

A. I. Nº - 206923.0021/20-2
AUTUADO - GR REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES EIRELI
AUTUANTE - ANDREZ MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 02.05.2022

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0041-05/22-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÕES DE ENTRADAS. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA EM QUANTIDADES ACIMA DOS ÍNDICES ESTABELECIDOS NA PORT. 445/98. RETROAÇÃO DOS EFEITOS PARA ALCANÇAR FATOS GERADORES PASSADOS. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. VALORES ACRESCIDOS. Dentro da dialética processual de apreciação dos argumentos da empresa e contra-argumentos do fisco, não se desincumbiu a primeira de desmontar a postulação estatal, segundo a técnica de aferição dos estoques diários desenvolvida, inclusive porque o contribuinte contou com tempo suficiente no processo para comprovar eventuais inconsistências detectadas no procedimento fiscal. Irregularidades 01 e 02 subsistentes. Nulidades afastadas. Penalidade pecuniária mantida no percentual proposto. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Vale de começo salientar, que o presente relatório atende às premissas estabelecidas no inciso II do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, adaptado inclusive para as sessões virtuais de julgamento.

O Auto de Infração em tela, lavrado em 23/06/2020, tem o total histórico de R\$ 68.097,19, afora acréscimos, possui duas irregularidades, a saber:

Infração 01 – 04.07.01 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Enquadramento legal: art. 4º, §4º, IV, art. 6º, IV, art. 23-A, II, todos da Lei 7.014/96, c/c o art. 10, parágrafo único, da Port. 445/98.

Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Cifra de R\$58.930,97.

Infração 02 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação, decorrente da omissão dos registros de entradas de produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23, § 6º, II, “b”, todos da Lei 7.014/96, c/c o art. 10, parágrafo único, da Port. 445/98.

Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Cifra de R\$9.166,22.

Consta nos autos intimação enviada ao autuado (fl. 05), dando conta da existência do auto de infração e demonstrativos de suporte, com ciência em 09.7.2020.

Após **as sucessivas prorrogações de prazo em função da pandemia**, defesa é ofertada pelo próprio Sócio Diretor do posto (fls. 07/13, frente e verso), ocasião em que:

Suscita a nulidade do “feito administrativo” (sic.), tendo em vista que não teve a oportunidade de debater, explicar e apresentar documentos durante a ação fiscal, em ferimento ao contraditório e à ampla defesa, sem poder fazer cruzamento de dados, apontar inconsistências ou a ocorrência de algum erro escusável.

Declara que encaminhou informações inconsistentes via SPED Fiscal, causadora de erros, ao passo que os ganhos detectados na ação fiscal, para determinados dias, deveriam ser compensados com as perdas ocorridas em outros dias.

Registra que nem sempre o posto dispõe de equipamentos de medição sofisticados, tendo que fazê-la manualmente, com uso de régua e tabela de conversão, de sorte que podem ocorrer “pequenos erros” (sic.) num dia, tranquilamente corrigíveis no dia seguinte.

Diz estar correto o LMC e aventa que sucedeu mudanças no sistema de controle de estoques, o que propiciou discrepâncias de dados.

Afirma que foi instruído pela fiscalização que as verificações seriam feitas por meio eletrônico, cotejando informações na EFD, Registro 1300 (LMC), as quais podem trazer erros que induziriam a supostas irregularidades.

Assevera que o fisco considerou os ganhos de um período, mas desprezou as perdas em outros, tornando os primeiros fictícios, eis que os “impostos” foram recolhidos corretamente, com adoção da substituição tributária.

Ao comparar a variação volumétrica admitida pela ANP, consignada no LMC, com o Reg. 1300 da EFD, sobre os quais se baseou a auditoria, aponta ter havido erros, acusando falhas no sistema.

Adentrando o mérito, garante que os ganhos não ocorreram, porque causados por erros de sistema, na passagem de um dia para outro. E traz como exemplo o suposto ganho de 1087,27 litros de gasolina comum, identificado em 11.8.2019, sendo que entre os dias 04 e 13 do mesmo mês haveria de ser feita a compensação, após a qual não se teria a diferença na *litragem* encontrada, conforme exposta em tabela colada (fl. 9v). Isto adviria de problemas em sistemas (do posto e/ou da SEFAZ), leitura equivocada, lançamento da nota fiscal em um dia e descarregamento em outro ou vice-versa e falta de compensação entre perdas e ganhos.

Cita também como exemplo o movimento em 07.8.2019, suposta omissão de entrada de 811,91 de gasolina *power*, sendo que entre 07 e 12 do mesmo mês deveriam ser feitas as devidas compensações, inexistindo o ganho levantado, conforme tabela colada (fl. 10) e folhas acostadas do LMC correspondentes.

Valendo-se do mesmo raciocínio, faz o cálculo das movimentações quantitativas de óleo diesel S500 e S10.

Assegura que as compensações entre perdas e ganhos se dá de forma automática de um dia para outro ou entre dias, em relação a todos os combustíveis comercializados.

Declara juntar os demonstrativos dos combustíveis vendidos e cálculo da sua movimentação, além de cópias do LMC, onde se vê a compensação entre os dias próximos à data em que se

constatou o ganho fictício, de sorte que, após o encontro das quantidades, chega-se a pequenas perdas e ganhos, decorrentes de evaporações.

E adverte que novo levantamento deve ser feito para contemplar as compensações consequentes.

Pede, ao final, explicitamente (fls. 12/13): (i) a juntada posterior de documentos; (ii) redução substancial da multa proposta, para evitar bitributação; (iii) a impugnação do custo médio calculado pelo fisco, porquanto a média encontrada não seria representativa dos “preços de bomba” (sic.), ocorrendo sempre variação para menos ou para mais; (iv) a intimação de todos os atos do “procedimento administrativo”, sob pena de nulidade, especialmente a informação fiscal; (v) a revisão dos levantamentos por parte da junta de julgamento fiscal.

A autuada, entre outros documentos, junta atos societários de representação legal e mídia digital na qual se vê arquivos eletrônicos contendo, por tipo de combustível, folhas do LMC, notas fiscais e planilhas demonstrativas dos cálculos da movimentação de estoques (fls. 14/20, frente e verso).

Em seu informativo fiscal (fls. 22/84, frente e verso), o autuante traz os seguintes argumentos que **realmente interessam ao presente processo**:

A inquisitorialidade existente no procedimento fiscal, com apoio na doutrina de Fabiana Tomé e Ricardo Alexandre, sem necessidade de observância do contraditório e da ampla defesa.

O fato da autuação seguir rigorosamente os elementos probantes existentes no SPED, o qual tem a autuada total acesso.

Estar a cobrança de acordo com os princípios da legalidade e da busca da verdade material, vez que a prova dos fatos foi feita com base na própria EFD; o ônus de demonstrar a sua incorreção é da autuada; o LMC não faz prova contra a EFD, em face da indivisibilidade da escrituração contábil; a prova dos erros na EFD deve ser feita com base na documentação existente, tais como notas fiscais, recibos e cópias de cheques.

A aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, inserido a partir de 24.10.2019, pois trata apenas de procedimento de auditoria, de técnica de aferição dos estoques de combustíveis em postos revendedores.

A inexistência do fato da cobrança escorar-se em presunção de omissão de entradas, visto que os ganhos levantados apenas refletiram o que está espelhado na EFD, após a aplicação do índice de variação volumétrica de 1,8387% permitido pela legislação estadual de regência.

A possibilidade da realização de inventários em frequências diferentes, inclusive diária, como no caso do setor varejista de combustíveis, a exemplo do que acontece na área federal com o imposto sobre a renda que, a depender do regime de apuração, entre outras possibilidades, pode ser anual ou trimestral.

O rigor do controle dos estoques nos postos de combustíveis, a serem inventariados duas vezes por dia, isto é, uma antes de qualquer venda no início do dia, outra no final do dia, após finalizadas as vendas. Além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seguintes propósitos: (i) Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis. (ii) Controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura de óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população. (iii) **Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais.** (iv) Coibir operações irregulares de

aquisição e revenda de combustíveis. Assim, 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. Neste contexto – continua - 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).

A necessidade de todos os dias o empresário dever 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%.

A existência de tais controles na EFD em três registros, quais sejam, 1300, com 11 campos, que abarcam a **movimentação diária de combustíveis**, 1310, com 10 campos, que abarcam a movimentação diária de combustíveis **por tanque**, e 1320, com 11 campos, que abarcam o **volume de vendas no dia**. Assim, 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 para 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 é meticulosamente anotado a cada dia, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

A posição do STJ (no Resp 1833748) de haver tributação quando a variação volumétrica ultrapassa o índice técnico estabelecido pela ANP, para evitar enriquecimento sem causa por parte do contribuinte, sendo que a Bahia tolera um limite três vezes maior.

O entendimento de que as normas da ABNT aplicáveis aos postos de combustíveis apenas exercem um controle **metrológico** sobre este segmento varejista, para fins de segurança no armazenamento dos produtos, que admitem um controle de estoques com periodicidade maior.

A circunstância de que todo o trabalho fiscal foi **refeito**, após a autuação, de modo que: (1) todas as somas e subtrações dos campos dos reg. 1300, 1310 e 1320 foram refeitas, sem encontrar erro algum; (2) a checagem de todas as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300, sem encontrar erro algum; (3) a verificação no sentido de saber 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, sem encontrar erro algum.

A refutação do argumento empresarial de que os ganhos num dia deveriam ser compensados com as perdas em outros dias. Isto porque o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, de sorte que esta obrigação implica na independência dos valores levantados em cada dia considerados, isto é, não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Logo, carece de fundamento técnico querer-se agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando-se perdas em um dia com ganhos em outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques independente.

A refutação do argumento empresarial de ter havido erros nas anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor, pois conferiu as datas de cada entrada de combustíveis no reg. 1300 com as datas das entradas das notas fiscais no reg. C100, sem encontrar qualquer erro.

A admissão da autuada de ter como corretos os dados constantes em sua EFD, na forma dos art. 226 do CC e 417 do CPC, cabendo àquela, entretanto, diante de fato modificativo, à luz do art. 373, II do CPC, apresentar prova em contrário, atentando-se para o contido no art. 419 do mesmo diploma processual, que consagra a indivisibilidade da escrita contábil, de modo que não pode o sujeito passivo exibir o LMC como prova contrária à EFD, até porque a fonte de alimentação é a mesma para um e outra.

A desnecessidade de intimar-se o contribuinte durante a ação fiscal para corrigir eventuais inconsistências que provocassem explicações complementares, até porque tais inconsistências inexistiram.

A falta de comprovação empresarial de que houve erros de sistema, erros escriturais ou erros de medição.

O acerto na aplicação da multa por infração de 100%, não cabendo aqui alegação de confisco, irrazoabilidade ou desproporcionalidade.

Anexados com o informativo: cientificação do início da ação fiscal, datado de 22.4.2020, demonstrativos sintéticos das omissões de entradas por tipo de combustível, demonstrativos analíticos das omissões de entradas por tipo de combustível, aferições dos custos médios unitários por tipo de combustível, inventários, movimentações de combustíveis, CD contendo arquivos eletrônicos (fls. 87/188).

Em face da juntada de documentos na peça informativa, o autuado é intimado para se manifestar em dez dias, oportunidade em que, dentro deste prazo, oferece petição (fls. 194/196), reiterando os argumentos defensivos e acrescentando ainda que: (a) sequer houve assinatura no auto de infração e encaminhamento de todos os demonstrativos de forma completa através de mídia cerceando seu direito de defesa; (b) a agressão à ampla defesa e ao contraditório pelo fato de ter que se manifestar em dez dias sobre informativo de 63 páginas, mais 06 anexos, ante a necessidade de levantar, dia por dia, no LMC, as indicações dos ganhos, para confrontá-los com as perdas.

Mídia digital apensa (fl. 219).

Após as medidas instrutórias tomadas, entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo necessidade, nos termos do art. 147, I, "a" do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória, inclusive diligência ou perícia.

Passo, então, a compartilhar o meu voto.

VOTO

Dentro da ordem processual de apreciação, compete de início analisar algumas questões preliminares aventadas pelo contribuinte.

A primeira, visa nulificar a exigência estatal, porque não teve o contribuinte a oportunidade de explicar e apresentar documentos durante a ação fiscal, em ferimento ao contraditório e à ampla defesa, sem poder fazer cruzamento de dados, apontar inconsistências ou a ocorrência de algum erro escusável.

Há que se diferenciar processo de procedimento fiscal. Neste último, **embora recomendável**, não é crucial para a sua validade jurídica, que se estabeleça um diálogo franco e transparente entre o agente estatal e o particular, com vistas a sanear eventuais dúvidas e saber a exata medida da evasão tributária, se é que esta ocorreu. Naquele sim, é fundamental haver respeito ao contraditório e à ampla defesa, propiciando oportunidades iguais para os sujeitos da relação jurídica expor seus argumentos contrários ou favoráveis à exação formalizada.

A condução dentro do procedimento fiscal assume natureza jurídica inquisitorial, à semelhança do que sucede no inquérito policial, onde a autoridade competente conduz a investigação à luz dos elementos que coletar.

Em tempos de transmissão eletrônica de dados, escrituração fiscal-contábil digital e domicílio tributário virtual, é possível desenvolver-se uma auditoria sem a participação intensa do sujeito passivo, até porque esta participação já se deu quando da transmissão dos lançamentos

escriturais via sistemas fazendários. O Importante é que o sujeito passivo sabia estar sob ação fiscal, consoante se extrai indubitavelmente do documento de fl. 87.

Afastado este primeiro pedido de nulidade.

Um segundo ponto a ser examinado, seria a arguição de nulidade – **feita pelo contribuinte após o informativo fiscal** - porque não consta no auto de infração a assinatura do autuante. Compulsando-se os autos na parte que se localiza o instrumento do auto de infração, verifica-se à fl. 02 constar a assinatura do autuante, manuscrita, em tinta azul, de modo que fica superado este óbice formal.

Afastado este segundo pedido de nulidade.

Um terceiro ponto a ser examinado seria a arguição de nulidade – **igualmente feita pelo contribuinte após o informativo fiscal, e dentro do mesmo item 2 em que consta a arguição anterior** - porque o autuante não enviou de forma completa os demonstrativos fiscais, de modo que a mídia digital deveria ser entregue com todos os dados.

Não faz sentido naquela altura processual fazer-se uma arguição desta natureza. Isto porque seu surgimento se deu após o autuado ter oferecido a sua impugnação, dentro da qual se identifica a proposição de argumentos defensivos importantes, com sinalização de juntada de contraprovas, dando uma clara demonstração de que as planilhas fiscais necessárias à compreensão das irregularidades foram devidamente entregues.

Aliás, colhe-se da cientificação de fl. 05, na qual fica o contribuinte ciente da autuação, a anexação de arquivos em *pdf e excel*, estes últimos exprimindo planilhas demonstrativas do débito.

Afastado este terceiro pedido de nulidade.

Aprecie-se agora um quarto pedido de nulidade, embora não seja esboçado de maneira clara como requerimento formal.

Após ser intimado do teor da informação fiscal e dos demonstrativos e documentos a ela anexados para em dez dias falar nos autos, o contribuinte manifestou-se no sentido de que o fisco apenas tentou “**fazer prevalecer os erros cometidos quando da lavratura do auto**” (sic; fl. 195; destaques desta relatoria), de modo que “**haveria de se conceder prazo mais elástico para que se pudesse levantar, dia por dia, no LMC físico, as indicações dos ganhos, fazendo a confrontação necessária com as perdas**” (sic; fl. 195; destaques desta relatoria).

Tomou o contribuinte ciência expressa do auto de infração em 09.7.2020, conforme documento de fl. 05, no qual se vê menção à anexação de arquivos *pdf e excell* (planilhas).

Em 13.10.2020 a autuada ofereceu a sua defesa, conforme cadastramento no SIPRO juntado à fl. 06.

Logo, contou o contribuinte com **mais de noventa dias** para agitar os argumentos no intuito de eliminar a cobrança, além de juntar os documentos que dessem lastro ao seu suporte defensivo.

É de se observar que a necessidade apontada pela defendente de dispor de prazo maior, seria exatamente para demonstrar o que já se sabia desde a autuação, até porque na impugnação, por diversas vezes, o autuado foi peremptório ao afirmar que:

Enviou informações incompletas para o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), de sorte que os ganhos detectados pelo fisco, para determinados dias, deveriam ser compensados com as perdas ocorridas em outros.

Nem sempre o posto dispõe de equipamentos de medição sofisticados, tendo que fazê-la manualmente, com uso de régua e tabela de conversão, situação que acarreta pequenos erros num dia, a serem retificados no dia seguinte.

O LMC aponta os dados corretos, e não a EFD, reg. 1300, havendo apenas mudanças no sistema de controle de estoques, causadoras das diferenças encontradas.

Exemplifica casos em que os ganhos seriam praticamente anulados se compensados com perdas em dias próximos, envolvendo *gasolina comum, gasolina power, óleo diesel S500 e óleo diesel S10*. E que esta anomalia poderia advir de problemas em sistemas (do posto e/ou da SEFAZ), leituras equivocadas, lançamentos de notas fiscais em um dia e descarregamento em outro ou vice-versa.

E, **o mais importante para análise desta questão preliminar**: os demonstrativos dos combustíveis comercializados e cálculo da sua movimentação, além de cópias do LMC, foram anexados na impugnação, nos quais se vê a compensação entre os dias próximos à data em que se constatou o ganho fictício.

Veja-se que a partir da autuação tinha o sujeito passivo pleno conhecimento da irregularidade contra ele formalizada, exibindo os argumentos defensivos que entendeu pertinentes e prometendo apresentar os documentos que poderiam desnaturar a postulação estatal, inclusive as folhas físicas de LMC que mencionou na sua petição de fls. 194 a 196.

A informação fiscal apenas aporta esclarecimentos que fizeram reiterar situações e valores que já eram do conhecimento do sujeito passivo, desde quando tomou conhecimento da autuação. Tanto é que a defendente pediu um prazo maior para apensar aquilo que houvera dito já ter apensado, isto é, as cópias físicas do LMC.

É textual o que disse o contribuinte em sua defesa de fls. 07 a 13, frente e verso:

“É preciso repisar que foram feitos levantamentos de todos os combustíveis, tomando-se todos os dias em que aponta a existência de ganhos, ensejando a indicação de omissão de entrada, **com a juntada dos LMCs físicos dos dias correspondentes aos indicados na lista de omissões, tendo-se o cuidado de se juntar também o dia anterior (ou dias) para ficar bem caracterizada a refutação**, não podendo ser tomada como genérica porque se impugna todos os dias em que se apontou a existência de omissão, sendo também preciso dizer que não se fez qualquer tipo de compensação entre perdas e ganhos, bem como não se considerou a possibilidade de erro de sistema lançamento em um dia e descarregamento em outro, erro escusável de leitura, tudo redundando em se ter inconsistências justificáveis, não se fazendo dita justificação anteriormente porque o posto foi alijado deste direito, não havendo qualquer notificação antecedente e lavratura de auto de infração” (fl. 11; destaques desta relatoria).

Não custa nada repeti que a impugnante, fl. 195, pediu mais prazo no intuito de **“que se pudesse levantar, dia por dia, no LMC físico, as indicações dos ganhos, fazendo a confrontação necessária com as perdas”** (sic; fl. 195; destaques desta relatoria).

Neste contexto, não se pode falar em cerceamento do direito de defesa para se oportunizar a chance do sujeito passivo repetir o que disse anteriormente ter feito, isto é, apensar provas dos lançamentos no LMC. O que ressaí neste particular é a tentativa de procrastinar desnecessariamente o feito, com retardo na resolução do presente litígio administrativo.

Assim, indefere-se o pedido de dilatação de prazo reivindicado à fl. 195, inexistindo qualquer nulidade no PAF neste particular.

Por conseguinte, é de realçar que o Auto de Infração preenche formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado SLCT – Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios – constitucionais e infraconstitucionais - aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Não obstante a explícita referência já feita no relatório, e para espancar qualquer inferência que se retire do conteúdo da peça impugnatória, em obediência ao estatuído no art. 147, I, “a” do RPAF-BA, **indefer-se qualquer pedido de diligência e/ou perícia fiscal**, considerando já existir nos autos elementos probatórios suficientes para o desate da questão.

Dito isto, **dentro da dialética processual de apreciação do argumento empresarial e contra-argumento estatal**, cabível agora examinar o mérito das duas irregularidades, **a serem analisadas em conjunto**, porque partem do mesmo fundamento técnico-procedimental.

Valeu-se a auditoria do previsto no parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, de seguinte teor:

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).

Sem embargo do debate que possa avultar nesta questão de saber se a alteração normativa implantada a partir de outubro de 2019 tem natureza material ou procedimental, retroagindo ou não a sua aplicabilidade para fatos geradores anteriores à sua publicação, fato é que, chamada a se manifestar, a d. PGE escolheu a segunda solução, porquanto foi instalada apenas uma nova técnica de auditoria, com efeitos retroativos, nos moldes do art. 144, § 1º do CTN. Neste sentido, o parecer exarado no PAF 2691380056/20-0.

Assim, do ponto de vista estrutural administrativo, não se pode esquecer que esta técnica procedimental de aferição dos lançamentos nos controles diários de estoque dos combustíveis por parte de seus revendedores conta com arrimo em Portaria do Secretário da Fazenda.

De sua vez, desprovido de fundamento lógico-procedimental a alegação empresarial dos ganhos percebidos em determinado dia serem compensados pelas perdas identificadas em outros dias.

Em se tratando do setor varejista de combustíveis, em face da rápida rotação de estoques e da necessidade de se ter na mão, cotidianamente, as quantidades compradas e vendidas das mercadorias, o controle na movimentação dos estoques é realizado **diariamente**.

Assim, os ganhos detectados em determinado dia não podem ser compensados com as perdas identificadas em outros dias. Isto porque o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é diário, vale repetir, devendo cada dia ser considerado independentemente do outro.

Salvo se a quantidade de ganho num dia encontrar quantidade similar de perda em dia imediatamente anterior ou posterior - circunstância que acusa um forte indício de ter havido equívocos escriturais -, o estoque final de ganho num dia não pode ser abatido em outro, como se torna factível no roteiro tradicional da auditoria de estoques, onde o inventário é feito não dia a dia, mas anualmente.

Porém, não é esta a hipótese identificada neste PAF. Os ganhos levantados pela fiscalização num dia não encontram quantidades similares em outro.

Por outro lado, as eventuais inconsistências causadas por erros de medição e de escrituração, segundo alegações da empresa, precisam ser devidamente elididas com a apresentação de prova documental robusta, exibindo-se notas fiscais não escrituradas, erros no apontamento das quantidades entradas ou leituras distorcidas significativas.

As eventuais ocorrências de ter havido evaporações, não assumem o condão de causar discrepâncias de ganhos tão importantes como as apontadas nas planilhas fiscais.

Não é razoável que haja divergência entre os dados constantes na EFD (registros 1300, 1310 e 1320) e o LMC, pois ambos “bebem da mesma fonte alimentadora”, qual seja, os dados constantes nas notas fiscais de aquisição, recibos de pagamento a fornecedores, apontamentos tirados das medições em cada tanque, leituras de bicos, dentre outros que sirvam como meio idôneo de prova.

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Escrituração Contábil Digital (ECD), constituem a base de dados oficial sobre a qual o Estado examina os lançamentos declarados pelo contribuinte, de acordo com as suas atividades negociais, no sentido de ali estar consignada toda a movimentação mercantil da pessoa jurídica.

Tem elas força probante relevante, só admitindo retificação se esta contar com o suporte documental adequado, a ser analisado pelo fisco.

Sem dúvida nenhuma, não gera a EFD presunção absoluta, situação hoje repulsada no direito contemporâneo. Mas deve o seu conteúdo ser desmentido com demonstração sólida em contrário, na melhor inteligência interpretativa dos art. 226 do CC e 417 do CPC, abaixo transcritos:

CC:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

CPC:

Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

De outra sorte, a alegação empresarial de estarem os dados das EFDs divergentes da realidade, equivale à oposição de fato modificativo à pretensão estatal, nos termos do art. 373, II do CPC, a seguir reproduzido, fazendo com que o autuado atraia para si o ônus de prová-lo, pois do contrário as suas alegações ficarão apenas no campo das especulações:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Conquanto referido pelo sujeito passivo em sua contestação, não se coteja no PAF documentação relacionada à comercialização de combustíveis que pudesse desdizer o conteúdo exibido nas EFDs transmitidas regularmente, particularmente nos Regs. 1300, 1310 e 1320, C100 e C170, apesar de ser factível juntá-la desde outubro de 2020, data da protocolização da defesa, até a assentada deste julgamento.

Sem contar com a devida contrariedade do sujeito passivo, foi a auditoria taxativa, ao afiançar que depois de proceder a revisão dos levantamentos fiscais: (1) todas as somas e subtrações dos campos dos reg. 1300, 1310 e 1320 foram refeitas, **sem encontrar erro algum**; (2) foi efetivada a checagem de todas as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300, **sem encontrar erro algum**; (3) foi verificado 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, **sem encontrar erro algum**.

Um outro ponto carente de comprovação empresarial, foi o suposto fato do custo médio calculado pelo fisco ter destoado dos preços praticadas nas vendas a varejo. O cálculo do custo médio efetuado seguiu os critérios estabelecidos na Lei 7.014/96 e RICMS-BA, inexistindo demonstração cabal em contrário que pudesse comprometer a quantificação da infração 01.

Caminha o presente voto em direção semelhante a outras decisões administrativas deste Conselho, a exemplo das proferidas nos Ac. JJE Nº 0188-02/21-VD, JJE Nº 0255-03/20-VD, JJE Nº 0080-02/21-VD, JJE Nº 0011-01/21-VD, CJF Nº 0058-11/21-VD e CJF Nº 0107-11/21-VD, todos de 2021.

No tocante ao pedido de cancelamento ou redução da multa dado o seu caráter confiscatório, irrazoável e desproporcional, falece competência para este Colegiado examinar a

inconstitucionalidade de dispositivos legais *stricto sensu* em vigor no Estado da Bahia, segundo inteligência do art. 167, I do RPAF.

As penalidades propostas têm previsão no art. 42 e respectivos incisos da Lei 7.014/96, de sorte que tem esteio na lei, e não podem ser aqui menosprezadas em virtude de supostas desconformidades constitucionais.

Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, as sanções cabíveis são aquelas consignadas no lançamento. Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do auto de infração.

Afasta-se, portanto, o pedido de cancelamento ou redução da multa para as irregularidades formalizadas.

Infrações 01 e 02 PROCEDENTES.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206923.0021/20-2**, lavrado contra a **GR REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES EIRELI**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor histórico de **R\$ 68.097,19**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 24 de março de 2022.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR