

PROCESSO	- A. I. Nº 206923.0021/20-2
RECORRENTE	- GR REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES EIRELI
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0041-05/22-VD
ORIGEM	- SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19/09/2023

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0251-11/23-VD

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÕES DE ENTRADAS. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA EM QUANTIDADES ACIMA DOS ÍNDICES ESTABELECIDOS NA PORTARIA Nº 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo autuado em razão da decisão contida no Acórdão 5ª JJF 0041-02/21-VD relativo ao Auto de Infração em tela, lavrado 23/06/2020, tem o total histórico de R\$ 68.097,19, além dos acréscimos, referente 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.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 24/03/2022 e julgou o Auto de Infração Procedente por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“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 extraí induvidosamente 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 científicação 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; destaque 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; destaque desta relatoria).

Tomou a contribuinte ciência expressa do auto de infração em 09/07/2020, conforme documento de fl. 05, no qual se vê menção à anexação de arquivos pdf e Excel (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; destaque desta relatoria).*

*Não custa nada repetir 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; destaque desta relatoria).*

*Neste contexto, não se pode falar em cerceamento do direito de defesa para se oportunizar a chance de o sujeito passivo repetir o que disse anteriormente ter feito, isto é, apensar provas dos lançamentos no LMC. O que ressalte 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 espantar qualquer inferência que se retire do conteúdo da peça impugnatória, em obediência ao estatuído no art. 147, I, “a” do RPAF-BA, indefere-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 excede 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 procedural, 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 procedural 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 ser 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. JJF N° 0188-02/21-VD, JJF N° 0255-03/20-VD, JJF N° 0080-02/21-VD, JJF N° 0011-01/21-VD, CJF N° 0058-11/21-VD e CJF N° 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 constitucionalidade 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.*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual aduz:

*Que “a decisão recorrida não faz justiça, nem reconheceu a aplicação, como devido, do direito, devendo, pois, ser o acordão reformado para que seja dado por improcedente o auto de infração em epígrafe, retirado com base em alegação de que houve omissão de entrada de mercadorias, desacompanhada de documentos, com apuração de valores devidos em função do PMPF, e por não ter escriturado no registro de entrada algumas notas fiscais, fazendo-se separação entre algumas que estariam sujeitas a tributação e outras não, bem como a própria falta de registro na escrituração fiscal. Foram apresentadas razões de defesa, onde houve a demonstração e comprovação da inexistência de falta de recolhimento de imposto e do valor por força do PMPF, bem como não existir qualquer tipo de omissão para que se tentasse a tributação por presunção através do levantamento das informações contidas e encaminhadas por meio do domicílio tributário eletrônico, utilizando-se do cruzamento de informações contidas no SPED Fiscal e no Registro 1300 e outros correlatos utilizados pela fiscalização, além de se demonstrar que houve a escrituração das notas fiscais e lançadas no Livro Razão, ficando de forma indiscutível rechaçada a fundamentação contida no auto”*

Ressalta que se tem que a fiscalização foi eletrônica, abrangendo o período de 01/01/2015 a 31/12/2019, descrevendo os atos infracionais, com a retirada de infrações que foram objeto de

defesa apresentada e aqui devem ser tomadas como se tivessem transcritas. Afirma que foi requerida a verificação pela ASTEC do levantamento feito pelo modo eletrônico e pelo modo físico, cujas comprovações foram juntadas com a defesa, rebatendo dia a dia (indicados na listagem das omissões constantes do Auto de Infração) a pretensão da SEFAZ, com demonstrativo e a comprovação, ensejando cerceamento de direito, na medida em que a demonstração de desacerto do levantamento dia a dia sem considerar a possibilidade de perda e ganho entre os dias (não se poderia ter ganho somente verificando um dia). A recusa pela JJF de determinar a verificação determina a nulidade do processo.

Acrescenta que não se pode desprezar dados e somente tomar ganhos para indicar omissão, tudo sem que no curso do julgamento se tivesse o cuidado de determinar a verificação do que teria sido feito pela Inspetoria Eletrônica, por isso mesmo houve requerimento nesse sentido e comprovação dos graves erros através dos levantamentos feitos e dos documentos anexados da decisão se retirou ali possibilidade, de determinar a verificação através da ASTEC sob o argumento de que já existiriam no processo elementos suficientes para o deslinde da questão, em clara agressão ao direito à ampla defesa e ao contraditório, tomando-se o que foi feito pela Inspetoria como verdade absoluta, desprezando a prova juntada com a defesa e retirando todos os direitos. Inquestionavelmente ocorreu cerceamento de direito, por ter havido a argumentação, comprovação e que foram desprezadas, restringindo-se com isto o direito, ferindo-se de morte princípio constitucional (art. 5º, inciso LV).

Em seguida, ressalva “*que nunca houve omissão de entrada, ou mesmo, a aquisição de qualquer produto sem a nota fiscal correspondente, regularmente registrada, existindo a vontade de penalizar com a retirada do auto de infração pelo nobre auditor autuante e a interpretação subjetiva para se chegar à omissão presumida com base na aplicação de alteração recente da Portaria nº 445/1998, o que não seria possível(...)*”.

Finaliza “*tem-se que afastar dita litragem apontadas dos combustíveis ante a se ter somente o erro da migração de um sistema para o outro, ou mesmo erro de leito de t|m dia e corrigido no outro, não havendo qualquer ganho, mas sim se fez o transporte do estoque que se tinha de um sistema para o outro. Ora, admitindo-se a tese dessa SEFAZ, ter-se-á nova tributação de ICMS sobre o combustível supostamente ingressado no posto sem nota fiscal ou onde se fez a contabilização, quando isto não ocorreu não havendo qualquer valor de ganho para se indicar a existência de omissão de entrada, quando isto não ocorreu, sendo simplesmente erro do próprio sistema, como já colocado, tanto do posto que pode ter gerado o equívoco, como da própria SEFAZ quando tomou as informações encaminhadas e realizou cruzamento de informações*”.

Afirma que o imposto exigido no Auto em epígrafe tanto por responsabilidade solidária quanto por responsabilidade por substituição tributária não pode incidir sobre os preços médios de aquisição disciplinados na Portaria nº 445/98.

Expõe que os preços já estão inflados com o ICMS retido pelas Refinarias de Petróleo ou antecipados pelas Distribuidoras de combustíveis nas aquisições oriundas das Usinas de Álcool.

E ao final, sustenta ter o caráter confiscatório a multa cobrada, afrontando as garantias constitucionais.

## VOTO

Observo que a decisão da 5ª JJF (Acórdão JJF Nº - Acórdão 5ª JJF nº 0041-02/21-VD relativo ao Auto de Infração em tela, lavrado 23/06/2020, tem o total histórico de R\$ 68.097,19, além dos 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.*

De logo coloco abordo que a Portaria nº 159/19 que altera a Portaria nº 445/98, não teve o condão de inovar a ordem jurídica, nem passou a prever fato gerador, pois não pode fazê-lo. O que fez foi apenas prever um limite de tolerância, a ser excluído da autuação relativa a levantamento quantitativo de estoques, haja vista os estudos realizados relativos à matéria.

Registro que na verdade favoreceu o Sujeito Passivo, orientando no sentido de não ser efetuado o lançamento na hipótese de a diferença apurada se apresentar inferior ao limite lá previsto. Nesse sentido, aplicar-se o dispositivo contestado no levantamento fiscal atinente a fatos geradores surgidos no passado, não traz qualquer prejuízo ao contribuinte, inexistindo, portanto, óbice ao seu manejo.

Ressalto que como o ato foi emanado do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, autoridade a que este colegiado deve hierarquia, não sendo possível negar-lhe aplicabilidade, conforme dispõe o art. 167, inciso III do RPAF/99, abaixo reproduzido.

*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*(...)*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. ”*

No que toca à alegação de impropriedade do método adotado para apuração do imposto, tal tema tangencia o mérito da autuação e como tal será tratado, no momento próprio.

Por fim, quanto ao prazo solicitado para retificação da EFD, tal iniciativa não elide a presente autuação, pois se trata de informações que foram veiculadas no seu Livro Fiscal LMC, cujo afastamento não depende de pura e simples retificação do registro, mas de prova efetiva de que o seu conteúdo não corresponde à realidade da movimentação econômica da empresa, ônus processual do qual a empresa Recorrente ainda não se desincumbiu.

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

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

Embora a Recorrente alegue que o imposto já se encontrava pago, na fonte, não desenvolve qualquer atividade probatória nessa direção, o que inviabiliza que se possa acolher a sua alegação. De fato, a ausência de registro do combustível adquirido representa óbice à identificação de sua origem e, consequentemente, impede que se possa comprovar o **pagamento do tributo pelo industrial/fornecedor**.

No caso em contesto tenho que não é necessária a diligência. É importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido.

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*  
*(...)”*

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a ideia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*(...)*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (grifo acrescido);”*

No mérito, a conduta autuada foi descrita como: *“falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”*.

Quanto à alegação de uso de procedimento fiscal inexistente e uso de metodologia equivocada, é relevante destacar que a autuação decorreu da constatação de omissão no registro de entradas de combustíveis, conforme destaca a peça inaugural do lançamento. Tal constatação somente foi possível porque os ganhos registrados extrapolaram os limites do possível, física e normativamente considerado.

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

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

Por força da inclusão de tal registro na EFD da empresa, a fiscalização pode apurar as entradas de

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

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

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

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

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

*I - Notificação para apresentação, no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, do LMC corretamente escriturado;*

*II – Autuação, no caso de não cumprimento do previsto no inciso anterior, seguida de notificação para que apresente ao DNC, no prazo de 10 (dez) dias úteis, declaração da existência do LMC corretamente escriturado;*

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, não soa verossímil a alegação recursal de que o seu livro LMC estaria eivado de erros, com registros de ganhos equivocados em vários dos dias auditados.

Quanto à alegação de irretroatividade da Portaria nº 159/19, embora o levantamento fiscal tenha se respaldado em procedimento disciplinado na Portaria nº 445/98, a constatação de omissão de entradas foi apurada, simplesmente, a partir do registro excedente de variação volumétrica, conforme prevê o art. 10, parágrafo único do diploma normativo citado, conforme abaixo.

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

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

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

*(...)*

*Parágrafo único. 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 excede 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). (grifos acrescidos) ”*

Portanto, nenhum sentido faz falar-se em irretroatividade da norma disposta na Portaria 159/19, já que representa, nada mais nada menos, que um procedimento contábil elementar de controle de estoques, cuja expressividade aritmética fala por si só.

Lembre-se, aliás, que a decisão de STJ (REsp nº 1.884.431-PB) somente afastou a cobrança de imposto sobre o montante da variação volumétrica, mas jamais sobre a parcela que excede a esse ganho, que é exatamente o que está sendo cobrado no presente processo.

Por todo o exposto, entendo adequada a metodologia adotada pelo preposto fiscal, não havendo qualquer reparo a ser feito.

Nesse sentido, não basta, ao Sujeito passivo, alegar a existência de erros, mas precisa trazer elementos que evidenciem tais alegações. Evidências que não se resumem, por óbvio, à apresentação de uma EFD retificadora que sequer foi transmitida, pois tais correções (por não terem sido publicizadas), não podem ser opostas a terceiros. Trata-se de registros produzidos de forma unilateral, sem apoio nos documentos comprobatórios e por isso não poderiam ser prestigiados em detrimento do seu livro oficial, o LMC.

Registre-se, por derradeiro, que o eventual registro de notas fiscais de entradas em quantidades superiores às vendas não é suficiente, em si mesmo, para afastar a presente acusação fiscal, pois o que pesa sobre o contribuinte é o desequilíbrio na equação básica do levantamento quantitativo dê estoques, onde se verificou que as compras mais o estoque inicial revelaram-se inferiores às vendas somadas aos estoques finais, em cada um dos dias indicados na auditoria. São esses fatos que precisam ser contraditos pela defesa empresarial.

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 constitucionalidade 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 nº 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.

Assim, entendo que não merece reparo a decisão de piso.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206923.0021/20-2, lavrado contra a **GR REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 68.097,19**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS