

A. I. N° - 269138.0016/21-7
 AUTUADO - COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS MARTINS LTDA.
 AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
 ORIGEM - SAT / COPEC
 PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/03/2024

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0035-04/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatado que o levantamento fiscal tomou por base a variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrado no LMC/EFD Registro 1300, cujo excesso, não comprovado, configura omissão de entradas de combustíveis, sobre o qual deve se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Não acolhidas as arguições de nulidade. Infração 01 subsistente. Adequação do percentual da multa aplicada. Infração parcialmente subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Item não impugnado. Infração mantida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos da exigência de crédito tributário no montante de R\$ 46.598,02, mais multas, em decorrência de duas imputações, assim indicadas:

- **Infração 01 – 04.07.02:** "Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão 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". Valor lançado R\$ 46.559,50, com multa de 100%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal se deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, II, alínea "b", todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

- **Infração 02 – 16.01.02:** "Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal". Multa aplicada no valor de R\$ 38,52 com previsão no art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de sua Representante Legal, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 01 a 424v, onde, preliminarmente, passou a arguir a nulidade do lançamento, ante aos seguintes argumentos.

Como primeira preliminar se reportou a **"Inobservância do Devido Processo Legal e vícios procedimentais"**, onde citou o Art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal para respaldar seu argumento, arguindo que os elementos que consubstanciam um lançamento fiscal devem estar obrigatoriamente revestidos dos requisitos formais e materiais de validade e, além disso, devem estar bem descritos e definidos, a fim de permitir a ampla defesa do contribuinte, nos termos dos

arts. 15, II, “c” e 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.

Neste sentido disse que os atos praticados pelo autuante não foram devidamente personificados com sua assinatura para que produzam os seus efeitos legais, não se revestindo dos requisitos formais de validade.

Após se reportar ao Art. 10, § 1º, III do RPAF/BA, citou jurisprudência deste CONSEF objetivando respaldar seu argumento, e concluiu este tópico pontuando que diante da não observância aos princípios basilares prescritos na Carta Magna e em especial aos artigos regulamentares citados, requereu que o Auto de Infração seja julgado nulo, para refazimento da ação fiscal a salvo das falhas cometidas.

A título de segunda preliminar intitulada **“Do direito à ampla defesa e contraditório”**, discorreu sobre fundamentos jurídicos a este respeito, citou doutrina, para adiante informar que no presente caso não recebeu as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo da suposta omissão de entradas de combustível, que originou a cobrança do imposto, motivo pelo qual fica caracterizado o cerceamento do direito de defesa, razão pela qual deve ser fulminado pela nulidade o lançamento.

A este respeito indagou como o autuante encontrou as quantidades de volume disponível para aplicar o percentual limite de ganho de 1,8387% e se esses demonstrativos fazem parte do lançamento fiscal, reiterando a necessidade de anulação do lançamento.

Como terceira preliminar de nulidade **“Insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas”**, destacando que o presente lançamento fiscal busca amparo na **“presunção de ocorrência de operação sem o pagamento do imposto”** (Art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, especificamente de omissão de entradas, que presume omissão anterior de receita, conforme extraído dos dispositivos considerados como infringidos pelo autuante, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, transcreto, afirmando que tal dispositivo não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou substituição tributária, enquanto a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que anteriormente aos períodos indicados na autuação ocorreram vendas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e que, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando, assim, receita não tributada.

Pontuou que, partindo dessa premissa legal, o autuante retirou do LMC informações registradas como **“ganhos”**, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, elegendo apenas os **“ganhos diários”** como elementos componentes da apuração e efetuou totalizações anuais dos supostos **“ganhos”**, do qual deduziu o percentual de 1,8387%, cujo resultado foi considerado **“ganho excessivo”**, sendo erigida à condição de omissão de entradas, ocorrência que, a teor das Portarias 445/98 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques em exercícios fechados.

Com base nestes argumentos suscitou que seja declarada a nulidade do lançamento fiscal por ofensa ao art. 18, inciso IV “a” do RPAF/BA, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, e, por via conexa, da base de cálculo, ocasionando, por conseguinte, cerceamento do direito de defesa.

Adiante pontuou que o autuante apenas utilizou os registros feitos no LMC a título de ganhos, filtrando apenas a parte da escrituração que entendeu conveniente, agindo assim, além de atentar contra o conjunto de normas que diz ter seguido, criou quantidades surreais de omissões de entradas.

Observou que em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de omissão de receitas anteriores, sozinha não justifica a cobrança do ICMS, porque, ainda que tenha havido operações anteriores realizadas sem emissão de notas fiscais, que poderia justificar a presunção, essas operações não ensejariam na falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga ICMS pelas vendas.

Asseverou que de acordo com os demonstrativos anexos ao Auto de Infração, o autuante utilizou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas, com isso, entende que a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, sendo impossível a efetiva ocorrência de ganhos diários de milhares de litros de combustíveis.

Disse que, na verdade, a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente que efetuou, e que não teve a oportunidade de explicar ou corrigir as inconsistências conforme previa a redação anterior do § 4º do art. 247 do RICMS/BA.

Sustentou que a Portaria 445/98 foi criada para “*esclarecer o alcance das disposições contidas na Lei nº 7.014/96*”, estabelecendo um conjunto de normas procedimentais, não podendo ser interpretada de forma apartada, por isso, a utilização isolada do seu art. 10, parágrafo único, cria uma nova hipótese de presunção de ocorrência de operações tributáveis, sem pagamento do imposto, não contemplada pelo parágrafo 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Apontou como sendo outro vício na apuração, a constituição diária de “*ganhos*”, de forma apartada do conjunto de auditoria de estoques, observando que a auditoria se reporta a exercícios findos e ante a impossibilidade de apuração diária, somente se pode interpretar a inovação feita pelo parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19 como sendo ganhos diários registrados um dos componentes da auditoria de estoque, portanto, considera-lo de forma apartada, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Registrhou que a Portaria 159/19 tem aplicabilidade a partir da data da sua publicação, não podendo retroagir para prejudicar o contribuinte, ao tempo em que, ainda que a interpretação espelhada no auto de infração fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, considerando esta colocação apenas como medida de segurança na medida em que resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado para condução da ação fiscal.

Após tecer outras considerações a respeito do tema defendido, pontuou que, se acaso cometeu alguma infração, esta se limitou ao campo das obrigações acessórias, ou seja, inconsistências nas EFD, possível de multa expressa em lei.

Questionou, por fim, a multa aplicável, visto que a Portaria 445/98 preconiza que a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurado mediante levantamento quantitativo, e, considerando que este não foi realizado de forma regular, mas apenas um de seus componentes, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta e não comprovada infração.

Ao ingressar ao mérito da autuação, efetuou um breve histórico da empresa e, em seguida, reportou-se ao que intitulou “***Dos erros declarados na EFD/LMC***”, dizendo que os registros encaminhados e transmitidos à SEFAZ, através da EFD, especialmente o Registro 1300, contém inconsistências que resultaram no apontamento da infração atinente às omissões de entradas, que não correspondem à verdade material dos fatos, considerando ser evidente que os valores apurados são indevidos na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (inconsistente), para respaldar a apuração por presunção, que considera ilegal.

Disse que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, logo que solicitado no prazo de 60 dias, contados do prazo de protocolo desta defesa, citando que está apresentando, em anexo, mídias contendo os lançamentos “*originais*”, usados na autuação, solicitando que após a informação fiscal seja reaberto o prazo para defesa.

Ressaltou que os valores e as quantidades constantes das DMAs, integrantes do sistema SEFAZ/BA, em relação a todo o período autuado, demonstram os valores totais das movimentações, sendo mais uma prova da inexistência de qualquer aquisição fora de distribuidoras e com a substituição tributária aplicada.

A este respeito requereu revisão no lançamento a ser efetuado por auditor estranho ao feito objetivando a apuração da verdade material, revisão esta que poderá atender inclusive o disposto na IN 56/07, adotando outros roteiros de fiscalização.

Sustentou que o parágrafo único da Portaria 159/19 não pode ser utilizado de forma isolada e não se aplica a fatos pretéritos, e no que se refere à formula para aplicação do percentual de 1,8387%, os registros diários de ganhos são apenas um dos componentes da auditoria de estoques, mesmo assim não podem ser considerados para fins de auditoria regulada pela Instrução Normativa, diariamente e exclusivamente.

Acrescentou que a apuração, por exercício fechado, como normatizado pela Portaria 445/98, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições), os quais devem constar das planilhas de auditoria.

Disse que, por fim, disse que investigou seus registros de entradas e não identificou entradas que não tenham sido registradas em sua escrita fiscal, inexistindo no PAF qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação, razão pela qual a acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos seguidos.

Citou que as planilhas de apuração dos preços médios unitários indicam aquisições exclusivamente do distribuidor Petrobrás, não sendo identificada qualquer operação sem documento fiscal.

Voltou a mencionar que nos termos da Port. 445/98, existe a distinção entre mercadorias sujeitas ao regime norma de apuração e a substituição tributária, razão pela qual haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista pela IN 56/2007 sobre as receitas omitidas.

Protestou pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária, pleiteou que seja efetuada uma revisão por auditor estranho ao feito; para apurar sua real movimentação nos exercícios fiscalizados com aplicação da IN 56/07.

Em seguida passou a discorrer sobre “Presunção relativa do ato administrativo”, citando que o auto de infração lavrado goza de presunção *iuris tantum* de legitimidade ou veracidade que pode ser elidida por prova em contrário.

Após se referir ao que foi apurado pelo Fisco, disse que o que ocorreu foram erros manuais de escrituração no sistema de entrada de notas fiscais em horário ou turno divergente da entrada do produto no tanque ou equívocos quanto ao lançamento das medidas de volume dos tanques, razão pela qual gerou sobras ou perdas de produtos não condizentes com a realidade com a realidade do estoque físico diário, enquanto que todo produto recebido e descarregado no tanque tem sua entrada lançada através das notas fiscais e sua saída pelas bombas de abastecimento por meio de cupons de venda cujo balanço encontra-se conforme.

Em seguida, passou a discorrer acerca das divergências ocorridas entre o que apurou nos exercícios fiscalizados comparativamente com o que foi apurado globalmente pelo autuante, por cada produto alcançado pela fiscalização, objetivando sustentar que não ocorreram as omissões de entradas apuradas pelo autuante.

Em seguida passou a tecer considerações acerca do “Princípio da Legalidade Tributária”, onde, ao seu entender, somente podem ser exigidos tributos ou aumentos por meio de Lei, “Princípio da Verdade Material”, onde asseverou que não omitiu entradas de combustíveis e tampouco deixou de cumprir com suas obrigações fiscais, do “Dever-Dever da Autotutela” destacando que a autoridade administrativa deve reappreciar os atos impugnados, rogando, finalmente que sejam admitidas as razões defensivas apresentadas, sob pena de se estar desrespeitando os princípios retro mencionados.

Passo seguinte, passou a contestar a multa aplicada, ao argumento de encorpa caráter confiscatório, com afronta as garantias constitucionais, tecendo considerações jurídicas a este

respeito, transcrevendo decisão de Tribunais Superiores, para concluir que a Carta Magna, em seus artigos 145, § 1^a e 150, IV, prescreve a vedação do confisco, restando claro, ao seu entender, que restou configurado o caráter confiscatório e abusivo da multa aplicada, a qual, deve ser reduzida ou anulada por este órgão julgador.

Ao final, apresentou os seguintes pedidos:

- Nulidade do lançamento para refazimento da ação fiscal a salvo de falhas;
- Nulidade do lançamento ante a ausência de recebimento dos levantamentos elaborados pelo autuante;
- Nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como medidas, base de cálculo e cerceamento ao direito de defesa;
- Nulidade do lançamento por descumprimento de normas legais, especialmente a Lei nº 7.014/96, IN 56/07 e a Portaria 445/98, no que se refere ao roteiro de auditoria aplicado;
- Que após a informação fiscal seja reaberto o prazo para defesa;
- Que o PAF seja convertido em diligência ou perícia, por fiscal estranho ao feito, para revisão das quantidades apuradas que culminaram nas supostas omissões de entradas;
- Que seja reconhecido o efeito confiscatório da multa aplicada a fim de que seja reduzida ou declarada nula;
- Que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 58 a 82v, efetuando inicialmente uma introdução aos seus argumentos, e, em seguida, passou a contestar os argumentos defensivos.

O autuante apresentou a primeira Informação Fiscal, fls. 56 a 78, onde em relação aos argumentos de nulidade trazidos pela defesa passou a se posicionar na forma a seguir apresentada.

Assim é que, quanto a alegação de falta de sua assinatura no Auto de Infração, pontuou que tal alegação pode ser facilmente descartada: basta folhear o processo para perceber que o auto de infração e seus demonstrativos estão devidamente assinados, observando, entretanto que, quando os documentos circulavam apenas em papel, a sua identificação era feita pela indicação do nome completo, cargo e o número da matrícula funcional, cuja autenticação era feita pela assinatura.

Hoje, entretanto, explicou, os documentos são, em regra, gerados e manuseados em meio eletrônico, sendo, neste caso, a identificação feita por um *login*, que deve ser reconhecido pelo sistema eletrônico, cuja autenticação é feita com a senha, que o sistema confere com a senha armazenada para atestar que o usuário é quem diz ser.

Explicou que o procedimento de lavratura do crédito tributário é exclusivamente feito no SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário) e para acessar esse sistema, é necessária a autenticação eletrônica com fornecimento de *login* e senha para estabelecer a identidade digital do auditor, enquanto que o fornecimento do auto de infração e dos seus anexos é feito pelo domicílio tributário eletrônico que, novamente, somente pode ser acessado com a obrigatoriedade autenticação eletrônica, sendo hoje impossível elaborar um auto de infração e seu demonstrativo de débito que não sejam autênticos – haja vista serem elaborados no sistema SLCT que exige autenticação prévia.

Acrescentou que, da mesma forma, é impossível fornecer qualquer documento pelo domicílio tributário eletrônico sem que esse seja autêntico, já que esse sistema também só pode ser acessado mediante *login* e senha privativos do auditor fiscal, aduzindo que ainda que não estivessem assinados, não se poderia dizer que os documentos não são autênticos, à luz do constante no RPAF-BA que dita:

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

(...)

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

Quanto a alegação de não recebimento de cópias dos demonstrativos anexos ao auto de infração, disso não ser verdadeiro, consoante pode ser consultado no domicílio eletrônico da impugnante, no qual consta o recebimento, por esse canal, de todas as cópias dos demonstrativos anexados ao auto de infração.

Em seguida se reportou aos princípios da legalidade e da verdade material, onde se referiu a doutrina, asseverando, em seguida, não ter fundamento a censura do autuado, pois a EFD faz prova contra o mesmo e o LMC físico e seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma, acrescentando que isso não significa que o autuado não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados, porém, nesse caso, cabe ao mesmo demonstrar com base em documentos de origem externa ou na interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos (Normas Brasileiras de Contabilidade T-2.1) a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, isto é, compete ao autuado o ônus da prova de que sua escrita está errada.

Quanto ao questionamento referente a aplicação retroativa do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, pontuou que no caso específico dos postos revendedores de combustíveis (PRC), os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD, então, dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98:

Neste sentido destacou que até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário (RI), entretanto, já com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação, assim, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no RI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha.

Destacou que deve ser observado que o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN) dita que:

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Dessa forma, afiançou que tratando a Port. 445/98 do processo de levantamento quantitativo de estoques a ser realizado pela fiscalização e trazendo a Port. 159/19 tão somente novos procedimentos para a fiscalização, concluiu que deve ser aplicada a norma do art. 144, § 1º, do CTN para garantir o emprego do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 aos fatos geradores já ocorridos.

Ao se reportar a inexistência de “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização, mencionou 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 (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970) 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, apontando que, com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho

registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima) “de uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag Nº 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Afirmou não haver qualquer juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois, não se aplica ao caso concreto um “*processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável*”, na lição de Alfredo Augusto Becker em sua “*Teoria geral no direito tributário*”.

Desta maneira, afirmou que ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física:

- 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.
- 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.
- Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

Aduziu que estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível, afiançando que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, seguindo as leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante ser certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Reportou-se, em seguida, quanto ao intitulado “O princípio da proibição do confisco como limitação ao poder de tributar”, citando que nos termos da jurisprudência do STF são inconstitucionais as multas aplicadas em patamares superior a 100% e, como no Estado da Bahia o art.45 da Lei nº 7.014/96 estabelece reduções de 70%, 35% e 25% para a multa, considera afastada qualquer possibilidade de se considerar confiscatórias as penalidades impostas.

Em seguida discorreu a respeito da “*correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício / O controle dos estoques nas Ciências Contábeis*”, pontuando que a Portaria nº 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”.

Isto posto, passou a discorrer sobre “inventário dos estoques” e a frequência de realização dos inventários, para, em seguida, se reportar ao que denominou “*O controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores*”, citando, inicialmente, sob a ótica do controle fiscal o Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital, destacando que no caso dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso e são inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas, sendo que, além disso, os postos revendedores devem

escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico, 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 ali indicados.

Citou que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas, sendo que, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92), resumindo 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%.

Já em relação a EFD, apontou que esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis, cujos campos destacou, destacando, por igual, os campos existentes. Já o registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque, cujos campos também destacou, enquanto o registro 1320 trata do volume das vendas no dia, destacando, por igual os respectivos campos.

Nessa ótica, aduziu que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300, também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores émeticamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300, repisando que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é repetido todos os dias, e a cada dia é feito de forma independente, com medições e anotações próprias e sem qualquer conexão ou vínculo com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

Em seguida passou a discorrer sobre a alteração procedural na auditoria de estoques de combustíveis nos postos revendedores introduzida pela Port. 159/19 que alterou a Port. 445/98 (parágrafo único acrescentado ao art. 10), citando que até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário, entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, que transcreveu.

Citou que aqui, a Sefaz aponta para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte, e considerando-se que o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte diariamente e utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, a Administração Tributária resolveu estabelecer o entendimento de que, acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, com suas características climáticas próprias, é possível concluir com segurança que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido, necessariamente, entradas omitidas.

Sustentou que o trabalho da fiscalização fica, assim, simplificado, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300, enquanto que a prova da infração é a própria anotação feita na EFD, uma vez que o contribuinte já a possui, portanto, não considera correta a afirmação do autuado 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”.

Neste ponto, considerou importante ressaltar que a modificação da Port. 445/98 pela Port. 159/19 apenas 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.

Adentrou ao intitulado fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD, explicando tecnicamente como ocorrem as variações de temperatura a que os combustíveis são submetidos, destacando que o percentual de 1,8387% trazido no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis, portanto, é deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92. Com isso, há uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar de uma dilatação volumétrica típica.

Dessa maneira, asseverou que fica patente 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 determinar com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução), logo, estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite infalivelmente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

Sintetizou, assim, 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.

Após as ponderações acima, concluiu este tópico pontuando que:

- A inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 pela Port. 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD. Portanto, hoje, não é mais correto dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”. Também, é errado afirmar que foi empregado “método não contemplado pela Portaria 445/98”, ou que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.

- Por ser norma procedural, as alterações feitas pela Port. 159/19 na Port. 445/98 retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN. Sendo assim, é equivocado dizer que a “Port. 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação”.

- Recente decisão do STJ (REsp nº 1.833.748) deixa claro que é correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis e que é responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade.

- Além do limite de 1,8387% imposto pela Sefaz Bahia, limite esse bastante conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela impugnante e passam a ser considerados como omissões de entradas. Daí, é errado afirmar que a “fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais”, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são o registro das omissões de entradas levantadas pelo próprio empresário. Também, é falacioso afirmar que “não se pode dizer que as operações não foram escrituradas”, pois, o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões.

- É enganoso afirmar que “é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos”, pois, o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 não trata de presunção, mas tem seu percentual deduzido a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis, que são tabeladas pela legislação e utilizadas pelos postos revendedores no seu dia a dia, de forma que é impossível pelas leis da física que haja um ganho volumétrico dos combustíveis além do limite de 1,8387%. A impugnante pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos e, certamente, constatará que o limite trazido pela Sefaz a cobre com larga folga.

Quanto aos alegados erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD / a checagem de possíveis erros no controle de estoques registrados na EFD, pontuou que logicamente, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível, os quais tendem a ocorrer da forma que apontou. Entretanto a Port. DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros e, para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar vagamente que houve um erro para afastar a utilização pelo fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6% (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Ressaltou que o percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite, ao tempo em que, obviamente erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados, dizendo que além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido, sendo que a prova desse tipo de erro deve ser feita pelo contribuinte “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 2.1.

Nessa linha, salientou que:

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

Sobre “Os supostos erros na fiscalização apontados pela impugnante / O cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas”, pontuou que o autuado alegou que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD. Considera que essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias

anteriores ou posteriores. Por isso, sustentou ser errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”, como pode parecer à primeira vista, apontando um exemplo com a indicação de que não há propagação de erros de um dia para o outro.

Quanto aos erros de medição, disse que existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que sendo mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros, asseverando que, dessa forma, na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6% do VOL_DISP imposto pela ANP.

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

Com relação aos erros na digitação do FECH_FISICO, disse haver limites para os “erros de digitação”, os quais não ocorrem aleatoriamente. Com isso considerada como ocorrido um erro de digitação, se: *i*) O valor anotado for resultante da alteração da ordem dos dígitos do número digitado com erro. *ii*) dentre as combinações dos dígitos do FECH_FISCO, houve um número cuja diferença do FECH_FISICO esteja entre os valores de VAL_AJ_GANHO – 0,6% x VOL_DISP (mínimo) e VAL_AJ_GANHO (máximo), ressaltando, contudo, que a prova desse erro pode ser feita facilmente com a apresentação do documento digitado.

No tocante aos erros nas anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor, disse que um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques do posto sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente, porém, como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva, já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda, sendo que, em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária. Portanto, a prova da ocorrência desse erro deve ser feita “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, pode-se solicitar ao fornecedor uma cópia do recibo de entrega do combustível.

Isso posto, ressaltou que conferiu as datas de cada entrada de combustíveis no registro 1300 com as datas das entradas das respectivas notas fiscais no registro C100 sem que tenha encontrado qualquer erro.

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

No tocante a volumes armazenados maiores que a tancagem registrada do posto de combustível, disse que, a este respeito, a tancagem do posto revendedor por ser consultada no Posto Web da ANP – <https://postos.anp.gov.br>, ocorrendo que esse cadastro frequentemente se encontra desatualizado. Então, havendo estoques medidos maiores que máximos indicados no cadastro da

ANP, isso não invalida, de pronto, os registros da escrituração fiscal digital.

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

Citou que outro fato irregular mas comumente presente nas operações dos postos é o fato de alguns operarem como verdadeiras TRRs vendendo combustível diretamente à transportadoras, produtores rurais etc., sem que esses combustíveis passem pelos seus tanques e saiam pelos seus bicos de abastecimento, observando que, nesses casos, a análise do registro 1300 não é suficiente para detectar irregularidades fiscais, pois, operando de forma irregular, o posto não anota todas as suas entradas e saídas nesse registro.

Para efeito de conclusão destes tópicos acima elencados, disse restar evidente que:

- Na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD. Logicamente, pode haver erros de escrituração, mas esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam.
- A cada dia são feitos os levantamentos dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis dos postos revendedores, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos. Isso garante que a cada dia as medições registradas sejam independentes das dos dias anteriores e subsequentes.
- Não tem fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques autônomo.
- É um erro grosseiro proclamar que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor.
- Os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexadas ao auto de infração, portanto, não há que se falar que houve “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”. Apenas, por economicidade não anexamos todos os campos do registro 1300 uma vez que a impugnante já os tem.
- A simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD da impugnante. Os erros devem ser devidamente provados pela impugnante.

Nos tópicos a seguir, discorreu *“Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor. Os livros como meio de prova contra o empresário”*, destacou com base nos art. 226 do Código Civil e art. 417 do CPC que a escrituração equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, pois, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido. Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa, admitindo que, contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário - arts. 373, II, e 419, ambos do CPC.

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

Em seguida adentrou a questão relacionada a utilização na fiscalização da escrituração fiscal digital (EFD) e sua validade jurídica, (Art. 247 do RICMS/BA), observando que os documentos fiscais são assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais, do tipo A1 ou A3, expedidos,

em conformidade com as regras do ICP-Brasil, pelos representantes legais ou seus procuradores e têm validade jurídica para todos os fins, nos termos dispostos na MP-2200-2, de 24 de agosto de 2001.

No que diz respeito a concessão de prazo para a regularização da EFD, pontuou que o art. 247, § 4º, do RICMS/12, hoje revogado, mas que teve efeito de 27/11/15 a 31/10/19, ditava que o contribuinte teria “o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”, indagando quais são essas inconsistências?

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

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

No tocante a arguição de inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 55/14 disse que esta veio orientar “a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996”.

Disse que, à primeira vista, pode parecer que essa norma atinge todas as fiscalizações com arquivos eletrônicos, mas a sua leitura revela que ela se dirige exclusivamente à utilização de arquivos no formato do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), sem tratar em momento algum dos arquivos EFD, citando que ela faz referência aos registros “50” e “74” presentes no SINTEGRA, mas não na EFD e trata especificamente das infrações dos incisos “i” e “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei 7.014/96, mas não daquela prevista na alínea “l” do mesmo inciso e do mesmo artigo dessa lei, relativa à “EFD”.

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

No que pertine aos alegados erros nos registros 1300 da EFD sustentou que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega, acrescentando que não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde, aduzindo, mais uma vez, que não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Em relação ao alegado uso do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova de

erros na EFD, considera não ser um argumento válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD, não adiantando apenas alegar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC”, porém, cabe ao autuado demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II, do CPC.

Considera inusitado e intrigante o autuado obter registros tão diferentes na EFD e no LMC quando eles se fundamentam na mesma documentação, portanto, escriturar exatamente as mesmas informações obtidas nas mesmas fontes em registros diferentes não deveria de forma alguma gerar resultados diferentes, na prática, o autuado acaba por ter dois livros que deveriam ser iguais, mas que são distintos e servem a propósitos diversos: um é para a ANP, o outro, para a Sefaz.

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

Adiante pontuou que não foram encontradas inconsistências que suscitassem esclarecimentos pelo autuado, daí, não ter sido necessário intimá-lo para que fizesse as devidas correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD, acrescentando que nenhuma das alegações defensivas de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada” e que houve “erros escriturais” ou “erros de sistema” ou “erros de medição” foi devidamente provada, sendo que os levantamentos feitos e anotados pelo autuado na EFD são diários e independentes, não se podendo tomar dois ou mais dias em conjunto para “demonstrar” que os ganhos se cancelam com as perdas, também não se pode usar os levantamentos de dois dias seguidos para “provar” que houve erro na indicação da data de entrada de combustível no tanque – mormente quando a nota fiscal correspondente, como acontece em todos os casos, está devidamente registrada com data de entrada exatamente igual à da entrada anotada no registro 1300.

No que diz respeito ao cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis e a legislação aplicável no cálculo do ICMS devido, aduziu que, dentre outros, a Port. 445/98 também tem o propósito de “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”, enquanto que o art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96 dita:

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.

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

Naquilo que se relaciona ao ICMS devido como responsável solidário, aduziu que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária, dessa forma, conforme o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “do imposto

devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal" (art. 10, I, "a", da Port.445/98) e "do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido" (art. 10, I, "b", da Port. 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a "presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto", mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96:

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

(...)

IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidónea.

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

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

Em conclusão asseverou que restou demonstrado que:

- O ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da IN 56/07.
- O cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor deve seguir a IN 56/07; contudo, como demonstrado acima, quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.
- É errado afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da "presunção" somente se aplica aos contribuintes que comercializem, ao tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, desconsideraríamos o fato de que também são comercializados combustíveis adquiridos sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos.
- Também, é errado pretender aplicar a "proporcionalidade" da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.
- A apuração do ICMS devido nos levantamentos quantitativos de estoque deve ser feita por exercício, como determina a Port. 445/98.

Concluiu pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

Em 28/06/2021 o autuado foi cientificado do inteiro teor da informação fiscal apresentada pelo autuante, fl. 229, tendo sido concedido o prazo de 10 (dez) dias para manifestação, sendo que, em 07/07/2021 o mesmo ingressou com pedido de dilatação de prazo para atendimento, sendo negado pelo autuante conforme manifestação à fl. 248.

Em 31 de janeiro de 2022, o PAF foi convertido em diligência à Infaz de origem nos seguintes termos:

“O autuado, quando da sua manifestação a respeito da Informação Fiscal produzida pelo autuante, fls. 233 e 234, requereu prorrogação de prazo para tal fim, ressaltando que lhe fora concedido o sucinto prazo de 10 (dez) dias para que apresentasse sua manifestação acerca dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante, que levou, aproximadamente 20 dias para produzir os novos demonstrativos ora apresentados.

Em vista disto requereu a prorrogação / concessão de prazo, preferencialmente de 30 (trinta) dias para apresentação da manifestação sobre todos os pontos abordados na informação fiscal e na planilha anexada, elaborada pelo autuante.

Submetido o presente PAF para exame em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, deliberou esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal por sua conversão em diligência à Infaz de origem no sentido de que seja reaberto o prazo de 60 (sessenta) dias para apresentação de nova defesa por parte do autuado, objetivando que o mesmo possa se manifestar a respeito dos novos documentos apresentados pelo autuante, visando, inclusive, que, no futuro, não venha a ser alegado cerceamento ao direito de defesa.

*Ocorrendo manifestação pelo autuado, o autuante deverá prestar nova informação fiscal, sendo que, ambos os pronunciamentos, **deverão vir acompanhados de mídia digital em formato word**.*

Após o atendimento do quanto aqui solicitado, o PAF deverá retornar ao CONSEF para continuidade da sua instrução e posterior julgamento”.

Em atendimento ao quanto solicitado o autuante se pronunciou conforme fl. 256, informando que segue em anexo, fl. 252, CD contendo uma planilha com a memória de cálculo das infrações levantadas na fiscalização, juntamente com as informações do Sped Fiscal utilizados na fiscalização, recomendando que seja efetuada entrega ao autuado com a concessão do prazo de 60 (sessenta) dias para manifestação.

O autuado se pronunciou de acordo com o constante às fls. 262 a 317, pontuando que as alegações do autuante são no sentido de que omitiu entradas de combustíveis nos exercícios de 2016 a 2020, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais, apurada mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Asseverou, contudo, que o que ocorreu foram erros manuais de escrituração no sistema de entradas das notas fiscais em horário ou turno divergente da entrada do produto no tanque ou equívocos quanto ao lançamento das medidas de volume dos tanques, gerando sobras ou perdas intimamente conexas.

Após explicar os sistemas que utiliza, Autosystem e Veeder Root de medição dos tanques, e sua operacionalidade, passou a demonstrar, pormenorizadamente, os erros operacionais ocorridos no momento do registro da data de entrada da nota fiscal de combustível e o consequente impacto no lançamento manual da medida do inventário, conforme fls. 265 a 304, elaborando demonstrativos e juntando prints de notas fiscais para embasar seus argumentos.

Pontuou que em razão dos vários tipos de erro que podem ocorrer, tais como, digitação da medida errada, leitura da medição de estoque antes do fechamento do turno ou antes de quitar todos os abastecimentos, precisão das medidas em situação de estoque baixo, erros quando da época de leitura com régua, não foi possível descrever de forma individualizada o erro cometido em cada caso identificado na planilha com suas respectivas sobras, cujos valores foram menores que os do “Cenário 01” que apresentou. Destacou, ainda, que a própria planilha, quando analisado o conjunto de informações e não apenas um registro, fica evidente que existe uma sobra e uma perda muitas vezes em dias subsequentes e com quantidades próximas, demonstrando que as “omissões” de produto na realidade são provenientes de erros escrituras e não condizentes com a realidade física do sistema, algumas vezes com perdas maiores do que as sobras.

Aduziu que por não serem erros provenientes do equipamento de medição, que evidentemente existem, porém não estão sendo abordados no presente feito, não foram anexados laudos de intervenção técnica.

Frisou que o próprio CONSEF, em sessão de julgamento realizado que tratou desta mesma matéria, acatou os argumentos e documentos oferecidos, tendo, inclusive, o próprio autuante se manifestado favorável a narrativa do autuado, entendeu pela procedência parcial do lançamento

conforme Acórdãos JJF nº 0188-02/21 e CJF nº 0125-12/22, cujo trechos de ambos os acórdãos transcreveu, razão pela qual, requereu que, por coerência e equidade, se analise da mesma maneira as narrativas e documentos ora apresentados.

Após discorrer a respeito do princípio da Verdade Material passou a questionar a multa aplicada, que considera confiscatória, tecendo argumentos jurídicos para consubstanciar suas justificativas.

Citou, ainda, equívoco da multa aplicada no percentual de 100% justificando que o correto é de 60% previsto no art. 10, inciso I, alínea “b” da Port. 445/98 c/c o art. 42, inciso II, “d” da Lei nº 7.014/96.

Concluiu apresentando os seguintes pedidos:

- Que o PAF seja convertido em diligência ou perícia, por fiscal estranho ao feito, para revisão das quantidades apuradas que culminaram na exigência fiscal;
- Que seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada a fim de que seja reduzida ou declarada nula;
- Que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O autuante, mais uma vez, se pronunciou conforme fls. 343 a 346, pontuando que o autuado anexou ao processo extratos de seu sistema de controle de movimentação de combustíveis que demonstram que as anotações na EFD das datas de entradas de diversas notas fiscais ocorreram com erro, fazendo, assim, necessária a correção da EFD e, por conseguinte, dos valores cobrados.

Com isso, declarou que está anexando ao processo, uma pasta do excel com o registro 1300 originalmente apresentado à SEFAZ e outra com o registro corrigido, de acordo com a documentação apresentada pelo autuado, observando que para facilitar a visualização do ocorrido, incluiu no registro 1300 uma coluna com os números das notas fiscais e o volume de combustível nelas indicado, destacando que na planilha 1300 original os valores de ganhos e perdas nos dias em que houve erro no registro das notas fiscais estão indicados na cor cinza, enquanto a planilha corrigida contém as alterações nas entradas das notas nas datas que o autuado indica em sua defesa.

Concluiu citando que elaborou novos demonstrativos do débito conforme fls. 344 a 346.

O autuado voltou a se manifestar, fls. 351 a 362, onde, na prática reiterou os argumentos já apresentados em suas manifestações anteriores, ressaltado, porém, que o percentual de 0,6% do limite de sobra aplicado em alguns itens da planilha elaborada pelo autuante está equivocado, tendo em vista que o percentual previsto pela Port. 445/98 é de 1,8387%, pugnando pela conversão do feito em nova diligência para correção do índice admitido pela fiscalização.

Também o autuante voltou a se pronunciar, fl. 389 e 389v, onde, após reportar-se a informações fiscais anteriores, esclareceu que nas planilhas elaboradas, para facilitar a visualização das informações contidas no registro 1300 da EFD, usou um código de cores, citando que o verde serve para indicar os ganhos superiores a 1,8387%, enquanto que o verde claro indica ganhos acima de 0,6% que é o índice da ANP, contudo nos valores devidos somente considerou como ganhos aqueles superiores a 1,8387 consoante pode ser verificado nas planilhas, não ocorrendo qualquer erro na aplicação do índice.

Concluiu citando que a multa correta na infração 004.007.002 é no percentual de 60%.

VOTO

O Auto de Infração sob exame, contém as seguintes imputações:

- **Infração 01 – 04.07.02:** "Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão 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". Valor lançado R\$ 46.559,50, com multa de 100%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal se deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, II, alínea "b", todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

- Infração 02 – 16.01.02: *"Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal".* Multa aplicada no valor de R\$ 38,52 com previsão no art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96.

Não houve insurgência por parte do autuado em relação à infração 02, a qual fica mantida.

Em preliminar o autuado apresentou argumentos suscitando a nulidade do Auto de Infração, porém de forma específica em relação a infração 01, que passo a enfrentar.

A primeira delas diz respeito a inobservância do devido processo legal e existência de vícios procedimentais. Para justificar seu argumento foi alegado ausência de assinatura pelo autuante, com ofensa ao inciso IX, do art. 39 do RPAF/BA.

Não é o que vejo nos autos. Verificando suas peças constitutivas constatei que tanto o Auto de Infração quanto os demonstrativos que lhe embasa, se encontram devidamente assinados pelo autuante e também saneados pelas autoridades competentes da SAT/COPEC, portanto, não acolho essa arguição de nulidade do Auto de Infração.

Não obstante, valho-me das informações postas pelo autuante, para acrescentar que atualmente os documentos são, em regra, gerados e manuseados em meio eletrônico, sendo, neste caso, a identificação feita por um *login*, que deve ser reconhecido pelo sistema eletrônico, cuja autenticação é feita com senha, que o sistema confere, sendo que o procedimento de lavratura do crédito tributário é exclusivamente feito no SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário, enquanto que o fornecimento do auto de infração e dos seus anexos é feito pelo domicílio tributário eletrônico que somente pode ser acessado com a obrigatoriedade autenticação eletrônica, sendo impossível elaborar um auto de infração e seu demonstrativo de débito que não sejam autênticos.

De maneira que é impossível fornecer qualquer documento pelo domicílio tributário eletrônico sem que esse seja autêntico. Ademais, ainda que os documentos não estivessem assinados, não se poderia dizer não são autênticos, à luz do constante no Art. 15 do RPAF-BA:

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

(...)

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

Portanto, não há que se falar em inobservância do devido processo legal.

Quanto a alegação de cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório em razão de falta de entrega dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo autuante para efeito de embasamento do lançamento, esta questão foi saneada e superada a contento no decorrer da fase instrutória do processo, na medida em que houve a conversão do mesmo em diligência com esse objetivo, o que foi cumprido pelo autuante, que apesar de afirmar que já havia entregue anteriormente todas as peças constitutivas da autuação, processou a entrega solicitada por esta Junta de Julgamento, com a devida reabertura do prazo de defesa, em duas oportunidade, sendo que, em ambas, o autuado se pronunciou e não mais voltou a questionar esse fato.

Superada, pois, esta arguição de nulidade.

A título de terceira preliminar de nulidade foi arguida insegurança da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas. Este é outro argumento que não vejo como possa ser acolhido, posto que, de acordo com os fartos demonstrativos e planilhas que integram os autos,

não vislumbro qualquer insegurança na determinação da infração. Ao contrário, ao meu ver, a acusação se encontra posta de forma segura e objetiva, possibilitando ao autuado todos os meios ao exercício pleno da defesa. Esta, aliás, é uma questão que será aprofundada quando do exame do mérito.

Quanto ao argumento de que a autuação recaiu sobre a escrituração inconsistente que efetuou e que não teve a oportunidade de explicar ou de corrigir, vejo que não se justifica este argumento na medida em que os fatos geradores abarcados pela autuação se referem aos exercícios de 2016 e 2017, enquanto que o Auto de Infração só foi lavrado em fevereiro/2021, portanto, decorrido tempo suficiente para serem detectadas as possíveis inconsistências, não confirmadas, e se processar de forma espontânea as possíveis correções, se necessárias fossem.

Outro registro que considero necessário ser feito diz respeito a alegação defensiva no sentido de que, em outras palavras, a autuação não pode prevalecer sem atender critérios impostos pelo próprio RICMS, não especificando que critérios foram esses, além de normas esparsas aplicáveis, não se podendo fundar somente na inserção do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 e da Portaria 159/19, tendo em vista que a fiscalização abrangeu os períodos de 2016 e 2017, não havendo como retroagir a norma para alcançar período anterior e somente se tomar dia a dia para se considerar a existência de omissão.

Analizando tais argumentos vejo que, mais uma vez, razão não assiste ao autuado. A este respeito valho-me e acolho o posicionamento externado pelo autuante através da sua informação fiscal, quando assim se expressou: (...) *a modificação da Port. 445/98 através da Port. 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como seus prepostos devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD, estabelecendo novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141 do CTN, permite sua aplicabilidade imediata, retroagindo à data da ocorrência do fato gerador, à luz do constante no art. 144, § 1º do CTN*".

Aliás, a este respeito a Procuradoria Geral do Estado, através da sua Procuradoria Fiscal - PGE/Profis já se manifestou em outros autos de infração desta mesma natureza que transitam ou transitaram por este órgão julgador, quando se posicionou no sentido de que "...a retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal e encontra respaldo na legislação por se tratar de norma meramente procedural e como tal, expressamente interpretativa, se amoldando ao disposto no art. 106, inc. I do CTN corroborado pelo que determina o art. 144, § 1º do mesmo CTN, uma vez que o dispositivo instituiu "novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios ...".

O autuado ainda se posicionou no sentido de que o Estado não pode desvirtuar o LMC, tomado no Sped fiscal como Registro 1300, para realizar a cobrança de ICMS e encargos, sob a fundamentação de que haveria omissão de entrada, tomando tão somente um dia e desprezando todo o resto, somente glosando aqueles em que se teve sobra/ganho, sem se importar com as perdas ou mesmo com as distorções causadas pelos sistemas que usa ou pelo próprio da Sefaz.

Não vejo que houve qualquer desvirtuamento do LMC por parte da autuação. Convém aqui se destacar que o levantamento fiscal ocorreu, apenas e exclusivamente, com base nos dados registrados pelo autuado em sua EFD – Registro 1300, os quais foram encaminhados à Sefaz através do Sped Fiscal. Portanto são dados, consistentes, sem que exista provado nada em contrário pelo autuado, não podendo o LMC se sobrepor a EFD, até porque, o referido livro deveria apresentar os mesmos dados da EFD.

Quanto ao argumento de que a omissão de entrada tomou por base um dia, desprezando o resto, glosando somente aqueles em que houve sobra/ganhos, não se pode perder de vista que, conforme bem assinalado pelo autuante, "como o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem

qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores, não sendo correto afirmar que quando há um ganho gerado por suposto erro, deveria também haver uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, como pode parecer à primeira vista”.

Ademais, considero correta a interpretação do autuante quando disse que “*como a cada dia são feitos levantamento dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos, garantindo, com isso, que a cada dia as medições registradas sejam independentes dos dias anteriores e subsequentes, não tendo fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas do outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoque autônomo*”.

Isto posto, também não acolho este argumento defensivo.

Superadas, pois, as arguições de nulidades apresentadas pelo autuado, passo ao exame do mérito, destacando de imediato, que indefiro a última solicitação de diligência formulada pelo autuado para apuração das quantidades de sobras e perdas, fazendo a devida compensação, fica aqui indeferida, com base no art. 147, incisos I e II do RPAF/BA por considerar que as diversas intervenções já ocorridas nestes autos serviram para esclarecer, a contento, todas as questões suscitadas pela defesa.

A questão que envolve o presente lançamento, relacionada à infração 01, já foi enfrentada por este Conselho de Fazenda e, em particular por esta 4^a Junta de Julgamento Fiscal, onde atuei como relator, portanto já possui uma percepção consistente dos fatos a serem aqui enfrentados, levando em consideração, naturalmente, que cada processo possui suas peculiaridades, porém, a matéria é a mesma.

Assim é que, já me posicionei em mais de uma oportunidade em relação a matéria idêntica à que ora se encontra sob apreciação, e, à luz de tudo quanto exposto no relatório que antecede o presente voto, não vejo como modificar meu entendimento já externado em outros processos por mim relatados, razão pela qual, volto a me valer dos fundamentos já por mim esposados em outros julgamentos, a exemplo do que se relaciona ao PAF nº 206958.0002/20-7, o qual foi apreciado pela 3^a Junta de Julgamento Fiscal, que, por intermédio do Acórdão nº 0193-03/20-VD, cuja relatora foi a I. Julgadora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, que manteve o lançamento, com exclusão apenas de parcela que já havia sido incluída em Auto de Infração anterior, abarcando a mesma exigência, nos mesmos períodos contidos naquele Auto de Infração, situação esta que, se mantida, naquele caso, configuraria *bis in idem*, sendo mantido, entretanto, incólume a exigência relacionada aos demais períodos, que é a mesma indicada no presente Auto de Infração, qual seja: “*O Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$ 6.435.310,16, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10) de terceiro 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, nos exercícios de 2015 a 2019*”.

Desta maneira, à luz da análise dos argumentos trazidos pelo autuado na presente peça de defesa, e por comungar e concordar totalmente com a fundamentação constante do aludido Voto proferido na 3^a JJF, ***peço a devida vênia para incorporar e integrar ao presente voto excerto extraído do mesmo, ante à similaridade dos fatos existentes entre ambos os processos:***

“(…)

Cabe acrescentar, por fim, que o impugnante no Memorial apresentado, invocou decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Da leitura do Acórdão referido, depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se aplica a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível,

não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Neste processo, a discussão é exatamente o contrário. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.

O defensor apresentou o entendimento, de que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

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 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, ‘f’ da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. 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 defensor vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistemáticamente, desde o ano de 2015 e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando autorização para alteração de sua EFD.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. 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, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defensor, observo que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que pela descrição dos fatos, ficou evidente a irregularidade apurada na ação fiscal.

Sendo assim, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, demonstrativos fls. 05/24, CD e comprovante entrega fls. 26/27, 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.

Dessa forma, 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/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 artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Sobre o pedido de revisão a ser realizado por fiscal estranho ao feito, fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b” do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. A informação fiscal foi prestada em conformidade com o art. 127 do RPAF/99, sendo utilizados argumentos respaldados na doutrina e na jurisprudência. Portanto, não se verifica elementos novos acostados aos autos pelo Autuante, que

justifique reabertura do prazo de defesa como pretende o defendente.

Quanto ao mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado a responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, (combustíveis: óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019. (Infração 04.07.01).

A defesa sustenta respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Não obstante, não traz à luz deste processo, elementos robustos, com o condão de elidir integralmente a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

Observo que o contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei, no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 6º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

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

Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exhibir esta comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

O defendente apresentou 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. Afirmou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas, equivocadamente lançadas nos LMCs. Disse que o Autuante registrou “ganhos” como lançamentos a título de omissão e não teria registrado as “perdas”, que foram desprezadas. Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC.

Sobre estas alegações, saliento que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

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

Cumpre observar, que a fiscalização nesse tipo de levantamento, leva em consideração, as aferições registradas no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Nesse caso, o Autuante 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.

Assim, verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendant, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal. A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque, sem a respectiva documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

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

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

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

Observo que esse artigo encontra-se na Seção III da Port. 445/98, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias, pois os ganhos em temos escriturais equivalem à uma omissão de entrada. Entendo que esta regra de natureza interpretativa, não inova na ordem jurídica, e me coaduno com as conclusões do Autuante, no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Assim, saliento que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC, acima do percentual permitido pela legislação.

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 constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O defendente disse também, que a presente autuação colide, causando bis in idem, com o Auto de Infração nº 298576.0011/19-0, lavrado em 16/12/2019, pelo Auditor, Luís Carlos Moura Matos, no que tange aos exercícios de 2017 a 2019, que se encontra tramitando no CONSEF.

Sobre esta alegação, verifico que assiste razão ao Autuado. Constatou que o citado Auto de Infração, nesta data, já foi inclusive julgado por este CONSEF, conforme Acórdão JJF Nº 0083- 01/20-VD. Verifico que o referido PAF possui três infrações à legislação tributária, com a mesma natureza, metodologia de apuração e iguais mercadorias (óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), do presente processo. Entretanto, naquela ação fiscal, o Autuante limitou-se aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, que por esse motivo, os valores inerentes a tais exercícios serão excluídos do presente lançamento. Dessa forma, as ocorrências referentes aos anos de 2015 e 2016, subsistem incólumes e são procedentes.

Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3^a Junta de Julgamento Fiscal.

Em relação à multa que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuado de que o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei 7.014/96, devendo ser reificado de ofício, o mencionado percentual.

O defendente requereu ainda, que sob pena de nulidade, todas as intimações relativas ao feito, sejam encaminhadas ao seu representante legal. Saliento que nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo ao endereço indicado.

Nessa esteira, considerando que nenhuma das alegações defensivas, de que seus "registros foram efetuados de forma equivocada", que houve "erros escriturais", "erros de sistema" ou "erros de medição" foi efetivamente comprovada, a autuação subsiste parcialmente.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração".

Convém aqui registrar, que o julgamento supra foi objeto de reanálise pela 2^a Instância deste CONSEF, em sede de apreciação dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados em relação a decisão recorrida, consoante Acórdão nº 0058-11/21-VD, da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal, que manteve inalterada, por unanimidade, a decisão recorrida em relação a parcela julgada procedente em primeira instância, e, consequentemente, confirmando a exigência tributária na forma decidida pela Junta de Julgamento, cuja matéria envolvida, é absolutamente idêntica à que ora se aprecia.

Isto posto, registro, entretanto, que no presente PAF, diferentemente a outras já analisados, o autuado trouxe aos autos uma série de fatos, argumentos e comprovações relacionadas a erros manuais de escrituração no sistema de entradas das notas fiscais em horário ou turno divergente da entrada do produto no tanque ou equívocos quanto ao lançamento das medidas de volume dos tanques, gerando sobras ou perdas intimamente conexas, argumentos estes que motivaram uma reanálise por parte do autuante em seus levantamentos iniciais, acolhendo significa parte dos ajustes propostos pela defesa, com elaboração de novas planilhas que foram disponibilizadas ao autuado, cuja única irresignação em relação ao resultado apurado consistiu no argumento de que, na revisão levada a efeito pelo autuante, o percentual de 0,6% do limite de sobra aplicado em alguns itens da planilha elaborada está equivocado, tendo em vista que o percentual previsto pela Port. 445/98 é de 1,8387%.

Trata-se de um argumento que não pode ser acolhido na medida em que o autuante esclareceu, de forma consistente, que nas planilhas elaboradas, para facilitar a visualização das informações contidas no registro 1300 da EFD, usou um código de cores, citando que o verde serve para indicar os ganhos superiores a 1,8387%, enquanto que o verde claro indica ganhos acima de 0,6% que é o índice da ANP, contudo, em relação aos novos valores devidos somente considerou como ganhos aqueles superiores a 1,8387% consoante pode ser verificado nas planilhas, não ocorrendo qualquer erro na aplicação do índice, com o que concordo.

Isto posto, e considerando que no caso de constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal, razão pela qual acolho os novos levantamentos revisados pelo autuante na forma consignada nos demonstrativos de fls. 344 a 346.

Observo, porém, em relação a multa aplicada no percentual de 100%, com citação de previsão no art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96, o percentual correto nos casos de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária é de 60%, conforme se infere da Portaria 445/98, Art. 10, razão pela qual faço a adequação da penalidade para o percentual de 60%, pertinente a falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, que foi o objeto da autuação.

Quanto ao pedido do autuado para que seja reduzido substancialmente a multa aplicada, por considerá-la conter caráter confiscatório, observo que este órgão julgador administrativo não

possui competência para tal fim, assim como para declaração de constitucionalidade na legislação tributária posta, *ex vi* o Art. 167, I do RPAF/BA.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração ante a adequação do percentual da multa de 100% para 60%, cujo débito relacionado a infração 02 no valor de R\$ 38,52 fica mantido, enquanto o débito referente a infração 01 fica reduzido para R\$ 32.512,44, de acordo com o demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO - INFRAÇÃO 01			
Ocorrência	Valor lançado	Valor Julgado	Multa
31.12.2016	14.882,45	11.950,76	60%
31.12.2016	5.022,57	3.865,91	60%
31.12.2016	2.292,97	2.292,96	60%
31.12.2016	3.746,56	3.302,03	60%
31.12.2016	3.963,53	3.963,53	60%
31.12.2017	1.030,46	713,63	60%
31.12.2017	204,46	204,46	60%
31.12.2017	608,64	608,64	60%
31.12.2017	1.001,62	567,32	60%
31.12.2017	3.113,51	2.137,50	60%
31.12.2018	3.863,30	1.149,86	60%
31.12.2018	222,09	222,09	60%
31.12.2018	916,99	357,74	60%
31.12.2018	22,95	22,95	60%
31.12.2018	190,54	190,54	60%
31.12.2019	313,49	4,43	60%
31.12.2019	1,60	1,60	60%
31.12.2019	718,14	115,73	60%
31.12.2019	42,98	42,98	60%
31.12.2019	1.404,12	0,00	60%
31.12.2020	2.159,92	384,85	60%
31.12.2020	239,77	239,77	60%
31.12.2020	83,40	83,40	60%
31.12.2020	14,51	14,51	60%
31.12.2020	498,93	75,25	60%
TOTAL	46.559,50	32.512,44	60%

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0016/21-7, lavrado contra **COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS MARTINS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 32.512,44, acrescido da multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$ 38,52, prevista no inciso IX do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de fevereiro de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR