

A. I. Nº - 269138.0056/20-0
AUTUADO - POSTO ALBALONGA LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 02.10.2023

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0161-05/23-VD**

EMENTA: ICMS. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. OMISSÕES DE QUANTIDADES ACIMA DOS ÍNDICES ESTABELECIDOS NA PORT. 445/98. RETROAÇÃO DOS EFEITOS PARA ALCANÇAR FATOS GERADORES PASSADOS. 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. Irregularidade procedente. Nulidades afastadas. Penalidade pecuniária mantida no percentual proposto. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

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

O Auto de Infração em tela, lavrado em 12/02/2020, tem o total histórico de R\$ 145.628,11, afora acréscimos, e possui com outras palavras a seguinte descrição:

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, e multa prevista no art. 42, III, “d” da lei citada.

Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2015 a dezembro de 2019.

Consta dos autos intimação enviada ao autuado dando conta do início da ação fiscal, além de demonstrativos analíticos e sintéticos da irregularidade, separados por tipo de combustível (fls. 05/11).

Após as sucessivas prorrogações de prazo em função da pandemia, defesa é apresentada pelo contribuinte (fls. 16/20, frente e verso), ocasião em que:

Persegue a nulidade do lançamento de ofício sob o argumento de que o STF, em sede de repercussão geral admitida e apreciada no RE 593.849, assegurou a restituição do imposto estadual quando a base de cálculo presumida for superior à base de cálculo efetivamente praticada, não precisando o contribuinte de seguir as exigências estabelecidas no art. 166 do CTN.

Pede a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por ter manejado a impugnação administrativa, na linha do art. 151, III, do diploma tributário retro mencionado.

Invoca o caráter confiscatório da multa proposta, na forma do art. 150, IV da CF/88, além de ser também irrazoável e desproporcional.

Apensados instrumentos de representação legal (fls. 21/26).

Informações fiscais (fls. 29/30, frente e verso) explicam que: (i) a presunção de que a detecção de omissão de entradas de mercadorias leva à conclusão de que os recursos usados nessas aquisições vieram de vendas tributadas não escrituradas e, portanto, sem pagamento do ICMS, conforme art. 23-A, I, 'd', e art. 7º, I e II, da Port. 445/98. (ii) Inclusive o STJ (REsp 1.833.748-SE) já decidiu que se o fisco identificar ganhos no estoque acima dos limites admitidos pela ANP o tributo estadual torna-se devido. (iii) Logo, se o contribuinte aponta em seus estoques um volume de combustíveis (estoque de fechamento anotado no campo 11 do registro 1300 da EFD) maior que o contabilizado (estoque escritural anotado no campo 8 do registro 1300 da EFD), a comercialização desses excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS. (iv) inexistente o confisco alegado, pois o STF já decidiu (ARE 905.685) haver excessos quando a multa supera 100%, o que não é o caso dos autos.

Vindo o processo para esta relatoria, decidiu a 5ª JJF convertê-lo em diligência no sentido da d. PGE posicionar-se a respeito da norma contida no parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, se possui ela revestimento procedimental ou material, a ser aplicada retroativamente ou não.

A V. PGE exara parecer (fls. 37/52) no sentido de admitir a retrocessão do dispositivo atrás indicado.

No regresso, a 5ª JJF resolve abrir novo pedido de diligência (fls. 55/56), a saber:

Ao retornar o processo para reexame instrutório desta relatoria, concluiu-se ainda existirem as seguintes questões:

- *Não há nos autos os elementos probantes que deram lastro às planilhas sintéticas que apenas apontam as quantidades omitidas de volume de combustível e calcularam o custo médio unitário para cada tipo de mercadoria, sem suposta cobertura documental, totalizadas ao ano. Independente da fé pública e da presunção da legitimidade dos atos administrativos, máximas jurídicas que vêm perdendo força no direito moderno, é preciso que este Colegiado, a segunda instância e – principalmente – o Poder Judiciário saibam exatamente a partir de quais elementos de prova os valores de imposto foram quantificados. A verdade material deve ser a tônica para decidir a presente discussão. E somente as provas nos autos poderão desatá-las.*
- *Ademais, a EFD do autuado (inclusive o Registro 1300 e correlatos – lançamentos no LMC) encontra-se na base de dados fazendária que, salvo retificações admitidas, posteriores à ação fiscal, refletem as quantidades diárias omitidas dos combustíveis que deram suporte aos levantamentos fiscais.*

Não obstante a solicitação em destaque deste Colegiado na direção de que, após pronunciamento da Procuradoria, fossem ouvidos fisco e contribuinte, os autos retornaram para julgamento sem tal providência ser efetivada.

Diante deste cenário processual, inclusive para evitar alegações de privação da defesa, desfalques no contraditório e inconsistências da exação em virtude de falta de provas, é de se efetivar o cumprimento das seguintes medidas, na ordem abaixo indicada:

POR PARTE DA UNIDADE FAZENDÁRIA DE ORIGEM:

1. *Apresente o autuante em mídia digital os arquivos da EFD (relacionados ao LMC/Registro 1300) que serviram de base para a autuação, convertidos em texto ou planilha (word ou pdf), no sentido deste Colegiado visualizar as quantidades diárias que geraram as inconsistências nas omissões de entradas, sem necessidade de leitura dos arquivos xml.*
2. *Apresente o autuante em mídia digital as memórias de cálculo analíticas diárias que redundaram nas quantidades e valores consignados nos demonstrativos sintéticos de fl. 04/05.*
3. *Receba o autuado cópia da mídia digital indicada nos itens anteriores, cópias das informações fiscais (fls. 29/30, frente e verso) e cópias dos manifestos da PGE.*
4. *Reabrindo-se o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, intimar o autuado para produzir, querendo, nova impugnação ao lançamento.*
5. *Dar vistas ao autuante dos manifestos da PGE e da nova impugnação administrativa, no intuito de elaborar informações fiscais complementares.*

6. *Efetivados estes atos processuais e caso não se faça necessário praticar nenhum outro mais na unidade fazendária de origem, deve o PAF retornar para este Colegiado com o objetivo de instrução complementar e julgamento.*

Em atendimento à pendência processual, a auditoria apensa mídia digital contendo arquivos eletrônicos (fls. 61/62).

Nova providência instrutória se fez necessária, na volta do PAF, visto que o Colegiado percebeu que as medidas solicitadas nos itens 3 a 6 não foram efetivadas (fls. 65/66).

Dessa feita, mídia foi entregue ao autuado (fls. 73/75) que fez provocar nele as seguintes manifestações (fls. 77/85):

Declara estar de acordo com o pensamento da procuradoria baiana a respeito da retroação da norma alteradora da Port. 445/98, até porque lhe é benéfica.

Discorre acerca do instituto da substituição tributária e da cadeia de comercialização de combustíveis no país.

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

Defende que variação volumétrica é fenômeno físico não jurídico, conforme entendimento do STJ (Resp 1.884.431), cuja ementa e trechos do acórdão transcreveu.

Discorda da presunção aplicada pelo Estado, posto que as mercadorias afetadas estão dentro do regime da substituição tributária.

Pen-drive anexado aos autos (fl. 97).

Na réplica fiscal (fls. 100/103), há reiteração dos argumentos em favor da cobrança, com acréscimo de detalhamentos técnicos acerca dos critérios para fixação do índice de tolerância fixado pelo Estado na Bahia na Port. 445/98, para fins de variação volumétrica dos estoques de combustíveis.

CD juntado (fl. 104).

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

Passo, então, a compartilhar o meu voto.

VOTO

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

Considera-se **prejudicado** o pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário em apreço, haja vista a formalização da impugnação ao lançamento de ofício. Não há necessidade de o sujeito passivo solicitar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário porque esta decorre da própria lei, nomeadamente do art. 151, III do CTN, não sendo permitido ao ente tributante dispor ou se comportar de maneira diversa do que determina o legislador complementar. A suspensão, portanto, resulta automática, com a interposição tempestiva da defesa empresarial.

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 adicionais**, 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 da irregularidade, **a serem analisados – ponto e contraponto - em conjunto**, porque partem do mesmo fundamento técnico-procedimental.

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

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

Sem embargo do debate que possa avultar nesta questão de saber se a alteração normativa implantada a partir de outubro de 2019 tem natureza material ou procedimental, retroagindo ou não a sua aplicabilidade para fatos geradores anteriores à sua publicação, fato é que, chamada a se manifestar, a d. PGE escolheu a segunda solução, porquanto foi instalada apenas uma nova técnica de auditoria, com efeitos retroativos, nos moldes do art. 144, § 1º do CTN.

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

No mérito, descabe a alegação do fato presumido ter sido superior ao fato presenciado porque não é essa a discussão travada nos autos, porquanto se trata de diferenças verificadas nos controles de estoques da impugnante, e em nada tocam questionamentos a respeito da base de cálculo.

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

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

Assim, os ganhos detectados em determinado dia não podem ser compensados com as perdas identificadas em outros dias. Isto porque o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é diário, vale repetir, devendo cada dia ser considerado independentemente do outro, salvo compensações próximas em tempo e quantidade devidamente justificadas pela empresa, o que não é o caso do PAF.

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.

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.

Têm, 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.

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.

Caminha o presente voto em direção semelhante a outras decisões administrativas deste Conselho, a exemplo das proferidas nos Ac. JJE Nº 0188-02/21-VD, JJE Nº 0255-03/20-VD, JJE Nº 0080-02/21-VD, JJE Nº 0011-01/21-VD, CJF Nº 0058-11/21-VD e CJF Nº 0107-11/21-VD, todos de 2021. E só para dizer que o entendimento não mudou nesse Conselho, cite-se o Ac. CJF Nº 0089-12/23-VD, publicado em 2023.

Por outro lado, o precedente do STJ citado pela empresa só faz reforçar a tese estatal. É que nele está dito que não se pode cobrar tributo dentro dos limites de tolerância de variação volumétrica fixados pela Agência Nacional de Petróleo (ANP). Naquele caso não há aquisição de mercadorias sem lastro documental, mas mera dilatação de volume do estoque já existente em face de oscilações de temperatura. O que se cobra neste PAF é diferente. O que se cobra neste PAF foi a quantidade que **excedeu**, que **ultrapassou** tais índices de variação, para a Bahia, três vezes maior em relação àqueles fixados pelo governo federal. Noutras palavras: o Estado foi até mais tolerante do que a União. Ou seja, segundo o STJ, o que está dentro dos limites não se cobra. Mas não proibiu cobrar o imposto das quantidades ganhas fora desse limite.

No tocante ao pedido de cancelamento ou redução da multa dado o seu caráter confiscatório, irrazoável e desproporcional, falece competência para este Colegiado examinar a inconstitucionalidade de dispositivos legais *stricto sensu* em vigor no Estado da Bahia, segundo inteligência do art. 167, I do RPAF baiano.

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.

Auto de Infração considerado PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0056/20-0**, lavrado contra **POSTO ALBALONGA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor histórico de **R\$ 145.628,11**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 4 de setembro de 2023.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA – JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR