

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0066/19-2
RECORRENTE	- AUTO POSTO MERIDIONAL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3 <sup>a</sup> JJF n° 0222-03/20-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 18.07.2024

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0148-11/24-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Diante da informação de que possui dois tanques de um mesmo combustível em sua unidade, e que a aquisição feita no mesmo dia é partilhado nos dois tanques sem que haja um controle na vazão do líquido no recipiente, chegou-se à conclusão que, possível falta em um, poderia ser sobre no outro, e assim foi solicitado a revisão do lançamento de modo que fossem feitas as compensações das perdas e ganhos registrados num dia para o mesmo produto. O autuante cumpriu o solicitado pela diligência que revisou o lançamento tributário, sendo que não se trata de transferência, mas sim, no despejo de certa quantidade ser ter a precisão do total derramado em cada recipiente. Infrações 1 e 2 parcialmente subsistentes. Retificada a multa da infração 02. Modificada a Decisão recorrida destes itens. 3. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS E SERVIÇOS TOMADOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO; b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. 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. Infrações 3, 4 e 5 subsistentes. Mantida a Decisão recorrida destes itens. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de piso que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 11/12/2019, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 103.033,60, em decorrência das seguintes irregularidades, sendo objeto do recurso tão somente as infrações 1 e 2:

**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 de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Valor do débito: R\$ 73.142,75. Multa de 100%.*

**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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Valor do débito: R\$ 16.636,18. Multa de 100%.

**Infração 03 – 16.01.01:** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2015 a novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 5.850,92.

**Infração 04 – 16.01.02:** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2015; janeiro a julho e outubro de 2016; fevereiro a abril, outubro e novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 4.863,69.

**Infração 05 – 16.01.06:** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017; janeiro a dezembro de 2018. Multa de 1% sobre o valor das notas fiscais, totalizando R\$ 2.540,06.

O autuado, por meio de advogado, apresentou **impugnação** às fls. 35 a 74 do PAF. O autuante presta **informação fiscal** às fls. 1261/1262 dos autos. Consta às fls. 1264/1267, **extrato** emitido através SIGAT, indicando o pagamento de parte do débito. O defendant apresentou **manifestação** afirmando que a lavratura do presente Auto de Infração.

Após a devida instrução processual, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

**VOTO**

*O defendant apresentou o entendimento de que o auto de infração deve ser declarado nulo, para que o autuante possa exercer sua atividade fiscalizadora e, se for o caso, lavrar novo auto de infração, considerando, inclusive, além da sobra, a falta de combustível em dias subsequentes ou anteriores.*

*Acrescentou que eventual equívoco na apresentação de informações digitais, não conduz à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal. Disse que foi violada a ampla defesa (art. 18, II do RPAF-BA), por não ter havido intimação para apresentação de elementos que pudesse elidir a infração imputada.*

*Durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lava-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, é que se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.*

*De acordo com os dados cadastrais, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.*

*Não obstante a falta de comprovação da entrada das mercadorias, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas.*

*Como já foi dito, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.*

*Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal se realizada neste sentido.*

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

*No caso em exame, a acusação fiscal se refere à 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, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa.*

*Constata-se que o Auto de Infração não trata de presunção de omissão de saídas, como alegou o deficiente. O presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.*

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

*Sobre a alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, diligência ou revisão fiscal, fica indefrido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de perícia, diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF-BA/99).*

*Quanto ao mérito, a infração 01 trata da falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.*

*Infração 02: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.*

*Como já mencionado, a constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (Infração 01). É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 02).*

*Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.*

*O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.*

*Para fundamentar suas alegações, o deficiente colaciona trecho do Acórdão JJF N° 0160-02/19. Entretanto, no mencionado Acórdão, o relator ressaltou que foi exigido o imposto por presunção, e não ficou comprovado naquele PAF, os fatos que poderiam sustentar a presunção.*

*O deficiente alegou que não foram vistos os LMCs físicos que tinham sido retificados, tendo o autuante analisado apenas os primeiros arquivos que tinham sido enviados. Afirmou que nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica e os livros contábeis.*

*Disse que junta, em separado, para comprovação do alegado, o documento do LMC físico relativo a todos os dias em que o autuante apurou e listou no Auto de Infração, onde esta Junta de Julgamento Fiscal poderá vislumbrar divergência de informações.*

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

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, e tais registros, devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos.

Observo que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, e a legislação deste Estado admite um percentual maior, de 1,8387%.

Verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação enviada à SEFAZ antes da ação fiscal. Como se trata de leitura efetuada à época dos fatos, inexiste possibilidade de nova apuração em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se verificar se a apuração a mencionada não foi efetuada corretamente, à época.

A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

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

Como já mencionado, o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96), sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal.

Em relação à multa da infração 02, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

O defensor apresentou o entendimento de que o seu estoque total é superior ao comercializado, e mencionou decisão judicial de que, para a configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que aquisição. Entretanto, no caso em exame, não foi realizado levantamento de estoque, como entendeu o defensor.

O autuado afirmou que em autos lavrados posteriormente, a Fiscalização adotou outra metodologia, fazendo compensações entre as perdas e sobras. Entretanto, os mencionados procedimentos fiscais não constituem jurisprudência a orientar julgamentos administrativos e podem ainda ser apreciados em caso de defesa.

Sobre a alegação de que não causou prejuízo ao erário estadual, ressalto que de acordo com o previsto no art. 136 do Código Tributário Nacional, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, ou seja, havendo o resultado previsto na descrição da norma, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, considera-se por configurado o ilícito.

No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado,

quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes. Dessa forma, concluo que, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações (01 e 02), é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

As infrações 03, 04 e 05 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de entrada no estabelecimento de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal.

A legislação prevê a aplicação da multa de 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.

A falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a SEFAZ desenvolver procedimentos fiscais, por isso, é aplicada a multa prevista na legislação tributária (Lei 7.014/96), haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Sobre a infração 03, o autuado informou que reconhece a existência da obrigação tributária, decorrente de equívoco na EFD, razão pela qual já efetivou o recolhimento do tributo. Neste caso, não há lide a ser decidida.

Quanto à infração 04, alegou que às Notas Fiscais de números 309183, de 28/04/2017 e 309247, de 30/04/2017 foram devidamente lançadas no LMC e na escrituração contábil.

Em relação às aquisições de mercadorias, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias, bens ou serviços tributáveis ou não, e a falta de escrituração constitui irregularidade por descumprimento de obrigação acessória, punível com multa.

Conforme Súmula do CONSEF nº 7, “Não se aplica a presunção de omissão de saídas prevista no inciso IV, do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando as entradas de mercadorias ou bens tenham sido escrituradas nos livros contábeis, hipótese em que se aplicará apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória”. Neste caso, considerando que não foi exigido imposto, e sim, multa por descumprimento de obrigação acessória por falta de escrituração do documento fiscal no Registro de Entradas, está correta a autuação fiscal.

Sobre a NF 47131, de 23/10/2017, no valor de R\$ 293.700,00 (fl. 57 do PAF), o autuado alegou que se trata de cancelamento de produto que nunca foi adquirido. Foi realizado um orçamento para aquisição de caminhão junto à União Implementos Rodoviários, porém não concretizou a compra.

Disse que a aquisição, conforme consta na página 06 do Auto de Infração, foi junto à Rodobens, no dia 29/09/2017, cuja nota, por descuido, realmente não foi lançada, tendo o fiscal aplicado a multa de 1% sobre o valor de R\$ 293.700,00. Afirmou que não tinha ciência da emissão da referida nota de cancelamento porque, como dito, não efetuou aquisição junto à União.

Entende que em relação à mencionada Nota fiscal nº 47131, de 23/10/2017, diante do caso concreto, a redução da multa é medida que se impõe.

No caso de devolução, o estabelecimento que devolver mercadorias deve emitir nota fiscal mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário; o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o ICMS (Art. 451 do RICMS-BA/2012). Em relação ao retorno de mercadorias, o estabelecimento que receber mercadoria em retorno que, por qualquer motivo não tenha sido entregue ao destinatário, deverá emitir Nota Fiscal por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário (art. 450 do RICMS-BA/2012). Ou seja, quando há devolução ou retorno de mercadorias, tais fatos devem ser comprovados por meio do respectivo documento fiscal e escrituração fiscal, mas essa escrituração não foi comprovada no presente processo.

Quanto à infração 05, o defensor informou que reconhece parcialmente, de acordo com as notas fiscais de cancelamento de compra, com devolução do produto: NF 242397 (fl. 93 do PAF), de 13/10/2018 (aquisição), e NF 1594 (fl. 94 do PAF), de 13/10/2018 (cancelamento de compra). Assegura que no caso concreto uma única nota fiscal não foi registrada, inexistindo dolo, fraude ou simulação, tampouco implicou falta de recolhimento de tributo.

Entretanto, o defensor não acostou aos autos os documentos comprobatórios de que as notas fiscais mencionadas nas alegações defensivas, foram lançadas em sua escrita fiscal, por isso, não há como deduzir as respectivas multas exigidas, por falta de comprovação, nos termos do art. 123 do RPAF-BA/99.

O defensor reproduziu o § 7º do art. 42 da Lei 7.014/96, e o art. 158 do RPAF-BA, ressaltando que são requisitos para cancelamento da multa, a prova de que a infração foi praticada sem dolo, fraude ou simulação, bem como, seu cometimento não tenha implicado falta de recolhimento de tributo.

Sobre a alegação de que não causou prejuízo ao erário estadual, ressalto que de acordo com o previsto no art. 136 do Código Tributário Nacional, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, ou seja, havendo o resultado previsto na descrição da norma, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, considera-se por configurado o ilícito.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Concluo pela subsistência dessas infrações (03, 04 e 05), considerando que ao determinar a necessidade de registro na escrita fiscal de toda e qualquer entrada de mercadoria no estabelecimento, a pretensão da legislação é de se manter os controles fiscais e do fluxo de mercadorias, desde o ingresso, até a saída do estabelecimento.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O advogado do recorrente apresenta peça recursal, às fls. 1398/1426, onde teceu os mesmos argumentos defensivos reiterativos, no qual apresento resumidamente:

- a) Inicialmente, relata quanto à tempestividade da peça, faz um breve relato dos fatos, reproduziu as infrações imputadas diz que que a fiscalização era acostumado a ser feita através dos livros físicos do LMC (a mudança da fiscalização somente ocorreu com a edição do parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/99), após enviar as informações à EFD e, antes de imprimir os livros físicos, observou a existência de diversos erros no preenchimento do LMC (erros de medição e escrituração de nota fiscal de entrada em datas equivocadas). Requer que o LMC retificado fosse considerado para a fiscalização, tendo sido juntado a integra em mídia digital e deixado à disposição os livros físicos, feitos à época (antes da ação fiscal) para qualquer comprovação. Informou que no Acórdão pontuou que fora concedido o prazo para apresentação no prazo de 48 dias, conforme o art. 42, XX da Lei nº 7.014/96, no entanto, foi concedido 10 dias;
- b) Aponta outro equívoco comprovado pelo Contribuinte, que deu ensejo à autuação, erros consecutivos de medição, que ocasionaram perdas e ganhos sucessivos. Assinala que comprovou que, nos dias em que haviam sobras, existiam perdas equivalentes nos dias anteriores e/ou posteriores, sendo tal fato decorrente de erro de medição. Apresenta diversas datas onde o fenômeno ocorreu, fls. 1402/1404 detalhando com as memórias de cálculos. Pede a consideração das perdas e sobras, como forma de descaracterizar a suposta infração, no qual juntou extratos de medição, comprovando que as supostas sobras somente eram observadas se fosse feita apuração diária (o que somente seria permitido em regime especial de fiscalização), sendo que no computo mensal, ou do período de fiscalização, tais sobras não existiam. Requer a redução da sanção imposta, com base na legislação do ICMS e do RPAF, vigentes à época do fato gerador;
- c) Esclareceu que, durante o período de fiscalização, saíram das suas bombas o seguinte quantitativo de combustíveis, conforme relatórios juntados (e constante na EFD):

*Gasolina Comum — 7.260.475,11 litros*

*Gasolina Aditivada — 5.883.412,43 litros*

*Etanol — 3.314.698,15 litros*

*S500 Aditivado -1.186.754,10 litros*

*Diesel S10 -1.649.189,82 litros*

Relaciona aquisições de combustíveis, no período da fiscalização, todas com notas fiscais também juntadas no período – fl. 1406, onde alega comercialização superior. Sustenta que durante todo o período de fiscalização o relatório de Notas Fiscais de aquisição de combustíveis aponta relação de 38 folhas, com gasto total de R\$ 59.456.851,69 somente na compra dos produtos vendidos aos consumidores, nunca tendo o posto adquirido combustível desacompanhado de Nota Fiscal. Volta a citar a decisão do Tribunal de Justiça do Estado da

Bahia, através de sua Quarta Câmara Cível, ao se deparar com Auto de infração similar, nos autos do Processo de nº 0005384-10.2005.8.05.0274.

- d)** Suscita preliminar de nulidade do Auto de Infração em relação às infrações 1 e 2, roga pelo princípio da legalidade. Alega impossibilidade da utilização do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 no sentido de caracterizar o fato gerado com efeito retroativo. Destacou que o citado dispositivo nas linhas anteriores, só veio ao mundo jurídico através da Portaria nº 159 de 24/10/2019 e que não há como aceitar que um texto trazido em uma portaria para caracterizar omissão de registro de entrada com o simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido, sendo que o parágrafo único inova ilegalmente no ordenamento jurídico criando fato gerador, sendo ele a simples variação volumétrica, ao final do dia, em índice acima do permitido. Assinala que o período de 2015 a 2019, porém a citado parágrafo único somente veio ao mundo jurídico em 25/10/2019. Pede pela declaração da nulidade do Auto de Infração.
- e)** Alega nulidade do Auto de Infração devido à apuração diária, impondo imposto de apuração mensal, pois inexiste regime especial de fiscalização para o fato. Afirma que a apuração diária somente seria permitida em Regime Especial de Fiscalização, sendo que não há nenhuma razoabilidade em se apurar a variação diariamente, pois, com esse corte mínimo, grandes distorções, por erros de medição, ocorrem. Disse que na análise mensal, poderia o Auditor Fiscal ter percebido que não há variação volumétrica em nível superior ao permitido, descharacterizando a eventual infração. Defende que o método de fiscalização é equivocado, onde realiza contrariedade à própria lei do ICMS. Pede pelo acolhimento da nulidade.
- f)** Pede pela nulidade da decisão de primeiro grau devido à violação ao princípio da ampla defesa e da verdade material e, por negativa genérica da revisão fiscal solicitada. Pontuou que houve retificação feita nos livros LMC que ocorreram antes de qualquer ação fiscal, assim, devido a esta retificação não aceita é que há divergência entre o LMC físico (impresso e armazenado) e o LMC constante na EFD e, por tal razão que solicitou a diligência aceitando a retificação do livro conforme a EFD do contribuinte. Reafirma que o contribuinte apresentou todo o seu LMC que consta nos seus livros físicos (em mídia digital) para comprovar que existe divergência entre a informação que consta na EFD e a informação que consta nos livros físicos. O Auditor Autuante parece não ter notado tal fato, pois afirma que não há provas da divergência de informações. Solicita o retorno dos autos para novo julgamento por não ter aceitado o pedido de revisão através da retificadora da EFD e do LMC;
- g)** No mérito, alega ausência de omissão de entrada, sendo que foram apurados erros de medição e de inserção de notas. Afirma que comprovou a ausência de venda em volume superior à compra, no qual respalda pela incerteza do cometimento da infração. Pede pelo provimento do recurso. Esclarece que tem um software, analisando as informações diárias do LMC, extraída da EFD do contribuinte somente o campo de eventual ganho ao final do dia, com subtração do índice de variação volumétrica, sendo que não há, nem por parte do Software, tampouco do Auditor Autuante, a análise dos outros dados do LMC, tais como entrada de mercadorias e vendas de produtos. Discorre que a análise diária traz diversos prejuízos, por desconsiderar perdas e ganhos existentes em virtude de erros de medição ou inserção de notas fiscais em datas equivocadas. Pontua que diversos foram cometidos e, em todos os dias que o Fiscal apontou suposta sobra de combustíveis pode-se perceber, no dia anterior ou no dia posterior, falta de combustível no mesmo nível. Disse que o LMC do contribuinte contém os dados relativos à aquisição de combustíveis e, durante o período fiscalizado, houve a compra. Junta memória de cálculo das entradas – fls. 1418 – e, memórias de cálculos das saídas - fls. 1419 -, onde sustenta que adquiriu mais combustível do que vendeu. Roga pelo princípio da verdade material. Ressalta que este Auto de Infração foi um dos primeiros que a COPEC veio a realizar integralmente pela EFD (com base na nula modificação na Portaria nº 445), sendo que, após a apresentação de defesa, os Auditores já passaram a desconsiderar dias em que havia ganhos e perdas, comprovados. Reproduz o Acórdão JJF nº 0160-02/19 e diz que todos fatos apresentados

garante a busca pela verdade real e que eventual infração somente seja confirmada com a certeza do seu cometimento, pois o erro apontado não conduz à grave acusação de omissão de entrada, notadamente, repita-se, porque há a comprovação de mais aquisição de produto do que saída dos bicos das bombas de combustíveis. Pede pela improcedência do Auto de Infração.

**h)** Ainda no mérito, alega que as notas fiscais lançadas no LMC foram canceladas devido à ausência de entrada no estabelecimento. Pede pela redução da penalidade, conforme o art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96 e art. 158 do RPAF, que diz os requisitos para o cancelamento da multa, quando a infração foi praticada sem dolo, fraude ou simulação, bem como seu cometimento não tenha *"implicado falta de recolhimento de tributo"*. Aponta na Infração 04, as Notas Fiscais nºs 309183 de 28/04/2017 (aquisição de Gasolina Comum, Gasolina Aditivada e Etanol) e 309247 de 29/04/2017 (Gasolina Comum, Gasolina Aditivada e Diesel S500). Assinala outra Nota Fiscal nº 47131 de 23/10/2017, no valor de R\$ 293.700,00, onde explica que esta se trata de nota fiscal de cancelamento, pois o Contribuinte fez um orçamento para aquisição de caminhão junto à UNIÃO IMPLEMENTOS RODOVIÁRIOS, porém não concretizou a compra. Pontuou também que a Nota Fiscal nº 202178 de 29/09/2017, refere-se a RODOBENS na que realmente não foi lançada. Para as Notas Fiscais nºs 242397 de 13/10/2018 e 1594 do dia 13/10/2018 – infração 5 - referem-se à aquisição e cancelamento de compra.

Conclui requerendo que:

- preliminarmente, o acolhimento das preliminares, com declaração de nulidade do Auto de Infração;
- anulação do julgamento, com determinação de retorno à Junta de Julgamento para realização de diligência, possibilitando a análise do LMC físico, elaborado antes da ação fiscal, conforme laudo pericial aqui juntado, como maneira de privilegiar a ampla defesa e a busca da verdade material;
- seja dado provimento ao Recurso, para julgar improcedente o Auto de Infração, haja vista a inexistência de certeza quanto ao cometimento.

Esta CJF converte os autos em diligência ao Autuante para infração 1, em Pauta Suplementar de 17/12/2021, no sentido de que:

“...

*Diz a recorrente que os erros constantes de ganhos nos dias indicados no levantamento feito pela fiscalização advieram de erros no cotejo entre as verificações feitas pela SEFAZ e informações fornecidas pelo próprio contribuinte, tendo-se inconsistências apuradas por falha de um ou outro sistema.*

*Salienta que a infração reflete em valores apurados por meios eletrônicos, com base em supostas diferenças no PMPF, decorrentes de erros na passagem de um sistema para outro, contudo, inexistentes. Aduz que referidas diferenças foram geradas em função do próprio sistema utilizado pela SEFAZ em cotejo com as informações prestadas através do SPED Fiscal, com utilização de sistema próprio do contribuinte.*

*Alerta que a fiscalização abarcou produtos com a existência de ganhos em reais de forma salteada e em período diário que não retrata fatos geradores.*

*Questionou as informações extraídas do SPED, na medida em que os dados dali supostamente extraídos divergem da realidade dos fatos, ao tempo em que requereu a realização de diligência para que fosse apurado a real movimentação nos exercícios fiscalizados.*

*Por tudo o quanto exposto, considerando que em processos semelhantes esse Conselho de Fazenda decidiu favoravelmente à conversão do PAF em diligência, no presente caso esta 1ª CJF decide, pois, no mesmo sentido, de forma a requerer do autuante:*

- *A juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF;*
- *Seja trazido ao PAF cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) em mídia enviado pelo contribuinte e utilizado pelo autuante na presente fiscalização;*
- *Seja dado prazo de 60 (sessenta) dias, para a recorrente se manifestar;*

- Caso haja manifestação da recorrente, retornar o PAF ao autuante para que o fiscal formalize nova informação fiscal abordando todos os fatos manifestados de acordo com RPAF/99;
- Esgotado o prazo referido, o presente PAF deve retornar ao CONSEF para prosseguimento do julgamento.

Na conclusão da diligência, fl. 1472, o autuante informa que atendeu a determinação solicitada pela 1ª CJF e anexou CD contendo uma planilha com a memória de cálculo das infrações levantadas na fiscalização e as informações do SPED FISCAL utilizada, no qual foi entregue através do DTE, concedendo o prazo de 60 (sessenta) dias para se pronunciar.

Nas folhas seguintes consta intimado do autuado e do patrono do contribuinte, no qual se manteve silente.

Em nova diligência posta pela segunda instância, fls. 1485-86, remete os autos à INFAZ DE ORIGEM/AUTUANTE no sentido de que o fiscal proceda a verificação dos combustíveis em relação à compensação das perdas e ganhos registrados num dia, dada a possibilidade de advirem de impressões do descarregamento compartilhado dos tanques (quando existente mais de um), posteriormente, após o cumprimento da presente diligência, entregar todos os papeis de trabalho feitos ao sujeito passivo, concedendo-lhe um prazo de 10 (dez) dias para manifestação e, caso tenha, encaminhar o processo ao autuante para sequência da instrução (nova informação fiscal).

Na conclusão da diligência, fls. 1492-93 (frente e verso), o fiscal autuante informa que nas folhas 1486-7 deste processo, há a determinação para fazermos a compensação de *“perdas com ganhos registrados num mesmo dia, dada a possibilidade de advirem de imprecisões no descarregamento compartilhado dos tanques (quando existente mais de um)”*. Em pasta do Excel anexa, há a memória dos cálculos dos novos valores encontrados cancelando-se as perdas e ganhos ocorridos no mesmo dia, conforme o definido.

Esclarece dois casos possíveis de ganhos e perdas num mesmo dia em tanques diferentes na movimentação de combustíveis de um posto revendedor. E, como ficará evidente, eles não se aplicam ao caso em análise:

Frisa que, EM UM SISTEMA FECHADO, A TRANSFERÊNCIA DE VOLUMES ENTRE RECIPIENTES DIFERENTES NÃO ALTERA O VOLUME TOTAL EXISTENTE. Por exemplo, se tivermos três recipientes, sendo o primeiro com 1000 ml e outros dois vazios, e retirarmos 200 ml do primeiro para colocar 100 ml no segundo e 100 ml no terceiro, ainda teremos 1000 ml no total, mas, agora, 800 ml no primeiro e 100 ml no segundo e 100 ml no terceiro.

Assinala que em um posto revendedor, também podem acontecer transferências entre tanques, e, da mesma maneira que no exemplo acima, o volume total também permanecerá o mesmo. Além disso, tudo acaba registrado no controle de movimentação de combustíveis do posto – LMC e EFD (Registro 1310 - movimentação diária de combustíveis por tanque). Por exemplo, existindo dois tanques, se o Tanque 1 contiver 1000 litros de combustível e se for feita uma retirada de 100 litros de combustível desse tanque sem que esses volumes passem pelos bicos, no fim do dia a medição do estoque físico será menor em 100 litros do que o estoque escritural, conforme a tabela de fl. 1492v.

Afirma que essa saída sem registro pelos bicos gerará uma perda de exatos 100 litros no Tanque 1. Já no Tanque 2, haverá uma entrada física sem nota fiscal, portanto o VOL\_ENTR será zero. Contudo, os 100 litros transferidos serão medidos no final do dia e registrados em FECH\_FISICO. Sendo assim, surgirá um ganho de 100 litros no Tanque 2, conforme vide tabela de fl. 1492v.

Salienta que na Tabela 1: Ganhos e perdas decorrentes de transferências entre tanques com saídas do Tanque 1 sem passarem pelos bicos e entradas no Tanque 2 sem nota de entrada.

Discorre que havendo transferência entre tanques de um posto, necessariamente surgem perdas em alguns tanques e ganhos em outros no mesmo dia para o mesmo combustível e a soma das perdas e a soma dos ganhos devem ser iguais, ou, pelo menos muito próximas. Não sendo assim, a transferência entre tanques não explica o que está anotado no Registro 1310.

Diz que na escrituração fiscal da empresa autuada (vide Registro 1300), os ganhos e perdas de um mesmo dia nunca são iguais, ou pelo menos próximos, ao contrário, são sempre bastante diferentes. Sendo assim, podemos afirmar categoricamente que não houve transferências de combustíveis entre os tanques do posto autuado/recorrente.

Destaca que operando regularmente, todas as saídas de um posto devem acontecer pelos bicos de abastecimento, sendo dessa forma anotadas no Registro 1320. E é proibida a comunicação entre tanques ou tanques que não estejam ligados às bombas de abastecimento. Então, esse procedimento, que foge do padrão operacional regular dos postos, deveria ser expressamente alegado pelo posto em sua defesa. Contudo, isso não aconteceu.

Ressalta que essa transferência não tem repercussão tributária, mas pode ter repercussões ambientais, de segurança, trabalhistas etc. A atividade dos postos revendedores é de alto risco com uma concentração elevada de inflamáveis e uma movimentação constante de veículos e pedestres e, por isso, é importante que essas transferências, sendo exceções aos procedimentos regulares dos postos revendedores, sejam explicitadas pelo posto revendedor, por uma anotação no seu LMC ou, pelo menos, pela argumentação expressa em sua defesa administrativa.

Repisa que A TRANSFERÊNCIA DE VOLUMES ENTRE RECIPIENTES DIFERENTES NÃO ALTERA O VOLUME TOTAL EXISTENTE EM UM SISTEMA FECHADO. Sendo assim, ao se transferir totalmente o volume de um primeiro recipiente para outros dois, o volume do segundo e do terceiro somariam sempre exatamente o volume do primeiro.

Assevera que essas transferências também podem acontecer em um posto revendedor na descarga de um caminhão tanque em mais de um tanque do posto. Por exemplo, 1000 litros recebidos com nota fiscal anotada no Tanque 1, mas com distribuição também no Tanque 2 – 800 litros no primeiro e 200 litros no segundo – vide tabela abaixo. Note-se no Tanque 1 surge uma perda de 200 litros, pois entram apenas 800 litros, apesar de ser indicado um VOL\_ENTR de 1000 litros, conforme a nota fiscal. Já no Tanque 2, não há VOL\_ENTR, mas ocorreu de fato uma entrada de 200 litros que acaba sendo registrada como ganho, conforme se demonstra na tabela de fl. 1493, que os Ganhos e perdas decorrentes da divisão da descarga do caminhão tanque (Tabela 2).

Aponta que havendo a divisão da mesma carga entre dois ou mais tanques, aquele tanque que teve a nota registrada como entrada deve ter uma perda, afinal parte do volume foi despejado em outros tanques, que deverão registrar ganhos, e que somados serão aproximadamente o valor da perda do primeiro tanque. Havendo dois tanques somente, deve haver uma entrada, uma perda no tanque em que o VOL\_ENTR registrou a nota correspondente a essa entrada e um ganho no tanque que recebeu parte do combustível dessa nota. Não sendo assim, a divisão da entrada entre tanques não explica o que foi anotado no Registro 1310. Por isso, com base na escrituração do posto autuado (Registro 1300), afirma categoricamente que não houve descargas de combustíveis em mais de um tanque do posto autuado.

Disse que esse, também, não é um procedimento regular e deve ser expressamente indicado pelo posto quando ocorrer, pois existem questões de saúde pública, ambientais, de segurança, inclusive do trabalho, que também devem orientar a atividade do posto. Contudo, não foram explicitadas pelo posto revendedor, por uma anotação no seu LMC ou, pelo menos, pela argumentação expressa em sua defesa administrativa.

Resume a situação examinando que: **(i)** quando há uma entrada e perdas e ganhos, esses não têm valores próximos que pudessem indicar que houve descarga parcial em cada um dos tanques do posto do volume total entregue com a nota fiscal; **(ii)** quando não há entrada, novamente, as perdas e os ganhos não são aproximadamente iguais, o que afasta a possibilidade de que houve transferência de volumes entre os tanques; **(iii)** sendo irregulares esses procedimentos, não houve a indicação pelo posto revendedor de que tenha feito transferência entre tanques ou despejo das entradas em mais de um tanque. Essas práticas, que são excepcionais, deveriam ter sido objeto de anotação na escrita do posto ou, pelo menos, expressa alegação na defesa.

Finaliza opinando qualquer reparo na autuação.

Nas fls. 1494-95, consta intimação ao recorrente/autuado, via DTe, dos papeis de trabalho feito na diligência, tendo dado ciência/leitura do resultado em 13/11/2023, onde o recorrente, ao passar o prazo para manifestação se manteve silente.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/12/2019, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$ 109.033,60 pelo cometimento de 05(cinco infrações), sendo apenas objeto do recurso as de número 01(hum) e 02(dois) assim 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 fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Valor do débito: R\$ 73.142,75. Multa de 100%.*

*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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Valor do débito: R\$ 16.636,18. Multa de 100%.*

Quanto às preliminares de nulidades suscitadas, temos a primeira com o fundamento de que havia impossibilidade da utilização do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 no sentido de caracterizar o fato gerador com efeito retroativo, alegando que tal dispositivo só veio ao mundo jurídico através da Portaria nº 159 de 24/10/2019, vejamos, à alegação de ilegalidade da Portaria nº 159/19, por tratar de matéria com reserva de lei é importante destacar que a alteração da Portaria nº 445/98, promovida pela portaria citada, não teve o condão de inovar a ordem jurídica, nem passou a prever fato gerador, pois não podia 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.

Assim, apenas 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 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.

Destaque-se, ademais, que se trata de ato 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.”*

Outra nulidade arguida foi devido a apuração diária, impondo ao imposto de apuração mensal, um Regime Especial de Fiscalização para o fato, não assiste razão, pois em se tratando de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. Assim, agiu acertadamente o autuante.

E por fim também pediu nulidade da decisão de primeiro grau devido à violação ao princípio da ampla defesa e da verdade material, por negativa genérica da revisão fiscal solicitada e por isso os livros LMC retificados antes de qualquer ação fiscal não foram aceitos. Essa alegação de vício na Decisão recorrida por indeferimento de diligências solicitadas, 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 idéia 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);*
- ...”*

Assim, entendo que a Junta fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Assim, rejeito as alegações de nulidade suscitadas.

No mérito, o Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando, basicamente, ausência de omissão de entrada, sendo que foram apurados erros de medição e de inserção de notas.

Como já é devidamente conhecido da Recorrente, 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 (Estoque Inicial + entradas – Saídas = Estoque final), 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 resultante desse cálculo, deveria ser calculado o imposto devido, 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. O que não foi comprovado pela defesa da Recorrente.

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 fazê-lo, 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 quatro) horas, do LMC corretamente escriturado;*

*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, trata acerca de todo os procedimentos a serem adotadas na 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 aceitável que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse vir a refletir diversos meses fiscalizados, o que certamente ocasionaria sanções previstas na legislação.

Vale destacar a presunção relativa de veracidade dos livros empresariais, nos termos do art. 417 do CPC, abaixo reproduzido.

*“Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.”*

Nesse sentido, o Sujeito passivo teve inúmeras oportunidades de fazer prova de que os “ganhos” registrados em seu livro LMC teriam decorrido de erro, conforme alega.

Registre-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.

Entretanto, diante da informação de que a recorrente possue dois tanques de um mesmo combustivel em sua unidade, e que a aquisição feita no mesmo dia é partilhado nos dois tanques sem que haja um controle na vazão do líquido no recipiente, chegou-se à conclusão que, possiveis falta em um, poderia ser sobra no outro, e assim foi solicitado a revisão do lançamento de modo que fossem feitas as compensação das perdas e ganhos registrados num dia para o mesmo produto.

O autuante, apesar de cumprir o solicitado, frisou que:

*"EM UM SISTEMA FECHADO, A TRANSFERÊNCIA DE VOLUMES ENTRE RECIPIENTES DIFERENTES NÃO ALTERA O VOLUME TOTAL EXISTENTE. E deu exemplo, dizendo, se tivermos três recipientes, sendo o primeiro com 1000 ml e outros dois vazios, e retirarmos 200 ml do primeiro para colocar 100 ml no segundo e 100 ml no terceiro, ainda teremos 1000 ml no total, mas, agora, 800 ml no primeiro e 100 ml no segundo e 100 ml no terceiro".*

Concordo, entretanto, não se trata de transferência, mas sim e simplesmente no despejo de certa quantidade ser ter a precisão do total derramado em cada recipiente, vejamos o exemplo:

- 1) O contribuinte possui dois tanques de gasolina, um com a capacidade de 1.000 litros e outro de 2.000 litros.
- 2) No dia X adquire 2.500 litros do mesmo combustível e tem de despejar nos dois tanques, já que nenhum dos dois cabem a quantidade adquirida;
- 3) Partindo da premissa informada pela recorrente, para a qual enxergo razoabilidade, o despejo é feito no primeiro tanque sem ter nenhum tipo de controle do total despejado e que por falta disso, a quantidade é contada por minuto.
- 4) De tal forma, um tanque pode receber 1.101 litros e seu registro fiscal ser de 1.000 litros, sendo que o segundo tanque receberia de fato 1.399 litros e seu registro fiscal seria de 1.500 litros.
- 5) De certo, ambos terão falta em um e sobra noutro, devendo os mesmos ser compensados, desde que isso ocorra no mesmo dia.

De todo o exposto, entendo ter sido acertada a decisão tomada, e cumprida pelo autuante.

Quanto à alegação de confiscação e dade da multa, não merece acolhida, uma vez que encontra previsão no art. 42, inciso III, alínea "d" e II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96, norma que não pode ser afastada por este órgão administrativo.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, ficando assim liquidado.

Infração 01				
Data Ocorr	Data Veneto	JJF	Desonerado	CJF
31/12/2015	09/01/2016	3.928,72	63,70	3.865,02
31/12/2015	09/01/2016	9.901,84	27,47	9.874,37
31/12/2015	09/01/2016	2.212,24	311,50	1.900,74
31/12/2015	09/01/2016	2.030,66	-	2.030,66
31/12/2015	09/01/2016	1.904,39	-	1.904,39
31/12/2016	09/01/2017	11.130,69	1.626,76	9.503,93
31/12/2016	09/01/2017	4.897,61	412,39	4.485,22
31/12/2016	09/01/2017	553,68	161,08	392,60
31/12/2016	09/01/2017	2.786,80	-	2.786,80
31/12/2016	09/01/2017	2.444,35	-	2.444,35
31/12/2017	09/01/2018	7.993,36	5.499,65	2.493,71
31/12/2017	09/01/2018	576,95	34,20	542,75
31/12/2017	09/01/2018	422,24	59,76	362,48
31/12/2017	09/01/2018	1.815,43	-	1.815,43
31/12/2017	09/01/2018	1.268,06	-	1.268,06
31/12/2018	09/01/2019	5.899,92	1.529,92	4.370,00
31/12/2018	09/01/2019	7.742,85	1.953,40	5.789,45
31/12/2018	09/01/2019	2.627,62	424,77	2.202,85
31/12/2018	09/01/2019	1.573,76	-	1.573,76

31/12/2018	09/01/2019	1.431,48	-	1.431,48
<b>Totais</b>		<b>73.142,65</b>	<b>12.104,60</b>	<b>61.038,05</b>
<b>Infração 02</b>				
Data Ocorr	Data Vencto	JJF	Desonerado	CJF
31/12/2015	09/01/2016	779,55	12,65	766,90
31/12/2015	09/01/2016	1.908,43	5,31	1.903,12
31/12/2015	09/01/2016	402,80	56,72	346,08
31/12/2015	09/01/2016	416,29	-	416,29
31/12/2015	09/01/2016	424,18	-	424,18
31/12/2016	09/01/2017	2.270,76	331,87	1.938,89
31/12/2016	09/01/2017	993,65	83,67	909,98
31/12/2016	09/01/2017	136,93	39,83	97,10
31/12/2016	09/01/2017	652,42	-	652,42
31/12/2016	09/01/2017	650,21	-	650,21
31/12/2017	09/01/2018	1.689,91	1.162,70	527,21
31/12/2017	09/01/2018	113,89	6,75	107,14
31/12/2017	09/01/2018	113,68	16,10	97,58
31/12/2017	09/01/2018	298,79	-	298,79
31/12/2017	09/01/2018	216,47	-	216,47
31/12/2018	09/01/2019	1.721,41	449,83	1.271,58
31/12/2018	09/01/2019	2.253,02	563,84	1.689,18
31/12/2018	09/01/2019	821,94	132,86	689,08
31/12/2018	09/01/2019	413,42	-	413,42
31/12/2018	09/01/2019	358,43	-	358,43
<b>Totais</b>		<b>16.636,18</b>	<b>2.862,13</b>	<b>13.774,05</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0066/19-2, lavrado contra **AUTO POSTO MERIDIONAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 74.812,10, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 61.038,05, e 60% sobre R\$ 13.774,05, previstas no art. 42, incisos III, “d” e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$ 13.254,67, prevista no inciso IX da mesma Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de junho de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS