

A. I. Nº - 269138.0081/20-5  
AUTUADO - GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08.03.2023

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0010-05/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Mercadorias (combustíveis) sujeitas ao pagamento do imposto pelo regime da substituição tributária. Apuradas omissões de entradas em volume que excedeu os índices de “ganhos” por variação volumétrica estabelecidos na Portaria da SEFAZ-Ba nº 445/98. Infração mantida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. Descumprimento de obrigações acessórias. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado ou serviços tomados pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Pedidos alternativos da defesa rejeitados. Indeferidos os pleitos empresariais de remessa dos autos para a realização de novas diligências ou perícia fiscal. Não acolhidas as arguições defensivas de nulidade do procedimento fiscal. Processo devidamente saneado após duas diligências. Assegurado ao contribuinte o direito a ampla defesa e contraditório. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

No Auto de Infração em lide, lavrado em 13/02/2020, a autoridade fiscal lançou ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor principal **R\$ 111.119,63**. A peça de lançamento apresentou as imputações fiscais a seguir descritas:

**Infração 01 – 04.07.01** – Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação 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. Ocorrência verificada em 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018 e 31/12/2019. Valor exigido: R\$ **110.662,70**. Multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III, letra “d” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 – 16.01.01** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal. Ocorrência verificada nos meses de mar, abr, mai, jul, set, out e nov de 2015; jan, fev, abr, jun e out de 2016; ago, set e out de 2017. Valor exigido: **R\$ 131,83**. Multa de 1% sobre o valor das operações não registradas, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

**Infração 03 – 16.01.06** – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Ocorrência verificada nos meses de abr, jun, jul, ago, set, de 2018; jan, abr, jul, ago, set, out e nov de 2019. Valor exigido: R\$ 325,10. Multa de 1% sobre o valor das operações não registradas, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

A exigência fiscal relativa à omissão de entradas de combustível está fundamentada nas disposições do art. 4º, § 4º, inc. IV, art. 6º, inc. IV e art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96; e, no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/1998, acrescentado pela Portaria nº 159/2019. O lançamento do tributo ocorreu tão somente quando a variação volumétrica ou ganho quantitativo no estoque da empresa superou o percentual de 1,8387%, bem superior ao índice de referência estabelecido pela ANP, de 0,6%

**Documentos que compõem a peça acusatória, inseridas entre as fls. 4verso a 30:** Termo de Início de Fiscalização; Demonstrativos de apuração do imposto para os produtos **Gasolina C Comum; Gasolina C aditivada; Etanol Hidratado Comum; Etanol Hidratado Aditivado, Óleo Diesel Comum B S500 Comum; Óleo Diesel Comum B S10 Comum**, e; Demonstrativos de cálculo das infrações acessórias.

Contribuinte notificado do Auto de Infração através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), ingressa com defesa administrativa, através da petição inserida nos autos entre as fls. 34 a 42, subscrita por seu sócio administrador, datada de 23 de julho de 2020.

O contribuinte, em razões preliminares, suscitou, em um longo arrazoado, nulidades do procedimento fiscal. Alegou cerceamento ao seu direito de defesa e ofensa ao princípio do contraditório, pois não houve possibilidade de manifestação do sujeito passivo no curso das apurações fiscais. Os resultados foram apresentados somente após a conclusão dos trabalhos, quando da lavratura do Auto de Infração.

Ressaltou, ainda, que houve a lavratura de outros autos de infração para a cobrança do ICMS antecipado a partir do PMPF, afirmando não ter sido apresentada justificada para que os processos fossem apartados, já que as questões envolvidas nessas demandas eram totalmente interligadas.

No mérito, concernente à Auditoria Fiscal que envolveu a contagem física dos estoques de combustíveis, derivados e não derivados de petróleo, produtos que fazem parte da atividade comercial da empresa autuada, o contribuinte pontuou que as declarações e registros junto ao SPED/EFD/LMC foram realizados com base em dados extraídos da sua apuração fiscal e livros contábeis, notadamente notas fiscais de entradas e notas fiscais de saídas, e que os resultados, em valores, se encontram compatíveis com as informações encaminhadas e armazenadas na SEFAZ-Ba.

Questionou a defendant as informações extraídas e totalizadas pela Auditoria a partir dos dados transmitidos pelo SPED Fiscal, na medida em que os números apurados divergem da realidade dos fatos, ao tempo em que requereu a realização, de forma efetiva, de uma nova auditoria dos seus estoques, através do qual seja apurada a real movimentação dos produtos comercializados pela empresa nos exercícios fiscalizados (2015 a 2019).

A título de exemplo a defesa fez referência à operação com o combustível Diesel S500, produto que na apuração da Auditoria apresentou ganhos, por variação volumétrica, sem a devida cobertura documental, de 10.317 litros e 3.939 litros, nos dias 16 de setembro de 2016 e 17 de setembro de 2016, respectivamente, cujos números foram contestados pela impugnante através das informações prestadas à fl. 38 dos autos, onde foram mencionadas as notas fiscais de entrada que deram suporte aos volumes comercializados e correspondentes registros no LMC. Diversos outros exemplos foram citados ao longo de peça defensiva em relação aos produtos objeto da ação fiscal.

Argumentou mais uma vez que os valores apurados na ação fiscal estão distorcidos e têm origem em inconsistências nos sistemas de fiscalização adotados pelo Estado e na utilização de tecnologias de automação (ECF e SPED) com pouco tempo de implantação e sem a confiabilidade necessária, a demandar aprimoramentos. Admite ter encaminhado informações fiscais através do

SPED com inconsistências que podem ter gerado os erros detectados na ação fiscal, razão pela qual manteve controle concomitante da movimentação de seus estoques através do LMC escriturado manualmente, dia a dia, produto por produto. Afirma que os registros nos LMC físicos espelham de forma correta a movimentação dos seus estoques dos combustíveis nos exercícios fiscalizados.

Ainda a título exemplificativo e visando evidenciar o erro do sistema utilizado pela fiscalização, a defesa afirmou que não poderia a Auditoria considerar os ganhos em um determinado dia e desprezar as perdas em outros, mais um fato a evidenciar a inconsistência nos resultados apresentados no Auto de Infração. A fiscalização, no caso em exame, somente tomou os ganhos, com desprezo das perdas, gerando distorções na mensuração dos estoques fiscalizados. Afirmou que tal fato ocorreu para todos os combustíveis comercializados pelo posto consoante se pode observar nos demonstrativos acostados no processo.

Com base nos argumentos acima expostos o contribuinte entende que não há elementos suficientes a sustentar a Infração 01, por não ter ocorrido os “ganhos” apontados na peça acusatória e nem as “omissões de entradas”, de forma que os demonstrativos e cópias do LMCs evidenciam a inexistência dos fatos apurados na ação fiscal, que poderão ser auditados por determinação da JJF, com apoio da assessoria especializada.

No que se refere às infrações 02 e 03, discorreu, inicialmente, sobre os valores diminutos dessas ocorrências, nas cifras, respectivamente, de R\$ 131,83 e R\$ 325,10, não se podendo estabelecer qualquer relação de vínculo dessas cobranças com a Infração 01. Mesmo não se admitindo essa desvinculação, afirmou que a escrituração fiscal não se restringe somente ao LMC, e que a empresa registra no livro Razão as notas de despesas e toda a movimentação financeira, fato que torna carente de fundamento as infrações ora impugnadas.

Em acréscimo, declarou que as notas fiscais que integram essas cobranças, ou foram recebidas no estabelecimento ou devolvidas, todas elas levadas a registro na escrita contábil (livro Razão), algumas envolvendo simples remessas de produtos de terceiros com posterior retorno ao emitente.

Em razões subsidiárias, caso não sejam acolhidos os argumentos retro expostos, a defesa sustenta que as Infrações 02 e 03 deveriam ser enquadradas nas disposições da letra “d”, do inc. XV, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que comina penalidade fixa de R\$ 460,00 pela falta de escrituração de livro fiscal.

Ao finalizar a inicial defensiva o contribuinte formula os seguintes requerimentos:

1 – que lhe seja garantida a produção de todos os meios de prova admitidos em direito, indicando desde já, a juntada posterior de documentos, em especial o LMC do posto, e outros que se fizerem necessários, revisão da Auditoria Fiscal, tudo para que ao final seja declarada a TOTAL IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração;

2 – alternativamente, pede que a peça defensiva seja considerada, ao menos em parte, com redução substancial das multas pecuniárias, afastando-se a “bitributação” e a cobrança de penalidades sobre mercadorias não recebidas ou supostamente indicadas como omissões de entradas por ganhos que não existiram;

3 – requer também o acolhimento parcial da peça defensiva no que se refere às infrações 02 e 03, com a aplicação tão somente da penalidade de advertência ou da multa fixa prevista no art. 42, inc. XV, letra “d”;

4- por fim, a defesa pede que seja intimada de todos os atos do procedimento administrativo, sob pena de nulidade processual.

**Documento juntado na peça defensiva:** cópia do contrato social da empresa autuada, contendo as alterações e consolidação das respectivas cláusulas.

O autuante prestou informação fiscal através da peça processual juntada aos autos entre as fls. 49 a 63 verso. Nesta peça apresentou um longo arrazoado, fazendo considerações sobre; a) a regularidade do procedimento fiscal; b) a correção técnica do levantamento quantitativo de

estoques feito pela Auditoria que resultou na presente autuação; c) o cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas omissões de entrada de combustíveis; d) os alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, apontados na peça defensiva; e) a falta de registro de notas fiscais entrada objeto da autuação.

Na sequência, o PAF foi convertido em diligência, na pauta suplementar do dia 30/11/2020, ocasião e que o colegiado desta 5ª JJF deliberou pelo envio do processo à Procuradoria Estadual (PGE), visando obtenção de parecer jurídico acerca das cobranças lançadas na infração 01, sendo observado que o levantamento fiscal apurou omissão de entradas de combustíveis com base no volume que excedeu 1,8387% da relação entre o ganho e o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidas como normais pela ANP (Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis).

Foram formulados questionamentos em torno das disposições contidas no art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/1998, na redação acrescentada pela Portaria nº 159/2019, com efeitos a partir de 25/10/2019. Indagou-se sobre a aplicabilidade da referida norma na constituição de créditos tributários anteriores a sua vigência, considerando que a mesma estabeleceu novos procedimentos para a contagem dos estoques físicos de combustíveis, derivados ou não de petróleo, junto aos estabelecimentos revendedores varejistas daqueles produtos.

A PGE ao analisar a questão sustentou, no Parecer Jurídico (doc. fls. 70/77, verso), datado de 15/02/2021, que as disposições da Portaria 445/98 que tratam da contagem de estoques de combustíveis é de natureza meramente procedural, impondo-se a sua retroação aos fatos geradores anteriores à publicação e vigência da referida norma.

Nova petição foi apresentada pelo contribuinte, datada de 10/09/2021 (doc. fl. 86), através da qual:

- habilita a atuar neste PAF o advogado, dr. Jorge Luiz Matos Oliveira, OAB nº 10.363;
- informa a existência de decisão proferida pela 6ª JJF deste CONSEF, no PAF nº 269138.0084/20-4, que envolve situação idêntica a discutida neste fólio, perante o mesmo contribuinte, e que pode servir de precedente.

O presente processo foi mais uma vez convertido em diligência, na pauta do dia 16/09/2021, ocasião em que após reanálise instrutória das questões postas nos autos, foram formulados os quesitos dirigidos ao autuante, visando o devido saneamento do feito, a seguir reproduzidos:

*1.1 - Aborde as questões suscitadas pelo contribuinte [na peça defensiva] de forma mais objetiva e explicativa. A título de exemplo, entre outros que deverão ser enfrentados na diligência, cito a operação com o combustível Diesel S500, produto que na apuração da Auditoria apresentou ganhos, por variação volumétrica, sem a devida cobertura documental, de 10.317 litros e 3.939 litros, nos dias 16 de setembro de 2016 e 17 de setembro de 2016, respectivamente, cujos números foram contestados pela impugnante através das informações prestadas à fl. 38 dos autos, onde foram mencionadas as notas fiscais de entrada que deram suporte aos volumes comercializados e correspondentes registros no LMC;*

*1.2 - Na situação acima descrita e outras assemelhadas intimar o contribuinte a apresentar as notas fiscais visando identificar quando se processou de aquisições dos produtos objeto do levantamento fiscal e os correspondentes registros na escrita fiscal, e se as mesmas elidem a acusação naquelas datas.*

*1.3 - Anexar ao PAF cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) e demais registros enviados pelo contribuinte e utilizados pelo autuante na presente fiscalização;*

*2 - A defesa deverá ser devidamente notificada pela repartição fiscal de origem do PAF (SAT/COPEC) para que, no prazo de 60 (sessenta) dias possa se manifestar acerca dos novos documentos e informações prestadas pela fiscalização;*

*3 No mesmo procedimento de comunicação processual deverá ser dada ciência ao representante legal da empresa autuada do inteiro teor do Parecer da PGE (peça acostada às fls. 70 a 77 verso);*

*5 - Caso haja manifestação do contribuinte, retornar o PAF para que o autuante preste nova informação fiscal abordando todos os fatos apresentados na nova peça defensiva, de acordo com o rito previsto no art. 127, § 6º, do RPAF/99.*

O autuante, através do expediente juntado ao processo, à fl. 113, voltou a refutar os argumentos defensivos. No tocante às provas que serviram de sustentação às cobranças, apresentou nova planilha discriminativa, encartada na mídia digital (fl. do. 115), denominada “RES\_NFE\_Estradas x ResEnt1300”, onde listou o resumo diário, por combustível, das notas fiscais (NF-e) de entradas, lado a lado, com as entradas anotadas no registro 1300 da EFD, para fins de evidenciar que todos os documentos fiscais de aquisição de combustíveis emitidos para a empresa autuada compuseram a planilha que sustenta a acusação fiscal resultante do roteiro de auditoria de levantamento de estoques.

O contribuinte foi intimado do resultado da diligência por meio dos Correios, com a entrega do inteiro teor das peças que integram a revisão fiscal e do Parecer da PGE, ocasião em que foi reaberto o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

O sujeito passivo através da petição juntada aos autos, entre as fls. 121/123, protocolada em 20/06/2022, expôs o que segue:

1 - declarou, de início, que a manifestação defensiva acerca dos arquivos em meio magnético, juntados pelo autuantes na diligência, não poderá ser prestada considerando não dispor do sistema utilizado pela SEFAZ para a devida análise dos números ali apresentados;

2 – No que se refere ao Parecer Jurídico da PGE informou que as conclusões ali expostas agridem o direito, em razão da impossibilidade de retroação de norma nova, que enseja cobrança sobre fatos passados, ao permitir, inclusive, avaliações.

Pede a defesa, ao finalizar sua Manifestação, que o CONSEF afaste a possibilidade de levantamento diário na movimentação dos estoques de combustíveis, sem direito a compensação, fazendo retornar a praxe de que os levantamentos fiscais sejam realizados com a periodicidade mensal ou até anual, com as devidas compensações entre as perdas e os ganhos.

O autuante, em novo informativo fiscal (doc. fl. 138), datado de 02/08/2022, declarou que a Manifestação defensiva não ilide a autuação, visto que:

1 – O Parecer da PGE não merece qualquer reparo, até porque o procedimento fiscal tomou por base as informações prestadas pelo contribuinte em sua escrituração;

2 – as informações apresentadas na última diligência são originárias exatamente dos dados fornecidos pelo contribuinte ao fisco.

Em despacho exarado à fl. 141 deste PAF, datado de 20/12/2022, após avaliação dos elementos existentes neste processo, conclui que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento.

Apresento na sequência o meu voto.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 03 (três) imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

A cobrança que integra a infração 01 se refere à falta de recolhimento do ICMS, por solidariedade, em razão da aquisição de combustíveis sem a devida cobertura documental. No lançamento também foram aplicadas multas por descumprimento de obrigações acessórias pela falta de

registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias na escrita fiscal, ocorrências que integram os itens 02 e 03 da peça de lançamento.

Inicialmente enfrentaremos as preliminares de nulidade suscitadas na impugnação empresarial.

Rejeito a arguição de nulidade por cerceamento de defesa, fundada nos arts. 26 e 28 do RPAF/BA, (Decreto nº 7.629/99). O contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal, conforme Termo inserido à fl. 04, verso, postado via DTE em 04/02/2020 e ciência ao sujeito passivo em 10/02/2020. À fl. 32 consta o Termo de Ciência de lavratura do Auto de Infração/Notificação Fiscal, postado em 19/02/2020, via DTE e ciência em 25/02/2020.

Atendidos também os demais requisitos de validade do Auto de Infração, previstos no art. 39 do RPAF, notadamente, a correta identificação do sujeito passivo; a descrição dos fatos considerados infração, de forma clara e suscinta; indicação dos dispositivos considerados infringidos e a assinatura da autoridade fiscal responsável pelo lançamento.

Na fase procedural do lançamento, compreendida no intervalo que vai do início da ação fiscal até a ciência do Auto de Infração, não há previsão normativa que estabeleça a obrigatoriedade do contraditório. Também rejeito o pedido empresarial de Nulidade sustentada pela defesa de violação do princípio do contraditório na fase procedural do lançamento.

Ainda no exame das questões preliminares, indefiro o pedido defensivo de conversão do feito em novas diligências ou para a realização de perícia fiscal. O presente PAF foi objeto de duas diligências, conforme será detalhado mais a frente, neste voto, sendo que na última determinou-se a reabertura do prazo de defesa, com a entrega ao contribuinte dos demonstrativos analíticos de apuração do imposto.

Ademais, a solução da controvérsia objeto desta lide fiscal não depende de prova técnica ou de conhecimentos especiais.

Passando doravante ao exame das questões de mérito, a matéria, a nosso ver, está suficientemente madura para ser decidida, notadamente após o retorno das diligências determinadas por esta Junta de Julgamento, com destaque para a última providência de apresentação das planilhas analíticas elaboradas pelo autuante e a correspondente notificação do autuado do inteiro teor dessas provas com a decorrente reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

Este material é que possibilita a adequada compreensão da autuação, haja vista que este órgão de julgamento não possui acesso à escrituração fiscal dos contribuintes, salvo quando anexadas no procedimento, na forma impressa ou em mídia eletrônica. Ainda assim, esses arquivos necessitam de um mínimo tratamento prévio.

Sem a diligência, a manutenção do PAF, só encontraria fundamento em um voto de fé no trabalho do agente fiscal responsável pela lavratura, já que não era possível se encontrar no processo todas as informações necessárias para a devida compreensão do caminho percorrido pela Auditoria para identificação do que se pretendia tributar, ainda que apurado com base em informações prestadas pelo próprio contribuinte.

Como se sabe, na dialética do processo administrativo fiscal, a autoridade tributária não goza da presunção de veracidade inherente aos atos administrativos, notadamente quando se trata de fatos que dependem de prova. Nessas hipóteses, é necessário que a acusação fiscal esteja aparelhada de um mínimo conjunto probatório para lhe sustentar, não podendo se respaldar exclusivamente na presunção construída de forma meramente retórica, por mais que a mesma soe ser factível ou razoável.

A ampla defesa e o contraditório só podem ser exercidos adequadamente quando se conhece o caminho seguido pelo acusador na construção do seu raciocínio até porque a regra é que o ônus da prova dos fatos constitutivos da exigência fiscal pertence a quem acusa. Mas, além disso, não se pode ignorar a possibilidade de se construir mais de uma narrativa convincente, partindo dos mesmos elementos indiciários.

Afinal, nem toda divergência escritural representa descumprimento das normas tributárias ou ilícito. Porém, não há razoabilidade em esperar uma defesa adequada sem antes fornecer ao acusado elementos suficientes para que comprehenda a própria acusação que lhe recai, especialmente quando o caso comporta peculiaridades que o afastam das situações triviais, como será demonstrado.

Os dados extraídos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) não são de fácil leitura e demandam um tratamento prévio, após a conversão em planilha, com base no manual do SPED. Somente após essas etapas é que se torna possível “enxergar” o procedimento fiscal, o que obviamente não era sequer plausível com a planilha simplificada. Assim, por mais que se soubesse que as informações utilizadas são do conhecimento do contribuinte (ou que pelo menos deveriam ser), naquelas condições a ampla defesa era claramente mutilada pela dificuldade de se compreender onde encontrá-las e como organizá-las, como primeiro passo para a apresentação de uma mínima e aceitável defesa.

Feitas essas considerações iniciais, cabe destacar também que há farta e abundante jurisprudência deste CONSEF em torno das questões aqui discutidas. Trilharemos o mesmo caminho já percorrido em outros processos de idêntica configuração.

O presente Auto de Infração não constituiu crédito tributário pela variação volumétrica dos combustíveis, é bom esclarecer logo. Os lançamentos que a ela se referiam (variação volumétrica) consideravam qualquer quantidade excedente encontrada para fins de incidência, independentemente da origem. Por exemplo, se o saldo final de um dia, obtido com base nos documentos fiscais indicava um estoque de 1.000 litros, qualquer volume a mais, eventualmente verificado pela fiscalização era objeto de autuação.

Mas, como já ratificado e pacificado pelo STJ, o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, daí porque **não é permitida** a cobrança do imposto no aumento de volume pela dilatação (*REsp 1.884.431/PB, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 11/09/2020*), e tampouco é possível a repetição do indébito na perda de volume pela evaporação (*REsp 1.122.126/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 01/07/2010*).

Nada mais coerente, pois não há *circulação de mercadorias* nessas hipóteses. O movimento de expansão ou contração do volume dos líquidos voláteis, a exemplo dos combustíveis derivados e não derivados de petróleo, não se confunde com o ato de mercancia alcançado pela tributação.

A variação volumétrica nos lançamentos, como o efetivado neste PAF, apenas é considerada para fins de margem de tolerância, ou seja, somente se observa as quantidades que ultrapassam o limite atribuído pela SEFAZ como parâmetro, tomado como máximo de diferença que pode ser reconhecida como alteração natural da quantidade.

O cerne da autuação é a divergência das informações no estoque da medição, obrigatoriamente realizada pelo contribuinte, que possui Sistema de Armazenamento Subterrâneo de Combustíveis (SASC), e registrado no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), em comparação ao estoque escritural, alimentado com os dados dos documentos fiscais lançados em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Nesta perspectiva, o estoque de abertura, entradas, saídas e estoque final medidos devem corresponder àqueles contabilizados com base nas notas fiscais das operações realizadas, ressalvada a tolerância pertinente à variação volumétrica. Se, no final do dia, a medição informa um resultado além da presumida variação volumétrica natural, em relação ao registrado com base nos documentos fiscais de entrada e de saída, presume-se a omissão de entrada.

Dito de outro modo, desprezado o percentual de tolerância considerado pelo Estado da Bahia (1,8387%), o que lhe extrapola positivamente é o montante adotado pela SEFAZ/BA como entrada omitida, circunstância que não difere muito da opção pelo lançamento da omissão de entrada, quando também apurada ocorrência de saídas omitidas, em hipóteses como as mencionadas nos arts. 12 e seguintes da Portaria nº 445/1998.

Por este motivo é que também soa inadequado discutir nesses processos “perdas” e “ganhos”, pois o que a fiscalização acusa são indicativos de entradas e saídas não acobertadas por documentação idônea e que alcançam patamar superior ao das diferenças provocadas por causas naturais.

Logo, o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 estabelece um percentual máximo, da quantidade que pode ser *presumida* como variação volumétrica (1,8387%), ao mesmo tempo em que indica o volume positivo que o ultrapassa, como passível de presunção da omissão de entrada de mercadorias.

Para ilustrar, a técnica de fiscalização pode ser sintetizada na seguinte assertiva: “*considera-se omissão de entrada de combustíveis, o quantitativo diário que excede positivamente o percentual de 1,8387%, correspondente ao parâmetro máximo de variação volumétrica natural, encontrado nos registros 1300 da EFD, em confronto com o estoque apurado a partir das notas fiscais de entrada e saída registradas*”.

Em uma possível analogia com a temperatura corporal dos adultos, compreendida como normal entre 35,4°C e 37,4°C, aproximadamente, a variação volumétrica equivaleria à faixa entre 37,5°C e 38°C, a qual, embora classificada como temperatura ligeiramente aumentada (ou subfebril), não é a mesma coisa da febre, que surge somente quando se supera os 38°C.

A omissão de entradas indicada no Auto de Infração é *presumida*, quando se observa o que ultrapassa a variação volumétrica, mas não se confunde com ela. É esta a premissa do lançamento aqui discutido.

As presunções são classificadas pela doutrina tradicional em legais e humanas (*ad hominis*). As primeiras são aquelas hipóteses já previstas em norma jurídica, antes mesmo da ocorrência do fato indiciário, prescrevendo a consequência jurídica correspondente. Em contrapartida, as outras se caracterizam pela construção lógica da relação que possibilita deduzir o fato presumido.

Essa distinção é necessária porque não há dispositivo legal restringindo as hipóteses de presunção àquelas indicadas pelo § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. O que se tem ali são situações já pré-estabelecidas pelo legislador estadual, mas não excluem outras que venham a ser utilizadas no lançamento tributário, sobretudo quando não há como provar diretamente possíveis fatos geradores que podem ser identificados a partir do exame lógico de fatos indiciários.

Neste caso em particular, não tenho dúvidas de que há aqui uma presunção humana, pois, o que se consideraria como “prova direta” da operação seriam as notas fiscais de aquisição dos combustíveis, devidamente escrituradas pela recorrente. Mas o que o lançamento observa é justamente o registro de entrada de certa quantidade de combustível sem a relação direta com um documento fiscal equivalente, evento que considera como “fato conhecido” para, a partir dele, construir a presunção (lógica) de que este incremento quantitativo decorre de uma operação de circulação de mercadorias sem a devida emissão do documento fiscal e, consequentemente, recolhimento do tributo devido.

As informações registradas pelo contribuinte no LMC não são de realização de uma circulação de mercadorias, mas tão somente de quantidade de combustível em seus tanques. Partindo dessa premissa é que o auditor deduz, a partir da lógica aplicada ao caso, que esse incremento quantitativo não encontra respaldo nas notas fiscais registradas, e o vincula à acusação de ocorrência do fato gerador do tributo sem o correspondente oferecimento à tributação, ou seja, nada mais é do que uma presunção.

Mas, isso não torna a autuação insubstancial. Apenas nos remete à necessária verificação do procedimento que a ampara.

A fiscalização utiliza o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), instituído pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) e ratificado pela Resolução nº 23/2004 da Agência Nacional de Petróleo, para registro diário dos estoques de combustíveis dos postos revendedores. Foi adotado como livro fiscal, conforme Cláusula primeira do Ajuste SINIEF 01/92,

e art. 219 do RICMS/BA.

Trata-se, portanto, de documento de preenchimento obrigatório (arts. 1.179 e 1.180 do Código Civil e inciso II do § 2º do art. 63 da Resolução CGSN nº 140/2018), cuja autenticação, que antes era de competência das Juntas Comerciais (arts. 32, inciso III, e 39, inciso I, da Lei nº 8.934/1994), passou a ocorrer mediante o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (arts. 10 e 11 da Medida Provisória 2.200-2/2001 c.c. art. 2º do Decreto Federal nº 6.022/2007 c.c. § 1º do art. 2º da Instrução Normativa DREI nº 82, de 19 de fevereiro de 2021).

Consequentemente, as declarações lançadas no SPED pelo contribuinte ou seus prepostos constituem hipótese de *presunção legal* dos eventos comunicados, como todo documento particular em relação ao seu signatário (art. 10, § 1º da MP 2200-2/2001 C.C. arts. 219 e 1.177 do Código Civil), sendo admitido expressamente o seu exame na forma do art. 195 do CTN, já que inaplicável qualquer disposição que limite ou exclua o direito do fisco de examinar “[...] *mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigaçao destes de exhibi-los*”.

O “Levantamento Quantitativo Por Espécie”, por sua vez, é técnica de auditoria contábil aplicada pela fiscalização para subsidiar a presunção de omissão de receitas, presumindo que estas decorrem de operações sujeitas ao tributo fiscalizado. Originalmente, é previsto pelo art. 41 da Lei Federal nº. 9.430/96, regulamentado pelo Decreto nº. 9.580/2018 (atual Regulamento do Imposto de Renda), que mantém disposições similares às encontradas no anterior (art. 286 do Decreto Federal nº. 3.000/99).

Disposições semelhantes são encontradas na maioria das legislações estaduais e regulamentos do ICMS, também com a denominação “auditoria de estoque” ou “levantamento quantitativo de estoque”. A Lei Estadual nº 7.014/96 menciona expressamente a possibilidade de apuração de omissão de entrada e saídas por meio desta técnica nos arts. 23-A, inciso II e 23-B, *caput*, respectivamente.

Em relação ao ICMS, valendo-se dos registros de estoque inicial, entradas, produção, saídas e estoque final presentes no inventário, é possível encontrar eventuais diferenças positivas e/ou negativas que possibilitam presumir a existência de omissões de entrada e/ou saída e, por decorrência lógica, a falta de recolhimento do imposto, em determinados casos.

A escrituração fiscal digital (EFD) é obrigatoria para os contribuintes do imposto (art. 248 do RICMS/BA), que devem ainda observar o Ajuste SINIEF 02/09 bem como as especificações do leiaute do arquivo digital e do guia prático da EFD-ICMS/IPI, estabelecidos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/18, por força do disposto pelo art. 249 do RICMS/BA.

Além disso, devem os contribuintes registrar a ciência, confirmação ou não realização das operações com combustíveis conforme inciso I, do § 14º, do art. 89 do RICMS/BA, nos prazos ali estabelecidos, observando ainda as obrigações estabelecidas no Convênio ICMS 110/07, de acordo com o art. 289, § 6º do RICMS/BA.

É pela análise dos registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360, 1370, principalmente, que o presente lançamento é realizado, observando-se o estoque inicial, somando as entradas e subtraindo as saídas, para encontrar o saldo final (Estoque Inicial + Entradas - Saídas = Estoque Final), para então, confrontar com aqueles obtidos a partir das somas indicadas nas notas fiscais de entrada e saídas. Havendo divergência entre esses dados, da diferença encontrada é subtraída a quantidade pertinente ao limite de tolerância a título de variação volumétrica, para encontrar o saldo sobre o qual se considera presumida a omissão de entradas e/ou saídas, conforme o caso.

Uma diferença primordial para outros lançamentos está na própria mercadoria, que costuma se sujeitar a uma alta rotatividade e possui características próprias do seu estado de comercialização (líquido), assim como também possui rotinas próprias de controle, como as necessárias medições de estoque físico de abertura e de fechamento, conforme Norma Técnica ABNT NBR 13787:2013, dada a necessidade de cautela com eventuais vazamentos, riscos de incêndio e efeitos poluidores

dos combustíveis.

Logo, embora, como procedimento de auditoria, tenha a mesma lógica e finalidade, possui relevantes diferenças dos levantamentos em estoques de produtos individualizáveis, dispostos em prateleiras ou outro meio de organização. No caso de combustíveis, é necessário cuidadoso tratamento dos dados de movimentação dos diversos tipos comercializados por apenas um estabelecimento, ao longo de diversos exercícios.

E nada impede que sejam verificadas diversas entradas em um mesmo dia, por exemplo, principalmente se as saídas forem compatíveis, haja vista o interesse do revendedor em sempre repor seu estoque para atender a demanda. O que não faz sentido é um determinado contribuinte começar o dia (estoque de abertura) com 1.000 litros, receber 2.000 litros a mais (entradas) ao longo do mesmo, vender 1.500 litros (saídas) e encerrar (estoque de fechamento) com valor muito diferente de 1.500 litros (1.000 litros + 2.000 litros - 1.500 litros = 1.500 litros). A tolerância admissível fica por conta da variação volumétrica que é de 0,6% segundo índice da ANP e de até 1,8387% para fins da fiscalização estadual, ou seja, o saldo pode variar, no máximo nesse percentual, como decorrência de fenômenos naturais.

Neste sentido, não há *necessidade* de se considerar as informações dos dias anteriores ou posteriores, a princípio, ainda que surja uma possibilidade de “compensação”, porque, a rigor, é dever do contribuinte registrar as notas fiscais das entradas em conformidade com o ingresso efetivo do produto, lançando as informações nos registros corretos da EFD. Ao deixar de praticar o ato, da forma adequada, acaba atraindo para si o ônus probatório, principalmente porque os dados tratados nesta auditoria gozam de presunção relativa de veracidade, como já indicado.

Mas o racional continua sendo aquele expresso em qualquer auditoria de estoques: o número das mercadorias ao final de cada dia deve corresponder ao resultado obtido a partir da quantidade inicial, acrescida daquelas que entraram e/ou subtraídas aquelas que saíram no dia. Qualquer diferença ao final é do interesse do próprio comerciante, dadas as inúmeras justificativas plausíveis para a divergência, notadamente por ser produto de difícil individualização (não é possível afirmar que os mesmos litros que entraram em um dia correspondem exatamente àqueles que saíram no outro dia, por exemplo, apenas a partir dos registros de quantidade).

Assim, para os olhos do fisco, em princípio, o que existe é omissão, salvo prova em contrário já que baseada numa declaração verdadeira do próprio contribuinte, e que não se confunde com as *presunções legais* estabelecidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também acaba repercutindo na aplicação da legislação estadual.

Os combustíveis são mercadorias sujeitas à substituição tributária desde a origem, de maneira que não há como presumir uma omissão de saída na etapa anterior, quando se fiscaliza postos revendedores. O ICMS sobre combustíveis é ainda objeto de incidência monofásica, logo, não incide por etapas como tributos sujeitos à incidência plurifásica os quais, por consequência, autorizam essa forma de presunção.

Inclusive, a Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, sancionada com o intuito de suprir a lacuna concernente a disposição do art. 155, § 2º, XII, *h* da CF/88, define como contribuintes do ICMS-combustível monofásico o produtor e aqueles equiparados bem como o importador, ocorrendo o fato gerador no momento da saída dos seus respectivos estabelecimentos, conforme dispositivos abaixo:

*Art. 4º São contribuintes do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar o produtor e aqueles que lhe sejam equiparados e o importador dos combustíveis.*

*Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo alcança inclusive as pessoas que produzem combustíveis de forma residual, os formuladores de combustíveis por meio de mistura mecânica, as centrais petroquímicas e as bases das refinarias de petróleo.*

*Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar no momento:*

*I - da saída dos combustíveis de que trata o art. 2º do estabelecimento do contribuinte de que trata o art. 4º*  
ACÓRDÃO JJF Nº 0010-05/23-VD

*desta Lei Complementar, nas operações ocorridas no território nacional; e*

*II - do desembarço aduaneiro dos combustíveis de que trata o art. 2º desta Lei Complementar, nas operações de importação.*

Portanto, é preciso ter em conta os diversos tipos de presunções que podem ser utilizados, como já destacado linhas acima. Aquela na qual se fundamenta o presente lançamento não decorre de norma expressa, pois trata-se de presunção humana. Logo, não está restrita aos mesmos roteiros fiscais das hipóteses elencadas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também não impede que adapte alguns dos seus elementos às suas necessidades.

Por exemplo, a presunção aqui aplicada não é compatível com o disposto no inciso II, art. 7º da Portaria nº 445/1998, se lhe for atribuída a interpretação de que apenas se refere a operações tributáveis anteriores *do próprio contribuinte fiscalizado*, não se estendendo àqueles que participaram em etapas anteriores.

Esta lógica não é possível quando a mercadoria em questão possui substituição tributária na origem, haja vista que a operação de saída do posto revendedor do combustível não é tributável, por já se encontrar com fase encerrada de tributação. Mas não inviabiliza o raciocínio manejado neste caso porque parte de um registro em documento fiscal realizado pelo próprio contribuinte dando conta que, em determinado momento, possuía mercadoria sem a correspondente documentação fiscal de entrada, para estabelecer a presunção de que foi comercializada sem o recolhimento devido.

Feitas essas considerações, observo que, no presente caso, no que se refere à infração 01, que diz respeito ao levantamento quantitativo de estoques de combustíveis, a irresignação empresarial não merece prosperar. Mesmo após a diligência realizada nos autos o contribuinte insiste na discussão sobre variação volumétrica, que não é o caso dos presentes autos, como já demonstrado.

Também não há como se acolher a tese defensiva de que os valores lançados no Auto de Infração são indevidos, pois teria o fisco incorrido em “bitributação”. As exigências fiscais em lide recaíram tão somente sobre os volumes de combustíveis adquiridos sem cobertura documental, considerado o excedente que extrapolava o limite de variação volumétrica fixado na norma tributária (Portaria 445/98) e na norma técnica.

Em relação à irretroatividade das disposições contidas no Parágrafo único, do art. 10, da Portaria 445/98, na redação dada pela Portaria 159/2019, esta Relatoria encaminhou a questão para ser examinada pela Procuradoria Estadual, que se posicionou pela aplicação retroativa do dispositivo, por ser norma meramente procedural. Incidência, neste caso, portanto, do art. 144, § 1º do CTN, que estabelece a retroação de medidas que instituem novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, conforme sinalizado no Parecer jurídico exarado nos autos pela Procuradoria Estadual, entre as fls. 70 a 77 verso, cujo inteiro teor foi entregue ao contribuinte.

Por último, a defesa, ao se manifestar a respeito da informação fiscal prestada após a última diligência, não trouxe, nem mesmo por amostragem, qualquer exemplo, com respaldo em prova documental, de informação equivocada da autuação que estivesse em desacordo com a sua escrituração validamente enviada ao fisco. A mera alegação de “perdas” compensáveis por “ganhos” em dias distintos não é suficiente para afastar a presunção de veracidade da escrituração realizada pelo próprio contribuinte, principalmente quando desacompanhada de uma justificativa razoável.

Neste particular, cito, a título de exemplo, o Acórdão JJF nº 0188-02/21-VD da 2ª JJF, que acolheu parcialmente a impugnação apresentada, reduzindo a autuação do valor histórico de R\$ 434.292,62 para R\$ 92.976,08. Naqueles autos, a impugnante logrou êxito em demonstrar que as diferenças em seu estoque derivavam de equívocos da escrituração em função da data em que ocorria o abastecimento do tanque para a data de registro das respectivas notas fiscais, da seguinte forma:

*“[...] Relata que tomado ciênciā da autuação, verificou junto à sua contabilidade a origem das diferenças*

*apontadas e identificou a ocorrência de uma falha procedural na área operacional, fato ao qual atribui a escrituração de notas fiscais em datas equivocadas resultando na omissão de entradas identificadas na autuação.*

*Explica que o posto de combustíveis opera todos os dias do ano e possui um sistema automático que, diariamente, sempre às seis horas da manhã, verifica o volume de combustível existente, através leitura do nível de cada tanque, cuja informação é posteriormente transferida, de forma manual, pela contabilidade para o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS – LMC como sendo o estoque de fechamento do dia anterior, haja vista que as operações do posto se encerram a meia noite e reiniciam às 06:00h, exceto no carnaval e no réveillon, dia 31/12, quando opera ininterruptamente, ou seja, 24 horas.*

*Complementa que o lançamento das notas fiscais de entrada do combustível no LMC é realizado por um funcionário denominado CHEFE DE PISTA, que trabalha nos dias úteis, de segunda a sexta-feira, das 14h às 22h e sábado das 09h às 14h. Assim, não trabalha aos domingos, feriados e dias que, por decisão administrativa, não exista expediente.*

*Feitas as considerações circunstanciais, afirma que caso haja recebimento de combustível e a respectiva nota fiscal de entrada não seja lançada no LMC na data correta, o dia do efetivo descarregamento do combustível, fatalmente será criada discrepância entre os estoques físico e contábil, gerando a omissão de entrada apontada pela fiscalização.*

*Assegura que a situação descrita, normalmente acontece em dias não úteis, quando o CHEFE DE PISTA não está trabalhando, porque ao iniciar o trabalho após um feriado, ou um fim de semana, recebe as notas fiscais de entrada dos combustíveis descarregados nos dias não úteis, e assim realiza os lançamentos no LMC e eventualmente o faz de forma equivocada, pois, pode lançar como data de entrada a data da emissão da nota fiscal e o efetivo descarregamento ter ocorrido no dia seguinte ou fazer o lançamento da entrada no dia seguinte imaginando que não teria ocorrido o descarregamento na mesma data da emissão da nota fiscal.*

*Apresenta a título ilustrativo dos fatos, dois exemplos colhidos da autuação.*

*O primeiro, ocorreu no dia 02/01/2015 relativo à gasolina comum, em que o autuante afirma ter havido omissão de entrada de 4.793,006 litros (5.035,88 descontados 242,874 litros de perdas – limite SEFAZ). Fazendo a análise do ocorrido, justifica que o dia 02/01/2015 foi uma sexta-feira, sem expediente, entre o feriado de 01/01/2015, quinta feira e o sábado, 03/01/2015, dias nos quais o CHEFE DE PISTA não trabalhou. Afirma que foram entregues dia 02/01, 5.000 litros de gasolina, mas, na segunda feira, 05/01, o CHEFE DE PISTA lançou a referida entrada por equívoco no dia 03/01/2015, gerando, por conseguinte, uma “omissão” de entrada de 5.035,88 litros no dia 02/01 e uma “perda” de 5.009,90 litros de gasolina comum no dia 03/01.*

*Conclui que a perda apontada no dia 03/01 neutraliza a omissão de entrada verificada, objeto da autuação no dia anterior, demonstrado em parte na planilha elaborada pelo autuante.*

*Continuando, apresenta como segundo exemplo a ocorrência do dia 23/09/2018, um domingo, dia em que o CHEFE DE PISTA também não trabalha, tendo lançado na segunda feira a nota fiscal nº 651.009 com a data de sábado, 22/09, sendo que a efetiva entrada da mercadoria somente se deu no dia seguinte, ou seja, no domingo, gerando uma discrepância e impondo uma perda de 10.149 litros no sábado e um ganho de 10.158,99 litros no domingo, conforme demonstrativo, parte de uma planilha plotada. [...]*

Também de acordo com o relatório daquele acórdão, a partir dessas informações, o autuante Jefferson Martins Carvalho considerou pertinentes as alegações empresariais frente às circunstâncias verificadas naqueles autos, conforme trecho abaixo transscrito:

*[...] Para reforçar o seu argumento, frisa que a autuada esclarece que quase a totalidade das omissões ocorreu em dia não útil e as omissões quase sempre são múltiplos de 5.000 litros, volume usualmente adquirido pela autuada.*

*Justifica sobre os dois primeiros itens que deve-se observar ser plausível a alegação da autuada, pois, é possível que o registro equivocado de uma nota fiscal de entrada cause as distorções observadas. Isso certamente elimina muitas omissões de entradas cobradas, mas não todas. Sendo assim, anexou o extrato do registro 1300 com as informações da movimentação de combustíveis, os novos valores considerados ganhos e os novos débitos calculados. [...]*

Logo, competia à ora defendente esclarecer os supostos erros que teriam ocorrido em sua escrituração, indicando inclusive suas causas. Não há dúvidas de que erros acontecem, mas a lógica do lançamento impõe ao contribuinte que os demonstre com clareza, já que não apenas registrou a operação na escrita fiscal como deixou transcorrer os prazos legais para retificá-la por conta própria, sem qualquer manifestação. Nesta linha transcrevo a manifestação de um dos autuantes de PAF similar, extraída do relatório do Acórdão JJF nº 0171-03/20-VD:

*[...] Diante do exposto, afirma 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 ACÓRDÃO JJF Nº 0010-05/23-VD*

*que tomasse as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alega. Não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalte. 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 deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.*

*Entretanto, afirma que não desconsideraria totalmente, a possibilidade de erros na escrituração. Se, por exemplo, por qualquer motivo, o estoque final tivesse sido registrado no LMC e no registro 1300 abaixo do valor real. Como esses valores simplesmente não desapareceriam, eles seriam registrados no estoque inicial do dia seguinte, de forma que o estoque final do dia anterior seria diferente do estoque inicial do dia seguinte nesse exato valor. Mas, frisa que isso nunca aconteceu. Indo além, diz que se o posto revendedor, cometendo um segundo erro, tenha simplesmente anotado o estoque final errado do dia anterior como o estoque inicial. Nesse caso, uma diferença surgiria nesse dia seguinte: uma perda, se no dia anterior houvesse ocorrido um ganho, ou vice-versa. Essa diferença necessariamente deveria ter, então, o mesmo exato valor que a diferença do dia anterior. Houve casos em que isso realmente aconteceu e eles foram excluídos do levantamento.*

*Além desses casos, entende que os erros já não são escusáveis, pois de outra forma estaria aceitando descharacterizar completamente a escrituração do registro 1300 da EFD e do C, infringindo a regra de que a escrituração do empresário é indivisível, aceitando apenas as parcelas que lhe favorecem. [...]*

Cabe reforçar não ser qualquer alegação de erro que será capaz de ilidir a autuação. É a demonstração de um motivo plausível, capaz de repercutir na escrituração, que permitirá o reconhecimento de que os registros de entrada e/ou saída foram provocados por um equívoco operacional, administrativo, humano, de sistema, ou de qualquer natureza.

Diferentemente das situações descritas nos processos paradigmas acima referenciados o autuado não apresentou neste PAF razões que justificassem ou mesmo provassem os erros escriturais citados nas manifestações defensivas.

Assim, é de se concluir que o autuado não se desincumbiu do ônus probatório em relação à **infração 01**, motivo pelo qual rejeito aos argumentos deduzidos na impugnação empresarial e demais intervenções subsequentes. Conforme frisamos linhas acima não foram justificados e nem mesmo provados em bases documentais robustas os equívocos que a defesa descreveu e afirmou existirem em sua escrita fiscal.

No que se refere ao pedido do contribuinte de redução ou exclusão da penalidade lançada neste item da autuação, trata-se de postulação que não pode deferida por este órgão de julgamento. No RPAF foram excluídas da competência das instâncias administrativas de julgamento do CONSEF – Juntas e Câmaras - proceder à dosimetria das penalidades estabelecidas na legislação de regência do ICMS, seja por descumprimento de obrigação principal ou descumprimento de obrigação acessória.

Ante o acima exposto, a **Infração 01** é mantida sem alterações, devendo ainda ser destacado que o precedente mencionado pela impugnante, firmado no Acórdão nº 0118-06/21VD, que anulou Auto de Infração lavrado em bases idênticas, foi revisto na 2ª instância, no exame de Recurso de Ofício (Acórdão CJF nº 0411-12/21), devolvendo o exame de mérito da questão à Junta de Julgamento, de forma que aquele Aresto não representa o entendimento que predomina nesta corte administrativa e está também em total discordância com o posicionamento sustentado pela PGE nesta demanda e em outras que tramitam perante o CONSEF.

No que se refere as **infrações 02 e 03**, relacionadas à falta de registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias na escrita fiscal (EFD), fato que ensejou a aplicação das multas por descumprimento de obrigação acessória de 1% sobre o valor das operações, a defesa contestou as cobranças afirmando que as mesmas apresentavam valores exíguos, abaixo de R\$ 200,00, e se referiam a pequenas despesas do estabelecimento (bens de uso e consumo, ativos de diminuto valor), além dos documentos fiscais terem sido levados a registro na escrita contábil. Fez a defesa, referência ao livro Razão.

Para essas ocorrências nenhum documento foi apresentado nos autos, capaz de ilidir a imputação fiscal. Nem mesmo o alegado registro das notas fiscais na escrita contábil, mais

especificadamente, no livro razão, foi demonstrado pelo contribuinte na peça defensiva, ainda que por amostragem, através da juntada, por exemplo, de cópias reprográficas dos documentos capazes de evidenciar a veracidade das alegações empresariais.

Alternativamente, a defesa pediu que essas infrações sejam consideradas parcialmente procedentes, para se aplicar tão somente penalidade de advertência ou, se assim não for entendido, que o órgão julgador faça incidir sobre essas ocorrências o disposto na alínea “d”, do inc. XV, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Em relação ao pedido de aplicação de pena de advertência trata-se de postulação que não pode ser acolhida, considerando que na legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia inexiste previsão para que se adote essa medida.

No que se refere ao outro pedido alternativo da defesa, de incidência da multa fixa de R\$ 460,00, por falta ou atraso na escrituração de livro fiscal, prevista no art. 42, inc. XV, “d” da Lei nº 7.014/96, trata-se de pedido que também não pode ser acolhido por este órgão julgador. A descrição do tipo no Auto de Infração se encaixa perfeitamente na previsão contida no art. 42, inc. IX do mesmo diploma legal, que apresenta a seguinte redação:

**Art.42 –**

(...)

**IX - “1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal”.**

O caso em exame corresponde exatamente ao tipo descrito no dispositivo legal acima citado, estando correto o enquadramento feito pela Auditoria, não comportando, portanto, a aplicação de penalidade diversa.

Postulação empresarial também rejeitada de aplicação de multa fixa.

Assim, considerando os fundamentos acima apresentados nosso voto é pela TOTAL PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0081/20-5, lavrado contra **GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 110.662,70**, acrescido da multa 100%, prevista no art. 42, incisos III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$ 456,93**, previstas no art. 42, inc. IX, do mesmo diploma legal já citado, e dos demais consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de fevereiro de 2023.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR