e fornecesse todos os demonstrativos analíticos, que dão suporte ao Auto de Infração, contra recibo, concedendo prazo para que se manifestasse.

Caso o Autuado se manifestasse, o Autuante deveria prestar nova informação fiscal. Intimado via DTE para entrega de uma pasta em Excel contendo todos os demonstrativos analíticos e sintéticos que serviram de base para a autuação.

De posse desses documentos o Autuado se manifestou, fls. 97 a 105, repetindo suas alegações expostas na impugnação inicial e não trouxe qualquer elemento com o condão de elidir ou modificar a acusação fiscal que lhe foi imputada, entretanto, apresentou notas fiscais que não foram consideradas no levantamento fiscal.

O Autuante apresenta o resultado da diligência, fls. 114, e 115, informando que acolhe a inclusão das notas fiscais de entradas e refaz o demonstrativo de apuração e, em nova diligência é instado a apresentar o demonstrativo de apuração refeito com a exclusão das notas fiscais de entradas não registradas no LMC, acostando aos autos às fls. 126 a 129. Intimado para entrega dos novos demonstrativos, fl. 145, o Autuado não se manifesta nos autos.

Consigno que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF-BA/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos. De modo que, sob o aspecto formal delineado, constato não verificar qualquer mácula que possa inquirar o feito de nulidade.

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

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

*“Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*



*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV): 1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96; 2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art.42, III, “g”).*

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

O Autuado alinha diversas considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Entretanto, não traz aos autos elementos capazes de elidir a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital. Saliento que o Autuado não apresentou dados que comprovassem a existência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

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

O defendente também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade dos tanques.

Declarou também o Impugnante que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas, equivocadamente lançadas nos LMCs.

Convém salientar que o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, e a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, pois tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Logo, é indubitável que, 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.

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

No que diz respeito da alegação defensiva da existência de erros no levantamento fiscal, apontou exemplos de que em determinado dia, o fiscal apurou ganhos e em outros apurou perdas. Apresentou entendimento que esses ganhos e perdas deveriam se compensar, bem como de que o seu LMC físico, que sempre se encontrou disponível ao Fisco no posto revendedor, possui registros diferentes daqueles trazidos no demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal. Sobre estas alegações defensivas, conforme corretamente esclareceu o Autuante, a fiscalização tomou como base seu SPED fiscal, com as informações prestadas pelo próprio contribuinte, em sua EFD, no

registro 1300. Esclarecendo o Autuante que, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou a inexistência de qualquer inconsistência nos mesmos.

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

Consigno que se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD.

Portanto, conforme a legislação de regência, é ilegítimo o ajuste da EFD ou de seus livros fiscais estando sob ação fiscal, não tendo validade jurídica os livros físicos apresentados. Vale lembrar, que conforme detalhadamente explicitado pelo Autuante sobre o procedimento fiscal que resultou no Auto de Infração, o controle de estoques dos postos revendedores de combustíveis, é feito diariamente. Isso significa dizer, que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes.

O Autuado argumentou, que admitir a aplicação do parágrafo único, do art. 10, da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, uma nova e ilegal espécie de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Observe, por importante, no que concerne aos acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

Em diligência, fl. 152, solicitada por essa 3ª JJF para atender solicitação do patrono do Autuado, foi o Impugnante intimado para ser informado da concessão de vinte dias adicionais para se manifestar acerca do novo demonstrativo de apuração [sintético e analítico] acostado às fls. 130 a 142 e CD à fl. 143 elaborado pelo Autuante em decorrência da inclusão das notas fiscais de entradas apontadas pela Defesa não incluída no levantamento fiscal por não constarem na EFD.

Consta às fls. 156 a 160, intimação para que o Autuado se manifestasse acerca dos novos demonstrativos apresentados pelo Autuante, no entanto, o Defendente não se manifestou nos autos no prazo regulamentar.

Dessa forma, acolho o novo demonstrativo de débito elaborado pelo Autuante e concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a Infração 01, a acusação fiscal é parcialmente subsistente no valor de R\$ 166.772,46, consoante demonstrativo a seguir.

DEMONSTRATIVO COMPARATIVO AUTO DE INFRAÇÃO x JULGAMENTO									
31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017		31.12.2018		31.12.2019	
A. I.	Julg.	A. I.	Julg.	A. I.	Julg.	A. I.	Julg.	A. I.	Julg.
		<b>93.611,78</b>	<b>47.721,40</b>	<b>132.519,26</b>	<b>86.628,88</b>	<b>192.647,09</b>	<b>146.756,68</b>	<b>206.396,79</b>	<b>158.350,56</b>
36.948,20	26.082,40	7.698,43	7.698,43	31.694,07	31.694,07	2.334,30	2.334,30	3.131,25	3.131,25
30.026,05	12.621,34	5.888,32	5.888,32	19.040,13	19.040,10	5.340,29	3.097,99	881,91	881,91
9.388,66	3.774,03	3.336,16	3.336,16	4.123,23	4.123,23	1.527,98	1.527,98	390,24	390,24
9.268,28	1.465,91	12.495,44	12.495,44	3.834,46	3.834,46	1.480,74	1.535,62	845,22	845,22
7.980,59	3.777,72	9.489,13	9.489,13	1.435,94	1.435,94	3.066,39	3.097,99	1.815,14	1.747,96
<b>93.611,78</b>	<b>47.721,40</b>	<b>132.519,26</b>	<b>86.628,88</b>	<b>192.647,09</b>	<b>146.756,68</b>	<b>206.396,79</b>	<b>158.350,56</b>	<b>1.425,32</b>	<b>1.425,32</b>
<b>T O T A I S</b>								<b>214.885,87</b>	<b>166.772,46</b>

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

Por fim, o autuado requer, que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o inciso III, do art. 26, RPAF-BA/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração.

## 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 **269138.0050/20-2**, lavrado contra a empresa **M-55 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 166.772,46** acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d”, do inciso III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 26 de julho de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA