

A. I. N° - 269138.0048/20-8  
AUTUADO - ITAJAÍ CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 05.02.2024

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0002-05/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Razões defensivas não elidem o lançamento. Infração caracterizada; **b)** RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. Razões defensivas não elidem a exigência fiscal. Reduzida, de ofício, a multa lançada, com base no art. 10, inciso I, alínea “b” da Portaria 445/98. Infração elidida em parte. 2. MULTA. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. FALTA DE REGISTRO NO LIVRO PRÓPRIO. **a)** MERCADORIA, BEM OU SERVIÇO SUJEITO À TRIBUTAÇÃO; **b)** MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL; **c)** MERCADORIA OU SERVIÇO. Tendo, o autuante, acolhido as alegações empresariais e reconhecido que os documentos fiscais já haviam sido registrados, é forçoso admitir que as infrações 03, 04 e 05 são improcedentes. Infrações improcedentes. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/02/2020 (ciência em 19/02/2020, pelo DTE), exige ICMS no valor histórico de R\$ 347.648,98, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência das seguintes infrações:

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 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. ICMS: R\$ 80.682,40. Multa 100%.

Infração 02: 04.07.02 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. ICMS: R\$ 22.023,28. Multa: 100%.

Infração 03: 16.01.01 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa: R\$ 15.579,84.

Infração 04: 16.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Multa: R\$ 228.287,67.

Infração 05: 16.01.06 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Multa: R\$ 1.075,79.

A autuada apresenta impugnação às folhas 70/92, mediante a qual contesta o presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Preliminarmente, alega nulidade por cerceamento do direito de defesa. Argumenta que os Auditores Fiscais se restringiram a afirmar que houve entrada de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, baseados unicamente em presunção e em levantamentos parciais, ignorando as provas documentais que confirmam que em momento algum houve entrada sem nota fiscal e, consequentemente, recolhimento a menor do imposto. Pondera que a constatação do recolhimento a menor do tributo deve decorrer da apuração das informações através da aplicação de roteiros de fiscalização, não apenas de superficial e incompleta auditoria na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte. Ocorre que não há no Auto de Infração qualquer demonstrativo que comprove diferenças a recolher. Aliás, não há qualquer prova de que houve recolhimento a menor, apenas presunções, sem um levantamento completo que ateste a verossimilhança ao fato alegado. Ademais, a suposta indicação de notas fiscais não escrituradas, decorre do fato de os auditores fiscais terem avaliado unicamente SPED que fora enviado com equívoco (zerado), o qual foi posteriormente devidamente retificado pela Impugnante.

Dessa forma, entende que o presente lançamento se encontra eivado de vícios e consequentes nulidades, não havendo dúvida de que a inexistência de uma descrição perfeita dos fatos ocasionadores do suposto ilícito tributário, com a demonstração cabal dos tributos não recolhidos, constituiu um grave e flagrante cerceamento de defesa, capaz de tornar imprestável o lançamento para os fins que se destina.

Ensina que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LV, prevê, aos litigantes em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral, o direito ao contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Raciocina que, quando anuncia que a salvaguarda do contraditório e da ampla defesa será feita com “os meios e recursos a ela inerentes”, não se pode ignorar que a autuação dentro dos ditames legais previstos é instrumento de exercício dessa garantia constitucional.

Alega que a não observância gera a nulidade do Auto de Infração, conforme prevê o art. 18 do RPAF, cujo texto transcreve para, a seguir, concluir que os requisitos de formalização do PAF não foram fixados despropositadamente, já que é fruto da intenção do legislador, em conferir, aos contribuintes, uma segurança jurídica e, principalmente, obedecer aos preceitos constitucionais.

Dessa forma, entende restar nula a presente autuação em razão da inexistência de requisitos essenciais para sua lavratura, bem como para o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Outrossim, a autuação na forma perpetrada afronta um dos princípios basilares do processo administrativo fiscal, qual seja, a verdade material, pois é indubioso que o Agente Fiscal lavrou a presente autuação com base em simples presunção do descumprimento da norma tributária, decorrente de levantamento incompleto feito nos livros da empresa e análise equivocada da Escrituração Fiscal Digital da empresa, atendo-se a analisar arquivos que foram posteriormente retificados. Colaciona as doutrinas de Odete Medauar, Celso Antônio Bandeira de Mello e Aurélio Pitanga Seixas filho, em apoio aos seus argumentos.

Pelo exposto, conclui ser de evidência incontestável que o presente auto de infração está fadado ao insucesso, pois foi lavrado com base na simples presunção do descumprimento da norma, em decorrência de levantamento incompleto no LMC e erro na escrituração da EFD, carecendo, portanto, de fundamento, diante da inexistência de qualquer documento que confirme matematicamente o recolhimento a menor do tributo.

Quanto às infrações 01 e 02, explica que os auditores fiscais exigem, da Impugnante, valores supostamente devidos a título de (i) Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias; e (ii) Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal.

Explica que os quantitativos que constam no Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC (registro 1300 do SPED FISCAL) nos arquivos da Impugnante, foram utilizados pelo auditor para realizar o levantamento e gerar as supostas infrações. Isso porque em regra geral, os saldos demonstrados no LMC devem coincidir com as quantidades de aquisições, abatendo-se as quantidades de combustíveis vendidas diariamente. Como o auditor entendeu que tais informações não seriam compatíveis, presumiu que a Impugnante adquirira mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem escrituração das notas de entradas. O registro 1300 do SPED refere-se à movimentação diária de combustíveis. Deve ser apresentado pelos contribuintes do ramo de comércio varejista de combustíveis (postos revendedores) para apresentar as informações sobre a movimentação diária dos combustíveis – estoques, compras, e vendas de gasolina, óleo diesel, querosene, álcool, etílico hidratado, etc. O LMC possui campo próprio para o preenchimento das notas fiscais de entrada e produto, para leitura dos encerrantes (o que gera o estoque contábil) e leitura do estoque físico diário de cada tanque. É importante ressaltar que a diferença entre o estoque físico e o contábil (perdas e sobras de produto) não pode ser superior a 0,6%.

Argumenta, todavia, que o auditor analisou o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC da Impugnante, estaticamente, identificando isoladamente supostas diferenças decorrentes de registros de “perdas” (diferenças a menor) em determinados dias, sem, contudo, considerar os “ganhos” (diferenças a maior) registrados sucessivamente, os quais anulam as perdas citadas. Dessa forma, identificou uma suposta diferença de estoque, irreal, supondo que se tratava de entradas não escrituradas, e sobre tal volume exigiu imposto e multa, presumindo que não fora tributado. Ou seja, por exemplo, o auditor computou apenas o ganho (variação a mais) de determinado dia, mas não verificou registro de perda (variação a menos) constatada no dia seguinte, lançamento este que retifica/anula o ganho anteriormente registrado.

Argumenta que a ANP tolera diferença de movimentação de até 6%. Movimentações que excedam tal montante devem ser justificadas. Porém, se considerados englobadamente, todos os ganhos e perdas ocorridos nos meses fiscalizados, ressalta que a diferença de estoque apurada será sempre inferior ao montante permitido pela ANP. Para aferir a realidade da movimentação de combustível dentro de determinado período, entende que a fiscalização deve considerar todos os ganhos e perdas constatados no intervalo, jamais apenas os ganhos identificados estaticamente em determinados dias, na forma perpetrada na autuação.

Dessa forma, conclui que o levantamento efetuado pelo auditor padece de dois grandes equívocos, que invalidam a conclusão do seu trabalho: (1) apenas foram checados os ganhos; (2) só verificou posição estática do dia, não checando, por exemplo, a movimentação do dia anterior e dia posterior e as movimentações por período.

Explica que, ao analisar a escrituração fiscal da Impugnante, é possível localizar justificativas para as supostas diferenças detectadas pela fiscalização. Para tanto, informa que estão anexados, à presente defesa, demonstrativos e folhas do LMC que comprovam as alegações da Impugnante, como será adiante explicitado. Informa que apresenta, a seguir, justificativas, por amostragem, que indicam a regularização/anulação das supostas diferenças apontadas pela fiscalização, em cruzamento com as informações obtidas estaticamente no LMC.

A comprovação das justificativas abaixo indicadas pode ser verificada nas planilhas e folhas do LMC anexadas, em mídia digital (DOC. 02).

#### JANEIRO 2017

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
GASOLINA COMUM	03	756,74	PERDA DE 845,50 DIA 04/01
GASOLINA COMUM	16	234,40	PERDA DE 100,99 DIA 19/01; PERDA DE 62,62 DIA 20/01
ETANOL V POWER	28	313,95	PERDA DE 324,80 DIA 29/01

**FEVEREIRO 2017**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
GASOLINA COMUM	7	7.829,60	PERDA DE 7872,08 DIA 8
GASOLINA V POWER	7	5.068,41	PERDA DE 4993,03 DIA 8
ETANOL V POWER	20	4.961,06	PERDA DE 4958,63 DIA 21

**ABRIL 2017**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
GASOLINA V POWER	7	203,36	PERDA DE 232,41 DIA 8

**MAIO 2017**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
GASOLINA COMUM	30	3.622,22	PERDA DE 3652,25 DIA 29

**JUNHO 2017**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
GASOLINA COMUM	3	766,75	PERDA DE 755,25 DIA 4
	12	1.435,07	PERDA DE 1579,39 DIA 13
	22	850,22	PERDA DE 790,90 DIA 23
	28	120,08	PERDA 143,89 DIA 29
GASOLINA V POWER	3	562,69	PERDA 496,48 DIA 4
ETANOL COMUM	3	100,2300	PERDA 14,8100 DIA 4
	28	198,6500	PERDA 200,6500 DIA 29
ETANOL V POWER	3	209,93	PERDA 195,74 DIA 4

**JULHO 2017**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
GASOLINA COMUM	20	1220	PERDA DE 1227,94 DIA 22
GASOLINA V POWER	4	230,09	PERDA DE 258,21 DIA 5
ETANOL COMUM	21	214,04	PERDA 193,39 DIA 22
	23	334,440	PERDA 355,87 DIA 25

**AGOSTO 2017**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
GASOLINA COMUM	28	658,74	PERDA 609,92 DIA 29

**SETEMBRO 2017**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
GASOLINA COMUM	11	3.126,58	PERDA DE 3131,99 DIA 12
	15	4.123,03	PERDA 4107,70 DUA 14
	16	396,31	PERDA 348,31 DIA 17
ETANOL V POWER	27	331,18	PERDA 336,43 DIA 28

**OUTUBRO 2017**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
GASOLINA COMUM	10	787,54	PERDA DE 4965,50 dia 11
	12	4.149,53	PERDA DE 4965,50 dia 11
GASOLINA V POWER	11	220,34	PERDA 214,02 DIA 12
ETANOL COMUM	11	1.674,67	PERDA 1660,67 DIA 12
ETANOL V POWER	11	2.863,52	PERDA 2884,76 DIA 12
DIESEL S-10	12	3.505,04	PERDA 3440,95 DIA 11

**NOVEMBRO 2017**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
GASOLINA V POWER	7	226,76	PERDA 273,61 DIA 8

**JANEIRO 2018**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
ETANOL V POWER	15	347,33	PERDA 58,94 DIA 11

**FEVEREIRO 2018**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
GASOLINA COMUM	5	757,09	PERDA 825,19 DIA 6

**MARÇO 2018**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
GASOLINA COMUM	1	2.516,81	PERDA 2536,27 DIA 2
ETANOL V POWER	2	160,78	PERDA 145,91

**ABRIL 2018**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
GASOLINA COMUM	26	1.547,21	PERDA 1470,59
ETANOL V POWER	28	5.022,32	PERDA 4989,79 DIA 27

**MAIO 2018**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
GASOLINA COMUM	24	959,13	PERDA 926,54 DIA 27

**AGOSTO 2018**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
ETANOL COMUM	01	339,22	PERDA 340,87 DIA 2
OLEO DIESEL S-10 EVOLUX	22	2.106,64	PERDA 2.131,32 DIA 23

**SETEMBRO 2018**

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
ETANOL V-POWER	12	106,10	PERDA 93,25 DIA 13
GASOLINA V-POWER	11	5.103,97	PERDA 5.059,88 DIA 12

### JANEIRO 2019

PRODUTO	DIA	DIFERENÇA	JUSTIFICATIVA
OLEO DIESEL S-10 EVOLUX	6	186,63	PERDA 25,03 DIA 5 PERDA 32,51 DIA 7
OLEO DIESEL S-10 EVOLUX	23	164,92	PERDA 28,44 DIA 24 PERDA 24,98 DIA 25

De todo o exposto, conclui restar evidenciado e comprovado que, no período autuado, não foram encontrados ganhos acima do percentual permitido pela ANP - 0,6%. Argumenta que a metodologia utilizada pela Impugnante é que deveria ter sido adotada pelos auditores para calcular o ganho ou a perda acima do permitido, já que teve como base o encerrante inicial e final, estoques de abertura e encerramento, aferições e as compras e vendas do mês; conforme demonstrativos que seguem anexados. Reitera que a fiscalização eletrônica da SEFAZ-BA foi feita diariamente e só detectou os ganhos acima de 0,6%, desconsiderando todas as perdas.

Dessa forma, comprovado que não houve entradas desacobertadas de documento fiscal, e, consequentemente, falta de recolhimento do imposto, conclui pela Improcedência das Infrações 01 e 02.

A fim de que se analise toda a documentação carreada aos autos, bem como qualquer outra considerada pertinente, requer a realização de diligencia pela ASTEC, nos termos dos arts. 123, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99.

Quanto às infrações 03, 04, 05, alega ter registrado as notas fiscais de entradas. Explica que o auditor autuante baseou o seu levantamento em SPED que, por equívoco, foi enviado zerado pela Impugnante. Grande parte das notas autuadas não foi informada porque a Impugnante, por equívoco, enviou O SPED de fev 2015 a dez 2016 zerado, tendo posteriormente retificado. No entanto, também por equívoco, o auditor autuante baseou a sua fiscalização eletrônica nos SPEDS zerados (retificados) e não nos arquivos retificadores.

Alega que, aparentemente, o auditor realizou o levantamento tomando por base os arquivos sem movimento transmitidos à época, não considerando os arquivos retificadores enviados em junho/2019 e julho/2019 (antes da fiscalização), o que explicaria o grande número de notas apontadas como não escrituradas, sendo que é possível identificar a maior parte dessas notas fiscais nos arquivos retificadores, como demonstrados nos livros de entrada gerados direto desses arquivos, conforme documentos anexados.

Comprovando o ora alegado, a Impugnante anexa em mídia digital (i) Livros de entrada do EFD FISCAL de março/2015, abril/2015, maio/2016 e agosto/2016 com o destaque em amarelo de algumas notas fiscais (por amostragem), bem como o demonstrativos/relatório das notas escrituradas nos respectivos meses (ii) Arquivos retificadores do EFD ICMS/IPI dos meses de fev/2015 a dez/2016; (iii) Recibos dos arquivos retificadores do EFD ICMS/IPI dos meses de fev/2015 a dez/2016 que demostram que os arquivos foram retificados em junho/2019 e julho/2019, antes do início da fiscalização, (iv) Levantamento de notas fiscais escrituradas que constam no relatório do auditor como não escriturada (DOC. 04).

Além das notas que foram registradas nos arquivos do SPED retificados, informa que outra grande parte das Notas Fiscais autuadas não foi escriturada tempestivamente pela Impugnante pelo fato de as operações não terem sido concretizadas, seja por terem sido canceladas, ou anuladas pelos

remetentes. Ademais, entende a Impugnante ter procedido em completa observância à legislação do ICMS, já que não havia obrigatoriedade de checagem e aceite/não aceite de notas fiscais em grande parte do período autuado, de forma que a autuação fiscal se revela manifestamente improcedente.

Argumenta que, em grande parte do período autuado, não havia a obrigatoriedade de os contribuintes conferirem as notas fiscais eletrônicas emitidas a seu favor, promovendo o “aceite” ou “não aceite” das mesmas, a qual foi instituída apenas a partir de 01.01.2016, a partir de alteração ao RICMS promovida pelo Decreto nº 16.434, de cujo texto transcreve o art. 89, § 17 para ilustrar a ideia de que a Impugnante não estava obrigada a controlar as notas fiscais contra si emitidas e promover o “não aceite” das mesmas, até porque não havia sistema do fisco nem da empresa hábeis para efetuar tal verificação e controle! Ou seja, havia total impossibilidade técnica de promover a conferência de todas as notas que foram emitidas contra a Impugnante. Nessa esteira, aponta a impossibilidade de localização de justificativas para a não escrituração de uma infinidade de notas fiscais, emitidas há mais de sete anos atrás, quando não lhe era obrigatório realizar tal controle.

Em resumo, entende que não pode subsistir autuação fundamentada em obrigação acessória que não existia na época dos respetivos fatos geradores, ressaltando que é vedado, aos auditores fiscais, promoverem autuações fundamentadas em tentativa de retroatividade de norma instituidora de obrigação acessória que não existia nos períodos autuados. Por estas razões, protesta contra o tipo de autuação verificada, expondo a imensa dificuldade de, anos depois, localizar justificativas para a falta de escrituração de notas fiscais, conduta esta, diga-se de passagem, que, mesmo caracterizada, nenhum prejuízo causa ao erário.

Mesmo ciente da não obrigação de conferência e não aceite das notas fiscais nos períodos autuados, explica que, imbuída da boa-fé que sempre demonstra em sua relação com o fisco, pôs-se a tentar identificar justificativas para o não recebimento das notas fiscais autuadas, na tentativa, repita-se: de regularizar algo que nem é de sua responsabilidade.

Assim, simplesmente cruzando notas emitidas por determinado contribuinte com a escrituração fiscal do destinatário, identificam documentos que supostamente não estão registrados na escrita fiscal e de forma simplória autuam, injustamente, as empresas destinatárias em questão, como na situação em análise.

Passa, a seguir, a minuciar as justificativas para a não escrituração das notas fiscais indicadas nas infrações 03, 04 e 05, conforme abaixo.

- 1) Notas fiscais emitidas equivocadamente e, posteriormente, anuladas pelos emitentes (anexa mídia digital, contendo a relação das notas fiscais anuladas Doc. 04);
- 2) Notas fiscais canceladas (anexa mídia digital, contendo a relação das notas fiscais canceladas Doc. 06);

Diante de todo o exposto, conclui-se pela impossibilidade de aplicação de multa na situação em apreço, tendo em vista que não se configurou a infração capitulada no lançamento combatido.

Quanto a este ponto, da mesma forma exposta no tópico anterior, devido ao grande volume de documentação anexada, requer a realização de diligência nos termos dos arts. 123, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99, a fim de que seja efetuado novo levantamento, em revisão ao trabalho desenvolvido pelo auditor autuante.

Ao final, requer:

Preliminarmente, o reconhecimento da nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa.

No mérito, caso assim não entendam os I. Julgadores, requer que seja julgado improcedente o Auto de Infração, inclusive consectários legais.

Nestes termos, pede deferimento.

Às folhas 216/233 (verso), o autuante presta informação fiscal, oportunidade em que tece as seguintes considerações.

Preliminarmente, quanto aos alegados “vícios de fundo” do procedimento de fiscalização, colaciona as doutrinas de Fabiana Del Padre Tomé e Ricardo Alexandre, para apoiar a ideia de que a fase ofícios engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do auto de infração ou notificação fiscal. Nessa fase, vige o princípio inquisitorial. Já a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte, insurgindo-se contra o lançamento efetuado.

Destaca ser nessa fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

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

Referindo-se à alegação empresarial de que a sua defesa foi cerceada “quando não se possibilita o acesso a todos os dados do cruzamento” ou porque os anexos ao auto de infração são “resumo que não retrata o que foi efetivamente concretizado”, ressalta que isso não é verdade, vez que a autuação foi integralmente baseada no Sped Fiscal da autuada, a que a empresa tem total acesso. E os anexos ao auto de infração são um resumo dos fatos por economicidade, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Referindo-se à alegação da que “está sendo cobrada para pagar tributo sobre presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem perquirição da busca da verdade real”, argumenta ser claro o equívoco do contribuinte ao imaginar que seu LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD. Pondera que, na verdade, não se pode utilizar uma parte da sua escrita fiscal e contábil para fazer prova contra outra parte dessa escrita. Entende que essa prova deve ser feita com base nos elementos que fundamentaram a escrituração, já que, com base no princípio da indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Desse modo, conclui que não adianta apenas alegar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do auto de infração, que não correspondem aos registros do LMC”. Raciocina que isso não quer dizer que a autuada não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados, mas lhe caberia tal ônus “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” a incorreção dos lançamentos feitos na EFD. Por fim, sustenta que não pode a autuada apresentar como argumento de defesa o próprio desleixo com a sua escrita fiscal.

Em resumo, temos que:

- (i) Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos.
- (ii) A prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital.
- (iii) O LMC não faz prova contra a EFD.
- (iv) O ônus da demonstração que a sua EFD está errada é da autuada.
- (v) A prova desses erros, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos”.

Quanto à alegação de presunção de omissão de entradas, contesta, explicando que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes o percentual de 0,6%, indicado na Portaria DNC 26/92. Com isso, explica, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura”. Nesse sentido cita duas decisões judiciais, exaradas pelo Tribunal de Justiça/SE (AC 201900803746) e pela Quarta Câmara Especializada Cível do Tribunal de Justiça/PB (Ag nº 2007509-66.2014.815.0000).

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

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

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

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

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

Já o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários e, apesar de essa ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo mais curto entre os inventários. Salienta que, na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com períodos diferentes, como é o caso particular dos postos revendedores de combustíveis, estabelecimentos onde os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas. Além disso, informa que os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos:

- (i) Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis.

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

Nesse diapasão, explica que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a variações volumétricas. Além disso, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Em resumo, 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%. Faz um minucioso detalhamento acerca de como são efetuados esses controles na EFD, conforme folhas 222/224.

Em seguida, conclui que o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores émeticulamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado a cada dia no registro 1300, ressaltando que o processo é repetido a cada dia, sendo cada dia independente dos anteriores e dos seguintes.

Quanto aos alegados erros na EFD, informa que a EFD foi reanalisada, conforme transcrição abaixo:

“...

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

Ressalta, ainda, que o controle de estoques dos postos é feito diariamente, o que significa dizer que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes. Dessa forma, entende que não se pode simplesmente alegar que os erros de um dia se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes, destacando que o contribuinte necessita provar que aconteceu um erro na data de registro da entrada “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1.- por exemplo, com o recibo de entrega da mercadoria.

Quanto à possibilidade de erros de medição e de anotação na EFD, explica que a Port. DNC 26/92 estabelece um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas. Para valores superiores a esse percentual, informa que uma justificativa escrita deve ser apresentada. Ou seja, um posto revendedor não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração diária simplesmente alegando que houve erro de qualquer maneira, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%. Ademais, pondera que a margem da Sefaz/BA é 1,8387%, mais de três vezes superior à que o

próprio órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, conclui que erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

Além do erro de medição, admite que podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. Alega, todavia, que a prova desse tipo erro deve ser feita pela autuada, conforme já destacado.

Quanto à alegada ausência de demonstração da base de cálculo do tributo lançado, explica que até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz/BA restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque, realizados pela fiscalização, àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 (cujo texto transcreve), a partir de quando a Sefaz apontou para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte.

Assim, 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, explica que 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.

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

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

Quanto ao fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz/BA para os ganhos registrados na EFD, repete 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. Fica patente, então, que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação.

Quanto à posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis, cita decisão da Corte Superior, exarada no Recurso Especial (REsp) N° 1.833.748 - SE (2018/0285259-0) em que se decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP.

Transcreve ementa do julgado referido para, em seguida, concluir que, como se vê na decisão do STJ, havendo nos seus estoques um volume de combustíveis (estoque de fechamento anotado no campo 11 do registro 1300 da EFD) maior que o contabilizado (estoque escriturado anotado no campo 8 do registro 1300 da EFD), é “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”. Dessa forma, “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na

saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária" e, se não houvesse essa cobrança, estaria "compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa".

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

Por fim, quanto aos supostos erros nas medições de combustíveis, alega que esse argumento não deve prosperar, pois, se um ganho resultar de erro no FECH\_FISICO de um dia, como o ESTQ\_ABERT do dia seguinte é medido também, não há que se falar em cancelamento puro e simplesmente. Note-se que, como são medições independentes, é necessário demonstrar o erro ocorrido no FECH\_FISICO para provar que o ganho não existiu naquele primeiro dia e demonstrar que o ESTQ\_ABERT do dia seguinte estava errado e levou a indicação de uma perda equivocada. São dois dias, duas medições, dois registros todos distintos e que requerem provas distintas dos erros alegados. Portanto, não há que falar em cancelar o ganho de um dia com a perda do dia seguinte, pois, um é independente do outro. Mais ainda, como visto acima, a Port. DNC 26/92 estabelece um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada. Ou seja, um posto revendedor não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração diária simplesmente alegando que houve erro de qualquer maneira, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%. Ademais, a margem da Sefaz/BA é 1,8387%, mais de três vezes superior à que o próprio órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

Quanto à prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, alega, com base no art. 417 do CPC, que a escrituração, então, equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar. Contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário - art. 373 do CPC.

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

Quanto à falta do registro das notas fiscais de entradas objeto da autuação (infrações 03, 04 e 05), argumenta que todas as "entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento" do contribuinte devem ser registradas na sua escrituração fiscal eletrônica. Essa obrigação acessória não desaparece mesmo que a autuada demonstre que elas "foram devidamente registradas no livro razão contábil" ou em outro livro qualquer. Da mesma forma, o que não houver entrado no estabelecimento do contribuinte, não deve ser registrado na sua escrituração fiscal eletrônica. Informa que, na fiscalização realizada, foi feita a exclusão dos itens das notas fiscais de: (i) entrada (tpNF = 0), (ii) devolução (finNFe=4), (iii) simples faturamento para entrega futura (CFOP 5922 ou 6922) e, (iv) com valor comercial nulo. Essas notas foram colocadas em anexos para afastar qualquer dúvida da sua efetiva exclusão.

Ressalta, ainda, que, nas "notas fiscais de entradas" fornecidas pela Sefaz, há a prévia exclusão das notas "canceladas", com "desconhecimento da operação" ou com "operação não realizada". Então, não tem razão a autuada quando afirma que a autuação foi equivocada, "tudo indicando que não se impunha a escrituração", pois, "não se considerou que as notas se destinavam a consumo ou uso da própria empresa autuada" "estando escrituradas no livro razão", ou, "foram recebidas mercadorias e foram devolvidas", ou, "seriam materiais para a efetivação de serviços

por empresas outras”, ou “simples remessa, ou para remessa futura”, ou, “nota fiscal cancelada ou com manifestação da autuada com desconhecimento da operação e operação realizada”.

Por fim, quanto às notas alegadamente escrituradas e incluídas por erro em nossos demonstrativos, informa que a autuada foi autorizada a retificar os arquivos EFD de 02/2015 até 12/2016, conforme consta dos sistemas da Sefaz (processo n. 235293/2019-8, deferido em 11/06/2019, e processo n. 256751/2019-6, deferido em 18/07/2019). Conforme os recibos que a autuada anexou, informa que ela providenciou essa retificação.

Agora, examinando os arquivos EFD recebidos para a fiscalização, informa que constatou que todos os arquivos de 02/2015 até 12/2016 tinham código de finalidade do arquivo “0”, isto é, se tratavam dos arquivos originais e não de substitutos. Como só tem acesso aos arquivos EFD quando está fiscalizando uma empresa, informa que não pode refazer o trabalho com os novos arquivos entregues pela autuada antes da fiscalização para verificar se as notas fiscais foram incluídas nas suas EFDs ou não.

Às folhas 238/239, esta 5<sup>a</sup> JJF, diante do cenário processual acima descrito, visando inclusive evitar alegações de privação da defesa, afronta ao princípio do contraditório e inconsistências da exação em virtude de falta de provas, deliberou pela conversão do feito em diligência, à unidade fazendária de origem, com vistas à adoção das seguintes providências:

**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 em planilha editável (excel, por exemplo), no sentido de este 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. 06 (verso) a 10.

Às folhas 243/244, foi cumprida a diligência solicitada, pelo Autuante.

Às folhas 250/251, considerando inexistir, nos autos, qualquer documento que ateste que o contribuinte foi, efetivamente, cientificado do teor da diligência, esta 5<sup>a</sup> JJF deliberou por nova conversão do feito em diligência, com vistas a sanar tal irregularidade.

Cientificado do teor da diligência (e da reabertura do prazo de defesa), o Sujeito Passivo apresenta manifestação às folhas 256/284, aduzindo as razões a seguir.

Pontua que, após a realização desta necessária diligência fiscal, continua entendendo que o lançamento é nulo e que procedeu em completa observância à legislação do ICMS, de modo que a autuação fiscal se revela manifestamente improcedente, conforme será exposto a seguir.

Ratifica a alegação de nulidade material expressamente reconhecida pela junta de julgamento, em face do cerceamento do direito de defesa, dada a falta de prova quanto às infrações elencadas. Reafirma que a autuação foi baseada em presunções, bem como a impossibilidade de retificação ou complementação de auto de infração nulo.

Quanto à impossibilidade da rerratificação pretendida pela i. junta de julgamento, explica que a JJF expressamente reconheceu a nulidade arguida e o cerceamento de direito de defesa da Impugnante, porém, ao invés de levar o feito a julgamento, acolher a preliminar suscitada e julgar o Auto de Infração nulo, estranhamente, optou por converter o processo em diligência e oportunizar que o autuante “corrigisse” o lançamento, como se isso fosse possível, pois jamais poderia, a I. Junta, oportunizar que o autuante emendassem um lançamento nascido nulo, de modo que, se assim o fizesse, eivaria o próprio procedimento da mais absoluta nulidade.

Alega que a falta de demonstração e comprovação, no que tange à ocorrência do fato gerador e quantificação da base de cálculo, constitui vício material, pois macula a própria validade da

exação e atinge a essência do lançamento fiscal. Sendo o lançamento nulo por vício material, defende que outro há de ser feito para assegurar eventual direito da Fazenda ao crédito tributário em discussão, não bastando a mera rerratificação do ato.

Nesse caso, em razão da anulação do lançamento, apenas poderia ocorrer qualquer cobrança se o agente fiscal procedesse com novo lançamento, através de lavratura de outro Auto de Infração, nos moldes previstos em lei, desde que não decaído o direito da Fazenda.

No mais, repete os argumentos de nulidade já deduzidos quando da apresentação de sua petição impugnatória.

Quanto ao mérito, renova a alegação de ausência de recolhimento a menos do imposto, argumentando que o auditor computou apenas o ganho (variação a mais) de determinado dia, mas não verificou registro de perda (variação a menos) constatada no dia seguinte, lançamento este que retifica/anula o ganho anteriormente registrado. Pontua que a ANP tolera diferença de movimentação de até 6%. Movimentações que excedam tal montante devem ser justificadas. Porém, se considerados englobadamente todos os ganhos e perdas ocorridos nos meses fiscalizados, sustenta que a diferença de estoque apurada será sempre inferior ao montante permitido pela ANP!

Repete o argumento de que, para aferir a realidade da movimentação de combustível dentro de determinado período, a fiscalização deve considerar todos os ganhos e perdas constatados no intervalo, jamais apenas os ganhos identificados estaticamente em determinados dias, na forma interpretada na autuação. Dessa forma, alega que o levantamento efetuado pelo auditor padece de dois grandes equívocos, que invalidam a conclusão do seu trabalho: “*(1) apenas foram checados os ganhos; (2) só verificou posição estática do dia, não checando, por exemplo, a movimentação do dia anterior e dia posterior e as movimentações por período*”.

Alega existirem justificativas para as supostas diferenças detectadas pela fiscalização. Para tanto, estão anexados à presente defesa demonstrativos e folhas do LMC que comprovam as alegações da Impugnante, como será adiante explicitado.

Apresenta quadros mensais, relativo ao período de jan/17 a jan/19, em que procura justificar as diferenças apuradas com perdas ocorridas ao longo de cada um dos meses, conforme indica às folhas 272/277.

Ao final, reitera que, de todo o exposto, resta evidenciado e comprovado que, no período autuado, não foram encontrados ganhos acima do percentual permitido pela ANP - 0,6%. Reitera que a metodologia utilizada pela Impugnante e que deveria ter sido adotada pelos auditores para calcular o ganho ou a perda acima do permitido, teve como base o encerrante inicial e final, estoques de abertura e encerramento, aferições e as compras e vendas **do mês**.

Repete o argumento de que a fiscalização eletrônica da SEFAZ-BA foi feita diariamente e só detectou os ganhos acima de 0,6%, desconsiderando todas as perdas. Dessa forma, comprovado que não houveram entradas desacobertadas de documento fiscal, e, consequentemente, falta de recolhimento do imposto, conclui-se pela improcedência das Infrações 01 e 02.

A fim de que se analise toda a documentação carreada aos autos, bem como qualquer outra considerada pertinente, **requer a realização de diligencia pela ASTEC**, nos termos dos arts. 123, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99, diante do volume de documentação anexada, bem como da necessidade de realização de um novo levantamento.

Quanto às infrações 03, 04 e 05, todas relativas a falta de registro de notas fiscais de entradas, pontua, mais uma vez, que o auditor autuante baseou o seu levantamento em SPED que, por equívoco, foi enviado zerado pela Impugnante. Explica que grande parte das notas autuadas não foi informada porque a Impugnante, por equívoco, enviou O SPED de fev 2015 a dez 2016 zerado, tendo posteriormente retificado. No entanto, também por equívoco, o auditor autuante baseou a sua fiscalização eletrônica nos SPEDS zerados (retificados) e não nos arquivos retificadores.

Ressalta que apresentou, na sua primeira defesa, todos os arquivos retificadores da EFD, porém o auditor continuou sem analisá-los, ignorando as provas juntadas aos autos. Além das notas que foram registradas nos arquivos do SPED retificados, alega que outra grande parte das Notas Fiscais autuadas não foi escriturada tempestivamente pela Impugnante pelo fato de as operações não terem sido concretizadas, seja por terem sido canceladas, ou anuladas pelos remetentes.

Volta a explicar que parte da multa lançada se refere a: a) Notas Fiscais emitidas equivocadamente e posteriormente anuladas pelos emitentes. Operações não efetivadas; e b) Notas Fiscais canceladas.

Demonstrada a insubsistência da autuação perpetrada, espera e requer a Impugnante seja acolhida a preliminar de nulidade suscitada e expressamente reconhecida pela Junta de Julgamento no Termo de conversão em diligência.

Caso assim não entendam os I. Julgadores, requer a Impugnante que seja julgado improcedente o Auto de Infração, inclusive consectários legais.

Requer, ainda, a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligências fiscais pela Assessoria Técnica – ASTEC para constatação dos fatos alegados e análise dos documentos colacionados, nos termos dos artigos 123, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99.

Nestes termos, pede deferimento.

Às folhas 291/295, o autuante presta uma nova informação fiscal, oportunidade em que faz as considerações que seguem.

Após tecer considerações acerca dos demonstrativos analíticos elaborados quando da ação fiscal, pontua que: “(i) *Como pode ser consultado no domicílio eletrônico da impugnante (DTe), ela recebeu, por esse canal, todas as cópias dos demonstrativos anexados ao auto de infração;* (ii) *Esses demonstrativos permitem a perfeita identificação dos fatos geradores cobrados no lançamento, e, com clareza e economicidade, resumem as informações trabalhadas para juntar ao lançamento aquelas “indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto” (art. 46 do RPAF/99); (iii) O que ela chama de “demonstrativos analíticos imprescindíveis” são tão somente a cópia do inteiro teor do registro 1300 da sua EFD, com a identificação do código do produto dado pela impugnante no registro 0200; isto é, são informações que a própria impugnante forneceu ao fisco coladas numa planilha para facilitar a minha compreensão e manuseio”.*

Argumenta que também, não é correta a afirmação de que com a posterior entrega desses “demonstrativos analíticos”, houve uma “tentativa de sanear o feito”. Entende que houve, sim, zelo em percorrer a proverbial “milha extra” para facilitar o manuseio da impugnante dos dados da sua própria escrituração fiscal, ressalte-se.

Assim, conclui que a impugnante não pode se dizer prejudicada por não ter recebido uma planilha com as informações do registro 1300 da EFD, onde copiadas e coladas informações de outros registros dessa, que ela mesma gerou, assinou digitalmente e forneceu ao fisco. Destaca que, para a elaboração da defesa, exige-se algum conhecimento técnico. No caso em análise, deve-se pressupor que haja a capacidade de leitura das informações do SPED - que são fornecidas ao fisco pela própria impugnante em formato “txt” e “xml”. E, havendo incapacidade técnica para o exercício da defesa, entende que essa não se traduz em cerceamento do direito à ampla defesa pois não estamos lidando com pessoas hipossuficientes, mas com empresários que devem conhecer e seguir as normas tributárias postas.

Quanto à alegação empresarial de cerceamento do direito de defesa, argumenta que, ao contrário do que afirma a impugnante, com uma rápida leitura do auto de infração, fica patente que todos os argumentos apresentados na defesa estão incorretos, pois (i) Toda infração tem seu enquadramento legal e dispositivo de multa especificamente indicados; (ii) Toda infração tem sua

descrição dos fatos que fundamentaram a sua cobrança; (iii) Todos os valores cobrados estão de acordo com os demonstrativos anexados ao auto de infração.

Reitera os seus argumentos relativamente à dilatação térmica dos combustíveis líquidos, destacando que os ganhos registrados pelo contribuinte se situaram fora dos limites toleráveis. Explica que, com o aumento da temperatura de 20°C para 35°C, um volume de 1000 litros passaria a ser de 1.017,46 litros - uma variação de 17,46 litros (ou 1,746%) para uma variação de 15°C na temperatura do combustível, ressaltando que, na Bahia, não ocorrem variações de temperatura tão grandes assim (15°C), de forma que mesmo essa variação volumétrica de 1,746% seria impossível neste estado.

No mais, reitera os seus argumentos e explicações já postos quando da apresentação de sua primeira informação fiscal.

Quanto às infrações 03, 04 e 05 e a alegação de que as EFDs retificadoras não continham ausência de registros de notas fiscais de entrada, explica que não foram anexadas essas EFDs no pacote de dados fornecido à fiscalização pela Sefaz. Sendo assim, de fato essas EFDs não foram consideradas na execução da auditoria.

Explica, contudo, que baixando e examinando esses arquivos EFD de retificação, encontrou, de fato, todas as NF-es da impugnante devidamente registradas.

Cientificado do teor da informação fiscal, pelo DT-e, em 07/11/2023, o Sujeito Passivo não se manifestou.

Esse é o relatório.

## VOTO

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por ausência de apreciação de documentos fiscais e contábeis da empresa, é importante frisar que a apuração das entradas de combustíveis adquiridos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal decorreu diretamente do exame da EFD da empresa, mais especificamente, do seu Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC. Nesse sentido, a alegação recursal deixa entrever uma divergência na interpretação dos números lá registrados, conflito para a solução do qual exige que se adentre ao mérito da autuação, o que será feito em momento oportuno. Rejeito também esta alegação de nulidade.

Quanto à alegação de nulidade por ausência de demonstração das omissões de registro de entradas, não merece igualmente acolhida, pois as diferenças apuradas decorreram diretamente do registro, por parte da empresa, de ganho volumétrico incompatível com as leis da física, incompatível com as margens previstas na Portaria DNC 26/92 (0,6%) e incompatível também com as margens de tolerância previstas na legislação tributária estadual (1,8387%). Essa é a materialidade da infração apontada, dispensando a comparação entre o registrado e o medido.

Quanto à alegação de nulidade por impossibilidade de correção do vínculo incorrido em solicitação de diligência, é importante destacar que a alteração do lançamento decorreu diretamente do acolhimento da impugnação apresentada pelo próprio contribuinte, o que se subsome ao quanto disposto no artigo 145, inciso I do Código Tributário Nacional, abaixo reproduzido.

*“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:*

*I - impugnação do sujeito passivo;*

*II - recurso de ofício;*

*III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”*

Assim, nada de irregular há em se decotar o lançamento durante o processo de atendimento à solicitação de diligência, desde que tal atitude não resulte em prejuízo ao exercício pleno do direito de defesa do contribuinte. Rejeito, por conseguinte, a arguição de nulidade também neste ponto.

Ademais, o demonstrativo de apuração da BC se encontra detalhado às folhas 06/10.

No mérito, trata-se de lançamento que veicula cinco infrações distintas, todas atingidas pela petição impugnatória, conforme adiante.

Considerando que as duas primeiras infrações decorreram de um único roteiro de auditoria (levantamento quantitativo de estoques), julgá-las-ei de forma conjunta, acompanhando o tratamento dispensado pela petição defensiva. É o que passo a fazer nas linhas que seguem.

Quanto à Infração 01, a conduta infratora foi descrita como “*Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”. Já a Infração 02 acusa o Sujeito Passivo de “*Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”.

O Contribuinte se opôs a ambas as acusações, alegando dois equívocos no levantamento fiscal: 1) Apenas foram considerados os ganhos registrados, olvidando-se das perdas lançadas em outros dias do mês (apresenta relação); 2) não foram consideradas as movimentações do dia anterior e do dia posterior.

Inicialmente, é importante ressaltar que o registro diário dos estoques é uma especificidade da atividade econômica desenvolvida pela empresa Recorrente, a qual atua como posto revendedor varejista de combustíveis, estabelecimento que se encontra obrigado a inventariar diariamente os estoques, no seu Livro de Movimentação de Combustíveis, conforme exige a Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992, cuja ementa reproduzo abaixo.

*“Institui o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda (grifo acrescido) de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa”*

Por força da inclusão de tal registro na EFD da empresa, a fiscalização pode apurar as entradas de mercadorias sem comprovação de sua origem, apuradas a partir do registro de variações volumétricas em desconformidade com as características das mercadorias comercializadas pela empresa. Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional ( $Ef+C-S=Ef$ ), mas com base nos *ajustes a ganho*, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos.

A despeito da metodologia abreviada, o uso da equação de estoques tradicional revelaria o mesmo resultado. De fato, bastaria somar-se o estoque do dia anterior com as compras de combustíveis (registradas mediante NF) e deduzirem-se as saídas de combustíveis no dia, comparando-se, ao final, o estoque apurado com aquele efetivamente medido. É evidente que seria necessário deduzir, da diferença apurada, um ganho por expansão volumétrica do combustível líquido, na ordem de 1,8387% sobre o volume disponível. Sobre o montante que sobejasse desse cálculo, deveria ser calculado o imposto devido por solidariedade, já que tal número seria representativo de um ingresso de combustíveis sem documentação fiscal.

respectiva, número que poderia, inclusive, ser superior àquele apurado pela fiscalização, porque acabaria por refletir outras omissões distintas daquela relativa à variação volumétrica.

Em termos práticos, poder-se-ia obter o mesmo resultado apurando-se a diferença entre o ganho volumétrico registrado e aquele permitido pela legislação, metodologia que foi seguida pela autoridade fiscal. A diferença aqui é que esse método apura, exclusivamente, as diferenças decorrentes da superestimativa da variação volumétrica. Não há, todavia, diferença ontológica nos procedimentos, ambos legitimados pelas normas legais e complementares postas.

Ressalte-se, ademais, que, por força do quanto disposto no art. 4º da Portaria DNC citada, o estabelecimento de Posto Revendedor se encontra obrigado a escriturar corretamente o LMC, podendo ser autuado para a hipótese de não fazê-lo, conforme abaixo.

*"Art. 4º A não apresentação do LMC, ou a sua apresentação, ao DNC, com falta ou irregularidades de escrituração implicará ao PR:*

*I - Notificação para apresentação, no prazo de 24 (vinte quatro) horas, do LMC corretamente escriturado;*  
*II - Autuação, no caso de não cumprimento do previsto no inciso anterior, seguida de notificação para que apresente ao DNC, no prazo de 10 (dez) dias úteis, declaração da existência do LMC corretamente escriturado;*

*III - Interdição, por ato da Diretoria do DNC, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis, dos equipamentos de abastecimento de combustíveis do PR, se não apresentada a declaração no prazo estabelecido ou se apresentada com inveracidade, observado o disposto nas alíneas a seguir:*

*a) Quando a notificação prevista no inciso II resultar da não apresentação do LMC, a interdição dar-se-á em todos os equipamentos de abastecimento do PR;*

*b) No caso de a referida notificação decorrer da falta ou irregularidade de escrituração de combustível(is) no LMC, a interdição ocorrerá no(s) equipamento(s) de abastecimento do(s) produto(s) correspondente(s).*

*Parágrafo único - A interdição de que trata este artigo será mantida até a constatação, pelo DNC, da existência do LMC corretamente escriturado (grifos acrescidos)."*

A leitura do conteúdo do art. 4º, acima transcrito, é revelador do zelo e cuidado que devem permear toda a escrituração das operações no LMC, pois qualquer erro incorrido pelo posto revendedor, expõe o estabelecimento a sanções administrativas.

Assim, ainda que se possa admitir a ocorrência pontual de irregularidade na escrituração dos ganhos, não é crível que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse contaminar todos os meses fiscalizados, sem que disso adviessem as sanções, como consequências previstas na legislação.

Menos crível ainda é que o estabelecimento viesse a cometer tantos erros, em sequência, sem empreeender esforços com vistas a saná-los, face à possibilidade de vir a ter o seu funcionamento interditado, conforme prevê o inciso III do art. 4º da Portaria DNC citada.

Portanto, não soa verossímil a alegação de que houve erro na escrituração dos ganhos (compensado por igual erro na escrituração de perdas), sem nehuhma relação com os fatos econômicos que repercutem na tributação do ICMS.

Como bem destacou a autoridade fiscal, os registros fiscais ocorridos no dia seguinte ou no dia antecedente não se comunicam com os ganhos registrados no dia da omissão, pois a mediação diária de estoques nos dá a garantia de que eventuais erros não repercutem na apuração do dia subsequente.

Entendo, por conseguinte, que as infrações 01 e 02 se encontram caracterizadas.

De ofício, relativamente à Infração 02, promovo a redução da multa lançada, de 100% para 60%, com base no art. 10, inciso I, alínea "b" da Portaria 445/98, abaixo reproduzido.

*"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:*

...

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea "a" do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, **com multa de 60% (art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96)**, grifo acrescido;*

...

Quanto às infrações 03, 04 e 05, trata-se, todas, de multa por descumprimento de obrigação acessória, conforme abaixo.

*"Infração 03: 16.01.01 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal.*

*Infração 04: 16.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal.*

*Infração 05: 16.01.06 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal."*

O Sujeito Passivo se opôs a todas as infrações, alegando que a autoridade fiscal incorreu em equívoco, pois apontou omissão em EFDs que já haviam sido retificadas, à época da ação fiscal. Requereu que fossem examinadas as EFDs retificadoras.

Atendendo à solicitação de diligência, expedida por esta 5<sup>a</sup> JJF, o autuante reconheceu que, efetivamente, as notas fiscais haviam sido devidamente registradas, conforme se extrai de trecho da informação fiscal prestada, à folha 295, abaixo reproduzido.

*"A impugnante alega, ainda, que foram entregues EFDs retificadoras antes da autuação e que essas EFDs continham escrituradas todas as NF-es elencadas nas infrações 3, 4 e 5.*

*Não foram anexadas essas EFDs no pacote de dados fornecido à fiscalização pela Sefaz. Sendo assim, de fato essas EFDs não foram consideradas na execução da auditoria.*

*Contudo, **baixando e examinando esses arquivos EFD de retificação, encontramos, de fato, todas as NF-es da impugnante devidamente registradas** (grifo acrescido).*

Assim, tendo acolhido as alegações empresariais e reconhecido que os documentos fiscais citados já haviam sido registrados, é forçoso admitir que as infrações 03, 04 e 05 são improcedentes.

Do exposto, julgo **PROCEDENTE EM PARTE** o presente Auto de Infração, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA (R\$)	MULTA %
1	R\$ 80.682,40	R\$ -	100%
2	R\$ 22.023,28	R\$ -	60%
3	R\$ -	R\$ -	-
4	R\$ -	R\$ -	-
5	R\$ -	R\$ -	-
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 102.705,68</b>	<b>R\$ -</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração 269138.0048/20-8, lavrado contra **ITAJAÍ CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA.**, devendo ser intimado o Sujeito Passivo a efetuar o pagamento do imposto no montante de **R\$ 102.705,68**, acrescido das multas de 100% sobre R\$

80.682,40, e de 60% sobre R\$ 22.023,28, previstas, respectivamente, no art. 42, inciso III, alínea “d”, e inciso II, alínea “d”, ambas da Lei 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR