

A. I. Nº - 022073.0091/13-6  
AUTUADO - GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS LUBRIFICANTES LTDA.  
AUTUANTE - DANIEL ANTÔNIO DE JESUS QUERINO  
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO – INTERNET 26/09/2024

**JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0235-02/24-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS. a) MERCADORIAS ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTÁVEIS; b) MERCADORIAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. I) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; II) RESPONSABILIDADE DO SUJEITO PASSIVO. MVA. Constatada a insegurança na acusação fiscal e constituição do lançamento de ofício relativo às infrações e a revisão para saneamento de vícios no procedimento ocorreu em desconformidade com a forma prevista no art. 10, Parágrafo único da Portaria 445/98. Infrações nulas. 2. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. a) EXTRAVIO DOS LIVROS FISCAIS; b) EMISSÃO DE DOCUMENTOS DIVERSOS DO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. Infrações reconhecidas. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 12/06/2013, exige o valor de R\$ 105.915,69, em decorrência das seguintes infrações:

**Infração 1 – 004.005.003:** Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. **Período:** dezembro de 2009. **Enquadramento legal:** Artigo 201, inc. I, 218, 323 e 331 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Artigo 5º, inc. III da Portaria nº 445/98. **Multa:** Artigo 42, inciso XXII da Lei nº 7.014/96 alterada pela Lei nº 8.534/02.

**Complemento:** Efetuado levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, constatou-se que no ano de 2009, as omissões de saídas foram maiores que as omissões de entradas.

**Infração 2 – 004.005.008:** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. **Período:** dezembro de 2008. **Enquadramento legal:** Artigos 125, inc. I, 371, inc. I, “a”, 322, artigos 2º, § 3º, inc. IV, 39, inc. V, 50, 60, inc. II, “b”, 936 e § 3º, do artigo 938 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Artigo 10, inc. I, alínea “a” da Portaria nº 445/98. **Multa** de 70%: Artigo 42, Inciso III da Lei nº 7.014/96.

**Complemento:** Efetuado levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano 2008, de janeiro a novembro de 2008, pois os LMCs de dezembro de 2008, foram extraviados, constatou-se que as omissões de entradas foram maiores que as

*omissões de saídas, sendo omissão de entradas de: gasolina comum = 19.796 litros: omissão de diesel = 31.905 litros, e, omissão de entradas de álcool = 38.192 litros.*

**Infração 3 – 004.005.009:** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. **Período:** dezembro de 2008. **Enquadramento legal:** Inciso II, do Art. 125 e Artigos 322, 2, 50, 51, 61 inc. II alínea “a” e § 3º, do artigo 938 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 c/c Artigo 10, inc. I, “b” da Portaria nº 445/98. **Multa** de 60%: Artigo 42, Inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

**Complemento:** *Efetuada levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, no ano 2008, constatou-se falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária.*

**Infração 4 – 016.004.002:** Extraviou o(s) seguinte(s) livro(s) fiscal(is). **Período:** dezembro de 2008. **Enquadramento legal:** Artigo 146, incisos e parágrafos, artigo 319, § 5º do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. **Multa:** Artigo 42, Inciso XIV da Lei nº 7.014/96 alterada pela Lei nº 8.534/02.

**Complemento:** *Extraviou os seguintes livros fiscais no ano 2008: livro de movimentação de combustível de diesel: LMC de álcool; LMC de gasolina comum e LMC de gasolina aditivada.*

**Infração 5 – 016.012.016:** O Contribuinte emitiu documento fiscal diverso daquele decorrente do uso regular de equipamento de controle fiscal - ECF - nas situações em que, legalmente, está obrigado. **Período:** janeiro a dezembro de 2008 e 2009. **Enquadramento legal:** Artigo 824-D, inciso II do Decreto nº 6.284/97. **Multa:** Artigo 42, inciso XIII- A, alínea “h” da Lei nº 7.014/96 alterada pela Lei nº 10.847/07.

**Complemento:** *Empresa usuária de ECF, utilizando outro documento fiscal (nota fiscal de venda ao consumidor, conforme demonstra o registro de saídas).*

O autuado apresenta a **Impugnação** de fls. 140/59. Inicialmente descreve em relação aos fatos da autuação (reproduz as imputações) e passar a contrapor:

#### DA DECADÊNCIA

Salienta que as normas jurídicas têm como objetivo disciplinar condutas intersubjetivas dos sujeitos de direito em suas relações cotidianas. Em última análise, tais normas visam à estabilidade dessas relações. Não há espaço, pois, para incertezas e inseguranças.

Discorre que o fator tempo é determinante e o ordenamento jurídico contempla uma série de hipóteses em que o evento tempo tem como efeito a estabilização dessas relações. Nesse contexto, temos a decadência como a perda do direito de constituir o crédito tributário, pelo decurso do prazo, sendo causa de extinção da obrigação tributária, conforme preceitua o artigo 156, V do CTN. Assim, concretizada a decadência, falecerá ao Fisco autorização legal para exigir o crédito tributário.

Diz que, houve ciência do contribuinte apenas em 19.06.2013, ao passo que houve a exigência de crédito tributário relativos às competências de jan/2008 à maio/2008, já alcançado pela decadência, tendo em vista que ultrapassado o prazo fixado no § 4º, do artigo 150 do CTN. Junta jurisprudência iterativa do Eg. STJ que reconhece a contagem do prazo decadencial com fundamento no art. 150, § 4º do CTN.

MÉRITO. INFRAÇÕES 01, 02 E 03.

#### (A) DO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE

Assevera que o levantamento quantitativo de estoque é procedimento regulado pela Portaria nº 445/1998, cujo art. 3º, inciso I, estabelece, expressamente, o caráter abrangente e rigoroso do

trabalho fiscal. Assinala que o levantamento quantitativo de estoque realizado não considerou os detalhes concernentes à atividade da Impugnante no período fiscalizado, contrariando o disposto no art. 936 do RICMS/97.

(B) INFRAÇÕES 02 e 03

Pontua que as supramencionadas infrações exigem crédito tributário decorrente da suposta omissão de entradas relativas às mercadorias: (I) Gasolina Comum; (II) Álcool e; (III) Diesel, no exercício de 2008.

GASOLINA COMUM

Afirma que procedeu a revisão de toda a movimentação realizada pela fiscalização, a qual apurou suposta omissão de entrada da Gasolina Comum, no valor inverossímil de R\$ 41.967,52, conforme quadro abaixo:

**Demonstrativo da Fiscalização**  
**Data base: 01/01/2008 a 31/12/2008**

**Valor das**  
**Omissões**

<i>Produto</i>	<i>Est. Inicial</i>	<i>Entradas</i>	<i>Est. Final</i>	<i>Saídas com NF.</i>	<i>Omissão de Entrada</i>	<i>Preço Médio</i>	<i>Entradas</i>
GAS. COMUM	28.273,00	1.409.066,00	9.065,00	1.448.070,00	19.796,00	2,12	41.967,52

Salienta que, não há nenhuma omissão por parte da Impugnante, conforme se verifica do demonstrativo abaixo, com a movimentação do produto mês a mês no exercício de 2008:

**Valor das**  
**Omissões**

<i>MESES</i>	<i>Est. Inicial</i>	<i>Entradas</i>	<i>Est. Final</i>	<i>Saídas com NF.</i>	<i>Aferições</i>	<i>Preço Médio</i>	<i>Entradas</i>
JAN	28.273,00	144.300,00	6.971,00	164.884,70	-717,50	2,12	-0,20
FEV	6.971,00	246.550,00	7.937,00	245.075,70	-508,3	2,12	0
MAR	7.937,00	237.550,00	27.350,00	218.356,70	219,80	2,12	0,10
ABR	27.350,00	65.000,00	7.592,00	84.239,50	-518,5	2,12	0
MAI	7.592,00	66.450,00	4.598,00	69.230,70	-213,20	2,12	0,10
JUN	4.598,00	76.400,00	10.333,00	70.458,30	-206,6	2,12	0,1
JUL	10.333,00	59.400,00	1.267,00	68.419,30	-46,90	2,12	-0,20
AGO	1.267,00	78.750,00	7.649,00	72.229,30	-138,7	2,12	0
SET	7.649,00	68.900,00	3.190,00	73.345,20	-13,60	2,12	0,20
OUT	3.190,00	117.950,00	6.570,00	114.343,20	-226,7	2,12	0,1
NOV	6.570,00	253.900,00	9.065,00	251.692,70	287,50	2,12	-0,20
<b>TOTAL</b>	<b>28.273</b>	<b>1.415.150</b>	<b>9.065</b>	<b>1.432.275,30</b>	<b>-2.082,70</b>		<b>0,00</b>

Disse que após a conciliação com a movimentação de estoque da fiscalização, verifica-se que as inconsistências estão relacionadas com: I) entradas não consideradas; II); III) saídas indevidas por nota fiscal; IV) perdas não consideradas; V) e, principalmente, erro na metodologia do cálculo.

Depreende-se do comparativo entre os demonstrativos acima, que o fiscal deixou de considerar na “entrada” 6.084,00 Litros, ao passo que, na saída imputou o acréscimo de 15.794 Litros, razão

pela qual, equivocadamente, apontou a omissão guerreada. Salienta mais um equívoco do fiscal na elaboração do demonstrativo de “saída nos bicos”, conforme fls. 42/43 do Auto de Infração, cuja soma encontrada foi de 1.448.070, quando a correta seria de 1.402.632 Litros.

Pontua que refaz detalhadamente a apuração de estoque na “saída dos bicos”, comprovando, mais uma vez, que a autuação está equivocada por todos os lados (Doc. 03), consequentemente, considerando a própria metodologia da fiscalização, deve ser corrigido o equívoco ora evidenciado, que acarretou, indevidamente, na suposta omissão da Gasolina Comum.

ALCOOL

Afirma que procedeu a revisão de toda a movimentação realizada pela fiscalização, a qual apurou suposta omissão de entrada da Gasolina Comum, no valor inverossímil de R\$ 46.212,32, senão veja-se:

***Demonstrativo da Fiscalização***  
***Data base: 01/01/2008 a 31/12/2008***

**Valor das**  
**Omissões**

<b><i>Produto</i></b>	<b><i>Est. Inicial</i></b>	<b><i>Entradas</i></b>	<b><i>Est. Final</i></b>	<b><i>Saídas com NF.</i></b>	<b><i>Omissão de Entrada</i></b>	<b><i>Preço Médio</i></b>	<b><i>Entradas</i></b>
ALCOOL	5.741,00	2.189.972,00	5.494,00	2.228.411,00	38.192,00	1,21	46.212,32

Afirma que não há nenhuma omissão por parte da Impugnante, conforme se verifica do demonstrativo abaixo, com a movimentação do produto mês a mês no exercício de 2008:

**Valor das**  
**Omissões**

<b><i>MESES</i></b>	<b><i>Est. Inicial</i></b>	<b><i>Entradas</i></b>	<b><i>Est. Final</i></b>	<b><i>Saídas com NF.</i></b>	<b><i>Aferições</i></b>	<b><i>Preço Médio</i></b>	<b><i>Entradas</i></b>
JAN	5.741,00	171.600,00	2.725,00	175.052,50	436,50	1,21	0,00
FEV	2.725,00	320.450,00	5.715,00	318.003,40	543,80	1,21	0,40
MAR	5.715,00	325.650,00	9.731,00	322.029,90	395,90	1,21	0,00
ABR	9.731,00	119.750,00	11.313,00	118.148,00	-20,00	1,21	0,00
MAI	11.313,00	100.250,00	6.218,00	105.519,40	174,40	1,21	0,00
JUN	6.218,00	124.750,00	2.986,00	128.336,50	354,50	1,21	0,00
JUL	2.986,00	115.850,00	791,00	118.338,30	293,30	1,21	0,00
AGO	791,00	142.700,00	5.904,00	137.967,90	380,90	1,21	0,00
SET	5.904,00	158.900,00	5.647,00	159.525,10	368,10	1,21	0,00
OUT	5.647,00	213.200,00	11.888,00	207.459,20	500,20	1,21	0,00
NOV	11.888,00	394.300,00	5.494,00	400.367,90	-326,50	1,21	-0,40
<b>TOTAL</b>	<b>5.741</b>	<b>2.187.400</b>	<b>5.494</b>	<b>2.190.748,10</b>	<b>3.101,10</b>		<b>0,00</b>

Discorre que, após a conciliação com a movimentação de estoque da fiscalização, verifica-se que as inconsistências estão relacionadas com I) entradas indevidas consideradas; II) saídas indevidas por nota fiscal; IV) perdas não consideradas; V) **e, principalmente, erro na metodologia do cálculo.** Depreende-se do comparativo entre as duas planilhas acima, que o fiscal considerou uma “entrada” a maior de 2.572 Litros, ao passo que, na saída imputou o acréscimo de 37.662,90 Litros, razão pela qual, equivocadamente, apontou a omissão guerreada. Verifica-se nas fls. 36/37, que a fiscalização sequer teve o trabalho de discriminar detalhadamente a movimentação nas saídas dos bicos, mês a mês, se contentando apenas em apontar números genéricos para



encontrar o valor total. Assim, a fim de ajustar o trabalho da fiscalização, refez detalhadamente a apuração de estoque na “saída dos bicos”, tomando-se como base os Livros de Movimentação de Combustíveis – LMCs, comprovando, mais uma vez, que a autuação está eivada de vícios, senão veja-se:

**Planilha do  
Fiscal**

	TQ 01	TQ 01	TQ 01	TQ 01	TQ 01	TQ 01	TQ 01	TQ 01	
MESES	BICO 01	BICO 02	BICO 03	BICO 04	BICO 05	BICO 06	BICO 31	BICO 32	TOTAL
<b>Total</b>	769.640,00	615.921,00	244.057,00	287.636,00	95.549,00	71.367,00	81.953,00	62.288,00	<b>2.228.411,00</b>

**Planilha da Impugnante**

	TQ 01	TQ 01	TQ 01	TQ 01	TQ 01	TQ 01	TQ 01	TQ 01	
MESES	BICO 01	BICO 02	BICO 03	BICO 04	BICO 05	BICO 06	BICO 31	BICO 32	TOTAL
JAN	113.280,20	61.772,30	-	-	-	-	-	-	175.052,50
FEV	176.338,30	141.665,10	-	-	-	-	-	-	318.003,40
MAR	188.943,70	133.086,20	-	-	-	-	-	-	322.029,90
ABR	56.898,90	37.969,90	4.046,85	7.188,95	9.389,85	2.653,55	-	-	118.148,00
MAI	16.513,10	19.557,10	20.140,55	30.328,85	11.502,00	7.477,80	-	-	105.519,40
JUN	24.379,60	26.040,15	24.517,80	30.655,65	11.506,50	11.236,80	-	-	128.336,50
JUL	23.377,10	25.494,60	23.525,85	29.289,35	5.749,50	10.901,90	-	-	118.338,30
AGO	27.224,85	27.895,65	28.633,70	35.614,80	8.234,90	10.364,00	-	-	137.967,90
SET	31.028,40	30.668,40	34.373,40	37.439,45	13.847,05	12.168,40	-	-	159.525,10
OUT	39.770,00	38.140,80	39.453,30	42.113,75	5.942,95	8.501,05	21.527,40	12.009,95	207.459,20
NOV	66.085,60	67.426,50	63.009,70	68.320,50	23.749,60	7.816,90	57.104,30	46.854,80	400.367,90
<b>TOTAL</b>	763.839,75	609.716,70	237.701,15	280.951,30	89.922,35	71.120,40	78.631,70	58.864,75	<b>2.190.748,10</b>

Pede pela correção do equívoco ora evidenciado, que acarretou indevidamente a suposta omissão do Álcool.

DIESEL

Afirma que procedeu a revisão de toda a movimentação realizada pela fiscalização, a qual apurou suposta omissão de entrada de Diesel, no valor de R\$ 59.662,35, senão veja-se:

**Demonstrativo da Fiscalização Data**  
**base: 01/01/2008 a 31/12/2008**

**Valor das  
Omissões**

Produto	Est. Inicial	Entradas	Est. Final	Saídas com NF.	Omissão de Entrada	Preço Médio	Entradas
DIESEL	26.104,00	3.856.946,00	11.862,00	3.903.093,00	31.905,00	1,87	59.662,35

Salienta que não há nenhuma omissão por parte da Impugnante, conforme se verifica do demonstrativo abaixo, com a movimentação do produto mês a mês no exercício de 2008:

**Demonstrativo da Impugnate Data**  
**base: 01/01/2008 a 31/12/2008**

**Valor das  
Omissões**

MESES	Est. Inicial	Entradas	Est. Final	Saídas com NF.	Aferições	Preço Médio	Entradas
JAN	26.104,00	325.200,00	19.522,00	331.842,80	60,70	1,87	-0,10
FEV	19.522,00	271.300,00	2.478,00	288.516,80	172,70	1,87	-0,10
MAR	2.478,00	350.950,00	30.949,00	322.432,70	-46,30	1,87	0,00
ABR	30.949,00	294.500,00	15.214,00	310.929,90	694,80	1,87	-0,10

MAI	15.214,00	349.450,00	16.952,00	348.432,30	720,30	1,87	0,00
JUN	16.952,00	350.600,00	40.090,00	327.803,50	342,00	1,87	0,50
JUL	40.090,00	301.400,00	2.943,00	339.012,70	465,80	1,87	0,10
AGO	2.943,00	372.950,00	8.202,00	367.447,80	-243,10	1,87	0,10
SET	8.202,00	419.100,00	10.419,00	416.763,70	-119,30	1,87	0,00
OUT	10.419,00	419.750,00	4.128,00	426.773,00	731,90	1,87	-0,10
NOV	4.128,00	397.800,00	11.862,00	390.159,90	93,60	1,87	-0,30
<b>TOTAL</b>	<b>26.104</b>	<b>3.853.000</b>	<b>11.862</b>	<b>3.870.115,10</b>	<b>2.873,10</b>		<b>0,00</b>

Diz que após a conciliação com a movimentação de estoque da fiscalização, verifica-se que as inconsistências estão relacionadas com I) entradas indevidas consideradas; II) saídas indevidas por nota fiscal; IV) perdas não consideradas; V) **e, principalmente, erro na metodologia do cálculo.** Depreende-se comparativo entre as duas planilhas acima, que o fiscal considerou uma “entrada” a maior de 3.946 Litros, ao passo que, na saída imputou o acréscimo de 32.977,90 Litros, razão pela qual, equivocadamente, apontou a omissão guerreada. Verifica-se nas fls. 38/39, que a fiscalização sequer teve o trabalho de discriminar detalhadamente os valores apontados nas movimentações das saídas dos bicos, mês a mês, se contentando apenas em informar números genéricos para encontrar o valor total. Afirma que ajustou o trabalho e refez detalhadamente a apuração de estoque na “saída dos bicos”, tomando-se como base a análise dos Livros de Movimentação de Combustíveis – LMCs, comprovando, mais uma vez, que a autuação está equivocada por todos os lados (vide Doc. 04), sendo considerado a própria metodologia da fiscalização, deve ser corrigido o equívoco ora evidenciado, que acarretou, indevidamente, a suposta omissão do Diesel.

#### (C) INFRAÇÃO 01

Refuta que apresente infração exige crédito tributário decorrente da suposta omissão de **saída** no exercício de 2009. E que, a apuração de eventual omissão pressupõe o caráter abrangente e rigoroso do trabalho fiscal, levando-se em consideração todas as variáveis da atividade comercial, sendo que, as informações apontadas pela fiscalização são deficientes e incapazes de demonstrar as razões que motivaram a exigência. **A fiscalização sequer se preocupou em apontar quais espécies de mercadorias ensejaram a aludida omissão, obstando, dessa forma, o direito de defesa da Impugnante.**

Alega direta ofensa ao princípio do contraditório, pois se não há indicação exata da espécie que acarretou a omissão, tendo em vista que constam nos LMCs analisados quatro produtos diferentes (gasolina comum, gasolina aditivada, diesel e álcool), não poderá a Impugnante lançar mão de seu direito de defesa, ferindo-se garantia constitucional insculpida no art. 5º, LV da Lei Maior.

Com efeito, revela-se improcedente a autuação, posto que exarado com ausência das cautelas necessárias, tais como a discriminação correta das espécies que acarretaram a suposta omissão de saída.

#### DA INFRAÇÃO 05

Disse que se trata de multa aplicada pela fiscalização pela falta de uso de equipamento de controle fiscal. Entretanto, não houve qualquer prejuízo ao Erário. Bem como não foi imputada pela fiscalização a ocorrência de dolo, fraude ou simulação pela empresa. E que se dedica à comercialização de combustíveis, cujos produtos são enquadrados no regime de substituição tributária, portanto, o contribuinte recebe as mercadorias com tributação encerrada.

Salienta que a Impugnante já adquiriu todos os aparelhos necessários para iniciar o procedimento de implementação do sistema de Cupom Fiscal (Doc. 05), tendo regulariza a questão desde janeiro de 2010, ratificando a postura de boa-fé e de regularidade fiscal. Assim, torna-se aplicável o quanto disposto no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96, pelo qual as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo,

desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.

Registra que a obrigação tributária pode ser classificada como principal e acessória, conforme disposto no art. 113 do CTN, sendo que a obrigação acessória consiste numa obrigação de fazer ou de não fazer, e tem como objetivo permitir à fiscalização a averiguação do correto cumprimento da obrigação principal, possibilitando a verificação da ocorrência do fato gerador e do recolhimento dos tributos. Cita os ensinamentos de Luciano Amaro (*curso Direito Tributário Brasileiro. 10 ed. Atual. – São Paulo: Saraiva, 2004*).

Acrescenta que a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória deverá ocorrer apenas quando a falta de cumprimento da obrigação impeça ou dificulte a fiscalização do cumprimento da obrigação principal. E que, no presente caso, a falta de uso do equipamento de controle fiscal não ocasionou nenhum prejuízo ao cumprimento da obrigação principal, tendo em vista que as mercadorias comercializadas pela Impugnante estão enquadradas no regime de substituição tributária, com tributação encerrada.

Verifica-se, ainda, que a margem de lucro na comercialização de combustíveis não ultrapassa a marca de 3%, quando ocorre um excelente ano para o empresário, de forma que a manutenção da multa, mesmo com a redução promovida, mostra-se desproporcional, com o agravamento do custo fiscal, sem a possibilidade de repassar ao preço do consumidor final, nesse estágio do processo.

Assevera que a manutenção da autuação, certamente, inibe o próprio espírito dos empresários de manter a principal fonte de receita do Estado que são as receitas derivadas de tributos, inviabilizando a perpetuidade das sociedades empresárias. Reproduz casos este Eg. CONSEF já se manifestou pelo cancelamento da multa aplicada (AI 274068.1001/00-8, Sessão 07/02/2001, Relator Sr. *Ciro Roberto Seifert*).

Pede para que seja cancelada integralmente a multa aplicada ou, subsidiariamente, que seja reduzida ao percentual de 1% do montante indicado no auto de infração.

#### DA INFRAÇÃO 04

Discorre que houve a aplicação de penalidade pelo extravio de um único Livro LMC do exercício de 2008, relativo ao mês de dezembro. Contudo, diz que em apenas um único livro há registro da movimentação de todos os combustíveis comercializados, para cada mês, no total de 12, por exercício. Assim, disse que fiscal incorreu em erro ao considerar que cada combustível (diesel, gasolina aditivada, gasolina comum e álcool) possui Livro de Movimentação de Combustível - LMC próprio, aplicando quatro vezes o valor da multa acima, no total de R\$ 3.680,00, quando o correto seria R\$ 920,00 apenas. Ressalta que o artigo 42, inciso XIV da Lei nº 7.014/96, prevê a aplicação da multa de R\$ 920,00, **por cada livro extraviado**.

#### DOCUMENTOS

Diz que para comprovar suas alegações relativas a real movimentação do estoque no ano de 2008, requer também a juntada dos LMCs do exercício de 2008 (Doc. 06).

#### DO PEDIDO

Requer:

- provimento à presente impugnação para julgar Improcedente o lançamento, com o consequente arquivamento do presente processo.
- com fundamento no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, cancelar a multa imposta, ou, subsidiariamente, reduzi-la para apenas 1% do montante indicado no auto de infração na infração 05.
- por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito em relação as infrações 01, 02 e 03.

O autuante presta **informação fiscal** nas fls. 1.551/1.553, rebate os argumentos defensivos, onde descreve as imputações, resume a peça defensiva e passa a informar:

DA DECADÊNCIA: Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e extinto o crédito após 05 anos contados a partir de 01 de janeiro ao ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador. No caso, os fatos geradores relativos ao exercício de 2008, tem prazo para a constituição do crédito tributário até 31/12/2013.

LEVANTAMENTO DE ESTOQUES: A Portaria nº 445/98, é a norma reguladora dos levantamentos de estoques. A empresa autuada alega que às fls. 38/39, o autuante não teve o trabalho de discriminar os valores nas movimentações de saídas do bico mês a mês. É só observar às fls. 15 a 59 deste processo, onde estão discriminados os levantamentos das entradas de estoques por produtos, mês a mês. Às fls. 38 a 45, encontramos discriminados por produto as saídas através dos bicos, com os dias em que os bicos abriram e fecharam, o estoque inicial, o estoque final, as aferições, o total das vendas por bicos, e, o total das vendas dos produtos por ano. Este levantamento em que os bicos fechavam e os bicos abriam, o contribuinte não observou. Às fls. 46/47, o demonstrativo da base de cálculo do ICMS normal e o ICMS antecipado. Às fls. 48 a 50 os demonstrativos de estoques, e, às fls. 51/59 os demonstrativos das omissões.

INFRAÇÃO 01 – disse que quando do levantamento quantitativo de estoques, as omissões de saídas são maiores que as omissões de entradas, a multa é de R\$ 50,00, sendo por meio de levantamento de estoques de postos de combustíveis, se apurar a falta de emissão de notas fiscais, omissões de saídas.

INFRAÇÃO 05 – assinala que empresa usuária de ECF, utiliza nota fiscal de venda ao consumidor. A emissão de documento fiscal via ECF, é uma obrigação tributária vital para a fiscalização, sendo um dolo eventual, e, a empresa autuada já teve dois autos da mesma infração julgados procedentes. Anexos os PAFs nºs 146468000950095 e 606240110100.

Nas fls. 1.559-60, a JJF converte os autos em diligência à INFAZ DE ORIGEM, em Pauta Suplementar do dia 24/10/2013, no sentido de: **a)** que o autuante ou estranho ao feito produza nova informação fiscal, com clareza e precisão, respondendo todos os aspectos abordados pelo impugnante, com a devida fundamentação; **b)** cientificar o impugnante e entregar cópias dos os papéis de trabalho suporte as autuação, estipulando o prazo de 10 (dez) dias para o mesmo, querendo, se manifestar; **c)** após manifestação retornar os autos para prosseguimento dos autos.

Na conclusão da diligência, fls. 1.563-64, o autuante repete os mesmos argumentos (reproduz as infrações, resume a defesa e apresenta a mesma informação fiscal:

Quanto a infração 01 - 04.05.03 – Do levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, em que as omissões de saídas são maiores que as omissões de entradas a multa é de R\$ 50,00.

Nas infrações 02 e 03 – 04.05.08 e 04.05.09 – Efetuado levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado no ano 2008, constatou-se que as omissões de entradas foram maiores que as omissões de saídas, onde já apresentamos os demonstrativos às folhas 38 a 55, neste processo, inclusive verificando os dias em que os bicos abrem e fecham demonstrativo esse, que o contribuinte não apresentou.

Para a Infração 04 – Extravio de LMC do mês de dezembro, como são quatro livros: diesel, álcool, gasolina comum e gasolina aditivada, são quatro as multas.

E na Infração 05 – Multa de 2% empresa usuária de ECF, utiliza nota fiscal de venda a consumidor sem motivos, essa mesma empresa já foi autuada nos PAFs nºs 606240110100 e 146468000950095, pelo mesmo motivo, é reincidente.

Chamou atenção para que a empresa autuada não contestou os levantamentos quantitativos de entradas no ano 2008, já que deu omissão de entradas. Anexo novo demonstrativo das saídas dos produtos nos bicos, com os respectivos fechamentos e aberturas dos mesmos no ano 2008, e, cópias onde os bicos fecham abrem.



Nas fls. 1.565/75 junta a memória dos litros referente ao LMC do contribuinte.

Nas fls. 1580-81, consta petição referente ao Termo de Confissão de Dívida – REFIS, onde o contribuinte informou o pagamento das infrações 4 e 5. Ressalta que não foi incluído as infrações 1, 2 e 3.

Na fl. 1.590, consta petição indicando novo endereço dos patronos do recorrente.

Na fl. 1.593, consta o Termo de Confissão de Dívida.

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 1.598/600, os advogados reportam-se em relação às infrações 1, 2 e 3.

Dizem que apesar de constar no seu relatório a alegação de ocorrência da decadência relativamente aos créditos lançados entre Jan/2008 e Maio/2008, o r. Fiscal Autuante não mencionou esse ponto da impugnação em sua informação fiscal.

Destacam que o lançamento do pretense crédito tributário somente ocorreu em 19.06.2013, devendo esta JJF confirmar, por ocasião do julgamento, o advento da decadência relativamente ao crédito tributário decorrente das competências indicadas (jan/08 a mai/08).

Na Infração 01, observam que a informação fiscal apenas repete o conteúdo da autuação. Trata-se de aplicação de penalidade por suposta omissão de saída, comprovadamente inexistente, conforme atestam os documentos trazidos ao PAF na Impugnação, em especial os docs. 03 e 04.

Relativamente as Infrações 02 e 03, dizem que a Informação Fiscal também é genérica e não infirma a documentação trazida pela Impugnante demonstrando a inexistência das omissões apontadas.

Esclarecem que após a conciliação com a movimentação de estoque da fiscalização, demonstraram (Doc. 03) que as inconsistências estão relacionadas com: I) entradas não consideradas; II) saídas indevidas por nota fiscal; III) perdas não consideradas; IV) e, principalmente, erro na metodologia do cálculo.

Informam que as Infrações 04 e 05 foram devidamente pagas no Programa de Anistia do Estado da Bahia, instituído pela Lei de nº 12.903/2013, conforme oportunamente informado nos autos.

Requer provimento à presente impugnação para julgar totalmente improcedente o lançamento referente às Infrações 01, 02 e 03.

Na manifestação do autuante, fls. 1.604-05, informou:

INFRAÇÃO 1 – repete os mesmos argumentos.

DECADÊNCIA – afirma que não prospera, pois, o Auto de Infração é de 2013, sendo que os exercícios são de 2008 e 2009.

INFRAÇÕES 2 E 3 – disse que já foram quitadas.

Nas fls. 1.609/11, consta extratos do SIGAT referente ao pagamento efetuado, no qual o contribuinte reconhece.

Nas fls. 1.613-14, o relator repete a solicitação de diligência anterior, considerando a verdade material e que o autuante não adentrou na apreciação das irregularidades apontadas pelo autuado, determinando a produção da Informação Fiscal nos termos orientados pelo § 6º do art. 127, do RPAF.

Na conclusão da nova diligência, fls. 1.617, que teceu o seguinte:

1. Como o contribuinte reconhece formalmente, em declaração apensa ao PAF (Págs. 1580 e 1581), a procedência das infrações 04 e 05 do PAF, não mais delas trataria.

2. Quanto ao item “II - DA DECADÊNCIA” (Págs. 142 a 144 do PAF), crê ser indevida a alegação da Autuada, dado que o Auditor Fiscal autuante procedeu a roteiro de fiscalização de apuração de estoque fechado, o que implica em levantamento anual da movimentação.
3. A Autuada, na sua defesa na Pág. 147 do PAF, apresenta uma planilha por ela elaborada, onde consta um total de saída em 2008 de 1.432.275,30 litros de gasolina comum, mas se contradiz logo adiante, na mesma página, no item 20, onde diz que a correta saída seria de 1.402.632 litros.
4. É sabido que a fiscalização de estabelecimentos de revenda de combustíveis é muito dependente da legislação da ANP, o que dificulta apuração de estoques de cada combustível revendido. Porém elaborou planilha demonstrativa de compra e venda de combustíveis apurando, por amostragem, a movimentação de estoques, o que evidencia, apesar de utilizar metodologia diversa da utilizada pelo autuante, que são cabíveis as apurações originais.

Em nova manifestação (fls. 1.630/39), após relatar os fatos da autuação até a última diligência e apresenta, o contribuinte insiste na contestação:

DA DECADÊNCIA: diz ser inequívoco que o lançamento fiscal capturou períodos alcançados pela decadência, tendo em vista que somente foi constituído em 19/06/2013, evidencia-se a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores de jan/08 a mai./08.

Observou que, quanto a este ponto trazido em sede de defesa administrativa, o autuante estranho ao feito apenas afirmou que o Auditor Fiscal procedeu a roteiro de fiscalização de apuração de estoque fechado, não enfrentando tudo o que foi abarcado quanto a este ponto em sede de impugnação, o que não deve ser levado em consideração diante do exposto acima.

Afirma que deve ser revisto o lançamento, para recálculo do crédito tributário passível de exigência, sem considerar os lançamentos realizados em relação as competências entre jan a mai/08, já alcançadas pela decadência, nos termos do art. 150, V do CTN.

DAS INFRAÇÕES 01, 02 E 03:

Reitera que, mais uma vez, ainda que produzida por auditor estranho ao feito, a informação fiscal não enfrentou os equívocos no trabalho de auditoria de estoque, o que talvez nem seja possível, em razão da falta de clareza e certeza da autuação efetivada. Verifica-se que a derradeira informação fiscal também foi bastante suscita e superficial.

Em relação ao item “3”, verificou-se que a informação fiscal não indica quais os produtos em que haveria a suposta divergência nas informações. Presumindo que o autuante estaria se referindo ao produto “gasolina comum”, por ter feito referência ao parágrafo 20 da impugnação protocolada, verifica-se que a informação fiscal sequer enfrentou ou explicou o equívoco do fiscal na elaboração do demonstrativo de “saída nos bicos” do referido produto, conforme fls. 42/43 do Auto de Infração, cuja soma encontrada foi de 1.448.070 litros.

Em relação a todas as inconsistências e documentos comprobatórios anexados na peça defensiva, afirma que não houve qualquer contestação específica ou defesa individualizada, o que presumimos não ser possível, em razão da falta de clareza e certeza da autuação efetivada. Assinala que o refazimento da escrita fiscal efetivado pelo auditor estranho ao feito, mencionado no item 4 acima transcrito, apenas confirma a falta de clareza e certeza da autuação efetivada. Isto porque, em relação ao “álcool”, o autuante apurou as seguintes inconsistências:

***Demonstrativo da Fiscalização***

***Data base: 01/01/2008 a 31/12/2008***

***Valor das  
Omissões***

<i>Produto</i>	<i>Est. Inicial</i>	<i>Entradas</i>	<i>Est. Final</i>	<i>Saídas com NF.</i>	<i>Omissão de Entrada</i>	<i>Preço Médio</i>	<i>Entradas</i>
ALCOOL	5.741,00	2.189.972,00	5.494,00	2.228.411,00	38.192,00	1,21	46.212,32

Pede que considere mesmas variáveis contidas na autuação da movimentação do produto, com base nas informações constantes do refazimento da escrita fiscal efetivado pelo auditor estranho ao feito, verificamos, de forma explícita, a inconsistência da autuação:

<i>Produto</i>	<i>Est. Inicial</i>	<i>Entradas</i>	<i>Est. Final</i>	<i>Saídas com NF.</i>	<i>Omissão de Entrada</i>	<i>Preço Médio</i>	<i>Entradas</i>
ALCOOL	5.741,00	2.177.400,00	5.294,00	2.180.841,10	2.294,10	1,21	3.622,86

Ressalta-se que só está admitindo a auditoria de estoque refeita na informação fiscal como peça informativa, a qual demonstra o equívoco nas variáveis contidas na autuação original, o que não significa no seu reconhecimento em caráter absoluto, pois seria admitir a própria substituição da autuação perpetrada. Inclusive, a Impugnante observa que em relação aos produtos “gasolina” e “diesel”, sequer houve refazimento da auditoria de estoque na informação fiscal produzida pelo auditor estranho ao feito:

1	Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia										
2	Superintendência de Administração Tributária										
3	DAT-Metro / Inspetoria do Varejo										
4											
5	Verificação de Estoques Combustível										
6											
7	Ano: 2008										
8											
9	Empresa: GRL - Organização Revendedora de Combustíveis Lubrificantes Ltda.										
10	Nome Fantasia: GRL										
11	Cadastro: 44.000.264										
12	CNPJ: 40.511.529/0004-37										
13											
14	Combustível: Diesel Comum										
15											
16	DATA	ESTOQUE ABERTURA	TOTAL RECEBIDO	AFERIÇÕES	VENDAS DO DIA	PERDAS E SOBRAS	PERD/SOBRAS ACUMULADAS	ESTOQUE ESCRITURAL	ESTOQUE FÍSICO	DIFERENÇA	VENDA TOTAL DO MÊS
17	01/01/2008						0,0			0,0	
18	02/01/2008						0,0			0,0	
19	03/01/2008						0,0			0,0	
20	04/01/2008						0,0			0,0	
21	05/01/2008						0,0			0,0	
22	06/01/2008						0,0			0,0	
23	07/01/2008						0,0			0,0	
24	08/01/2008						0,0			0,0	
25	09/01/2008						0,0			0,0	
26	10/01/2008						0,0			0,0	
27	11/01/2008						0,0			0,0	
28	12/01/2008						0,0			0,0	
29	13/01/2008						0,0			0,0	
30							0,0			0,0	
	<div> <div>Álcool Comum</div> <div>Gasolina Comum</div> <div><b>Diesel Comum</b></div> <div>Gasolina V Power</div> <div>+</div> </div>										

Portanto, sustenta que a autuação é deficiente e incapaz de demonstrar as razões que motivaram a exigência, inexistindo também contestação específica e individualizada sobre os argumentos defensivos, em que pese tenham sido produzidas três informações fiscais no presente feito.

Reafirma que resta comprovado que não houve uma auditoria de estoque em caráter abrangente, nem rigoroso trabalho fiscal no levantamento das variáveis aplicáveis na atividade comercial da Impugnante.

#### DOS PEDIDOS

Pede pelo reconhecimento da nulidade do lançamento e da decadência parcial do crédito tributário.

Requer que seja julgado improcedente o lançamento, com o consequente arquivamento do presente processo e ainda, a produção de todos os meios de provas em direito admitidos.

Nas fls. 1.650 (frente e verso), solicita prorrogação do prazo concedido. Em adendo se manifesta nas fls. 1.661/63, informa que fora concedido o prazo de 60 (sessenta) dias.

Disse que em atendimento do quanto solicitado na diligência fiscal, é imprescindível que a Impugnante tenha acesso ao arquivo em formato Excel dos demonstrativos que fundamentaram a autuação e informações fiscais subsequentes, sendo um direito assegurado no RPAF, aprovado

pelo Decreto nº 7.629/99 (RPAF-BA), que estabelece a obrigação de a fiscalização apresentar os demonstrativos não só impressos, mas também em mídia.

Ressalta que a redação atual do § 3º, do art. 8º foi dada pelo Decreto nº 11.608, de 16/07/09, DOE de 17/07/09, efeitos a partir de 17/07/09, portanto, é anterior à lavratura do Auto de Infração em debate.

Disse que a questão é relevante, pois não é factível atribuir ao contribuinte a obrigação de converter em Excel o Livro de Movimentação Combustíveis dos exercícios de 2008 e 2009, que é composto de um total de 24 volumes, em que pese os Livros físicos estarem disponíveis para consulta da fiscalização a qualquer momento.

Afirma ser imprescindível o contribuinte ter acessos aos arquivos digitais elaborados pelo autuantes para a devida conciliação com o Livro de Movimentação Combustíveis dos exercícios de 2008 e 2009, visando a apresentação das informações ajustadas e atendimento da finalidade da diligência fiscal, sob pena de violação ao exercício pleno do direito de defesa, contraditório de devido processo legal.

Vale ressaltar que esteve presente na SEFAZ para ter acesso físico ao processo, sendo atendida pela Servidora Sra. Adelina, que atestou a inexistência dos arquivos eletrônicos do autuante.

Requer a intimação do autuante original ou quem o substitua para que apresente o demonstrativo Excel da autuação e informações fiscais produzidas, permitindo a nova intimação do contribuinte para o devido atendimento da diligência fiscal, sob pena de ensejar a nulidade do lançamento com fundamento no art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF-BA e do art. 142, do CTN.

Nas fls. 1.669-70, diligência prestada pelo fiscal estranho ao feito que após historiar o Auto de Infração, informou que o trabalho revisional alcança somente as Infrações 01, 02 e 03 que tratam exclusivamente do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias relativos aos exercícios de 2008 e 2009.

Assinala que na sua peça defensiva o Autuado aponta, em relação às mercadorias (combustíveis), objeto do levantamento fiscal, as seguintes inconsistências:

1. Entradas não consideradas;
2. Saídas indevidas por Nota Fiscal;
3. Perdas não consideradas;
4. Erro na metodologia do cálculo.
5. Erro na soma das “saídas nos bicos”, cuja soma encontrada foi de 1.448.070 litros, quando a correta seria de 1.402.632 litros.

Afirma que examinou toda a documentação anexada pelo Autuado apreciando todos os argumentos destacados na sua defesa administrativa e manifestações posteriores. Assim, com base nos documentos fiscais e auxiliares, obedecendo rigorosamente ao que dispõe a Portaria nº 445/98, realizou novo levantamento quantitativo de estoques do exercício de 2008. Portanto, a partir de todas as informações e documentos disponibilizados o trabalho revisional é apresentado no arquivo *GRL\_2008\_2009\_Estoque\_Diligencia\_4aJJF*, integrante do Auto de Infração, cuja cópia entregou ao Autuado.

Apresenta levantamento revisional, considerando todos os argumentos trazidos pelo Autuado, tendo o demonstrativo de débito, conforme fl. 1670.

Em nova manifestação (fls. 1701/19), após historiar todos os fatos abordados, cronologicamente, o contribuinte alega NULIDADE DA NOVA INFORMAÇÃO FISCAL POR DESCUMPRIMENTO DA DILIGÊNCIA DETERMINADA. Afirma que não foi determinado que o lançamento fosse refeito em razão da ausência de provas do lançamento original, o que foi determinado foi o enfrentamento dos argumentos de defesa, e, ao arripio do devido processo legal, o que foi feito foi um novo lançamento sem o revestimento das devidas formalidade.



Disse que o objeto da diligência determinada é justamente a resposta fundamentada a todos os aspectos abordados na defesa da Impugnante. Porém, a informação fiscal apenas apresenta uma lista dos argumentos apresentados pela Impugnante, mas não os enfrenta, ou seja, genericamente se afirma que foram considerados os argumentos e provas apresentados, procedendo-se nova auditoria de estoque. Não há sequer uma linha na informação fiscal que trate das “entradas não consideradas” ou do “erro na metodologia de cálculo”, argumentos defensivos que supostamente teriam sido “apreciados”. Não é possível compreender se o fiscal autuante reconheceu ou não a existência de entradas não consideradas e muito menos se concorda com a existência de erro na metodologia de cálculo do auto de infração.

Reforça-se que o objeto da diligência determinada é justamente a resposta fundamentada a todos os aspectos abordados na defesa da Impugnante. Porém, na informação fiscal prestada sequer é possível identificar uma resposta do fiscal estranho ao feito aos argumentos defensivos e não é apresentado nenhum fundamento para a discordância. Nesse sentido, a informação fiscal tem apenas duas páginas, sendo que apenas uma delas, composta por 6 (seis) curtos parágrafos, diz respeito ao suposto cumprimento de diligência. Não se há de imaginar que nesses 6 (seis) curtos parágrafos foram respondidos todos os argumentos e provas apresentados pela Impugnante.

Sustenta que representa verdadeiro — e descabido — refazimento do auto de infração, havendo, inclusive, alteração do critério jurídico e majoração do lançamento. O que se verifica é que a informação fiscal protocolarmente faz referência aos argumentos defensivos e à Portaria nº 445/98 e logo parte para a referência à nova auditoria de estoque realizada.

Reafirma claro descumprimento da diligência determinada, cujo objeto — repise-se — é justamente a resposta fundamentada a todos os aspectos abordados na defesa da Impugnante. Portanto, deve-se declarar a nulidade da informação fiscal e auditoria de estoque apresentadas pelo auditor fiscal estranho ao feito.

Impugna pela IMPOSSIBILIDADE DE MAJORAÇÃO DO LANÇAMENTO. IMPRESTABILIDADE DA AUDITORIA DE ESTOQUE REALIZADA. Salaria que descabidamente altera o critério jurídico na realização da auditoria de estoque e majora o lançamento. Assim, é manifestamente imprestável o trabalho fiscal realizado, o que também enseja a nulidade da informação fiscal e auditoria de estoque apresentadas pelo auditor fiscal estranho ao feito.

Destaca a majoração da cobrança no absurdo montante de R\$ 60.830,81 na infração 02 e R\$ 23.260,23 na infração 03. Pondera que o valor total de R\$ 129.407,21 apresentado pela informação fiscal representa majoração de 185% em relação ao valor histórico das infrações 02 e 03 que totalizava o montante de R\$ 45.316,17. Diz que tais valores estarem evidentemente equivocados, o que se será demonstrado cm tópico próprio a seguir, é manifestamente incabível, sob qualquer ótica, a majoração do lançamento, conforme proposto.

Revela que o lançamento é ato administrativo plenamente vinculado que deve atender aos requisitos de competência, finalidade, forma, motivo e objeto, nos termos do art. 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento, calcular o montante do tributo devido.

Discorre que o lançamento deve respeitar a forma exigida para a sua prática e o seu objeto/conteúdo, que corresponde ao efeito jurídico imediato do ato, ou seja, o resultado prático causado em uma esfera de direitos. Vale dizer, é um elemento vinculado e obrigatório do ato. Portanto, ato vinculado cujo conteúdo corresponde ao efeito jurídico imediato na esfera de direitos do contribuinte, não é cabível, em regra, a alteração do lançamento tributário.

Nesse sentido, o art. 149 do CTN expressamente prevê as hipóteses em que seria possível a revisão de ofício do lançamento, porém, em seu parágrafo único, prevê que “a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”, pois por meio do refazimento da auditoria de estoque e da informação fiscal ora atacados, há tentativa de majoração de lançamento relativo a latos geradores de 2008. Ou seja, o direito da Fazenda Pública

Estadual já se extinguiu há muito, tendo em vista o prazo decadencial de 5 (cinco) anos. Portanto, de plano, é possível firmar que a majoração proposta pelo i. auditor fiscal estranho ao feito é inadmissível.

Acrescenta que a partir do cotejo entre o demonstrativo de cálculo da nova informação fiscal e a planilha original do lançamento, verifica-se, por exemplo, que há diferença relevante no valor do preço médio considerado no cálculo. Junta tela de documentos dos autos para todos os produtos autuados a informação fiscal considera valor de preço médio superior ao que compôs o cálculo original do auto de infração.

Assevera que tal aumento no valor do preço médio é inadmissível, pois representa alteração de critério jurídico do lançamento, uma vez que decorre de alteração do parâmetro de cálculo do preço médio pelo auditor fiscal estranho ao feito. Reitera ser pacífica a jurisprudência pátria no sentido de que não é cabível a revisão do lançamento por alteração do critério jurídico. Cita Enunciado nº 227 da Súmula do TFR e o Repetitivo nº 387, ao examinar novamente a questão, o STJ.

Sustenta que resta inequívoca a impossibilidade de revisão do lançamento por meio da informação fiscal ora atacada, devendo-se reconhecer a sua nulidade.

No mérito, volta a alegar a improcedência dos lançamentos das infrações 2 e 3, repetindo as mesmas razões já expostas na peça defensiva, no qual junta novamente todas as memórias de cálculos feitos patrono do autuado.

Em nova informação fiscal feita pelo fiscal estranho ao feito, fls. 1726/31, inicialmente, reproduziu as infrações, destacando a descrição dos fatos e passou a informar:

#### DO DESCUMPRIMENTO DA DILIGÊNCIA DETERMINADA

Reproduzindo o artigo 2º do Decreto nº 7629/99, afirma a possibilidade de revisar o lançamento pela diligência realizada pelo Auditor Fiscal Estranho ao Feito. Assim, todo o trabalho foi efetuado com base nas provas apresentadas pela Autuada. Informa ter trabalhado com documentos emitidos e registrados nos exercícios de 2008 e 2009, única forma de acesso pelo auditor diligente ao movimento comercial do período fiscalizado.

Sustenta não haver outra forma de considerar as provas apresentadas pela Autuada senão “refazendo” o levantamento fiscal. Ou seja, através das planilhas que acompanham o trabalho revisional responde aos quesitos levantados pela Autuada e que caso contenha algum erro a Autuada deve apontá-los para serem revistos, o que não ocorreu, pois, o Impugnante se limitou a alegar que *“Não há sequer uma linha na informação fiscal que trata das ‘entradas não consideradas’ ou do ‘erro na metodologia do cálculo’, argumentos defensivos que supostamente teriam sido ‘apreciados’.* Não é possível compreender se o fiscal autuante reconheceu ou não a existência de entradas não consideradas e muito menos se concorda com a existência de erro na metodologia de cálculo do auto de infração”.

Pontuou que no prazo concedido à Autuada, fls. 1693 a 1695, esta não se deu “ao trabalho” de analisar o trabalho revisado. Se assim fizesse, apontaria quais “entradas não consideradas” na revisão. Se não apontou é porque sabe não existir tal inconsistência.

Da mesma forma, discorreu que a metodologia utilizada pelo Autuante é por demais conhecida em se tratando de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. O fato de não ter utilizado, como forma de conferência as entradas, se deu exatamente porque a Autuada não apresentou, no curso da ação fiscal o LMC. Isto ocorreu somente em sede de Defesa Administrativa, motivo pelo qual somente foi considerado, agora, na revisão do lançamento.

#### DA IMPOSSIBILIDADE DE MAJORAÇÃO DO LANÇAMENTO. IMPRESTABILIDADE DA AUDITORIA DE ESTOQUE REALIZADA

Pede para não se acolher as alegações defensivas trazidas pela Autuada, inclusão de entradas não consideradas pelo Autuante, não há outra forma senão de “refazimento” do lançamento. Ou seja, o levantamento quantitativo de estoque de mercadorias teve que ser ajustado.

Quanto à majoração do lançamento, acosta argumento sobre o que prescreve o artigo 156 do Decreto nº 7629/99 e relembra atenção ao que prevê o § 8º, do artigo 127 do RPAF/99.

DA IMPROCEDÊNCIA DAS INFRAÇÕES 02 E 03

GASOLINA COMUM – informa que não é admitido em direito com prova em contrário. Deve apontar quais notas fiscais de entrada não foram consideradas, quais as notas fiscais de saídas indevidas e quais erros do método. Em se tratando de “perdas não consideradas” deve a Autuada apontar quais são. No entanto, é sabido que apenas irão onerar as quantidades de omissões de entradas, motivo do Crédito Tributário deste Auto de Infração.

Assinala que os demonstrativos que o Impugnante incluiu nas fls. 1714 a 1718 são organizados, porém, carecem de sustentação legal. Isto porque os dados ali inseridos devem ser acompanhados de provas, documentos fiscais. Quer seja, as “Entradas” devem ser acompanhadas da informação das Notas Fiscais e o mesmo se aplica às “Saídas com NF”. As aferições devem ser acompanhadas da prova do registro no LMC. Estoque inicial e final do livro Registro de Inventário.

Sustenta que o mesmo se aplica aos argumentos do Alcool e do Diesel.

CONCLUSÃO

Sustenta que a diligência foi realizada com base nos documentos fiscais apresentados pela Autuada e que na sua manifestação o contribuinte não apresenta nenhuma prova dos seus argumentos, de modo a contrapor os números apresentados pelo Auditor Fiscal Estranho ao Feito.

Presente na sessão de julgamento, o representante legal do sujeito passivo, Thales Maia Galiza, OAB/BA 75.053, após destacar a longevidade do AI, ressalta a lealdade da empresa por manter a mesma linha de impugnação desde a inicial como historiado no relatório, reforçando, ao fim, seu inconformismo com o refazimento do AI, procedimento que entende inadmissível, contrariando, inclusive, as diligências deferidas, isto, desconsiderando os argumentos defensivos, razão pela qual repisa e reforça os argumentos aduzidos na última manifestação defensiva.

No caso, ressalta não ser contra a possibilidade de refazimento do procedimento fiscal no curso processual, mas o descumprimento das diligências fiscais, inclusive desconsiderando os elementos/argumentos aduzidos pelo contribuinte autuado, bem como a alteração do critério jurídico impresso na revisão efetuada.

Conclui repisando os argumentos da decadência e que o AI merece ser julgado improcedente com relação às infrações 01, 02 e 03.

É o relatório.

**VOTO**

Como relatado, contendo 5 (cinco) acusações fiscais, o AI lavrado em 12/06/2013, exige R\$ 105.915,69, sendo que o cometimento das infrações 04 e 05 foi expressamente reconhecido e suas exações foram pagas pelo sujeito passivo (fls.1580-1586). Portanto, não integrando a lide, as tenho por subsistentes.

Sendo o estabelecimento autuado empresa varejista do ramo de combustíveis (Posto de Combustíveis) as demais infrações (01, 02 e 03) decorrem de auditoria por levantamento quantitativo por estoques em exercício fechado (2008, 2009), aplicando-se o tradicional método do período anual, concentrando-se todos os fatos geradores como ocorridos no último dia do exercício fiscalizado.

Já na descrição da autuação, a autoridade fiscal autuante registrou ter procedido com base nos livros LCMS, mas só os relativos aos períodos janeiro a novembro 2008, “POIS APESAR DE INTIMDO NÃO APRESENTOU OS LMCS DE DIESEL; ALCOOL, GASOLINA COMUM E GAZOLINA



ADITIVADA EM DEZEMBRO 2008” e que, sendo usuária de ECF, utilizou “NOTA FISCAL DE VENDA A CONSUMIDOR SEM JUSTIFICATIVA”.

Em 29/07/2013, o sujeito passivo impugnou o lançamento arguindo: (I) decadência; (II) inexistência de omissão de saída; (III) inexistência de omissão de entrada relativa às seguintes mercadorias: Gasolina Comum; Álcool e Diesel.

Para subsidiar seus argumentos, apresentou: **a)** quadro/tabelas com dados quantitativos (no corpo da impugnação) do seu movimento comercial dos períodos mensais janeiro a novembro 2008 (Est Inicial, Entradas, Est. Final, Saídas com NF, Aferições, Preço Médio, Valor das Omissões, este, como sendo 0,00 no cômputo geral do período auditado - janeiro a novembro 2008); **b)** cópias do Livro de Movimentação de Combustível – LCM, de janeiro a novembro 2008 (Doc. 6: fls. 177-1.548).

No curso da instrução processual, considerando que a Informação Fiscal posterior à Impugnação foi prestada pelo Autuante em desconformidade com o disposto no art. 127, § 6º, do RPAF (veio em letras garrafais, sem formatação e sem contra arrestar os argumentos defensivos, nem tratar dos elementos de prova apresentados pelo Impugnante), em 24/10/2013 o PAF foi baixado em diligência à Infaz de origem para:

Inspetor Fazendário

- a)** Determinar ao autuante (preferencialmente) ou a Auditor estranho ao feito, a produção de INFORMAÇÃO FISCAL na forma prevista no art. 126, § 6º do RPAF, ou seja, **com clareza e precisão, respondendo todos os aspectos abordados pelo impugnante, com a devida fundamentação**, inclusive recomendando a escrita do texto em letra Times New Roman, tamanho 12;
- b)** Mediante comprovação de entrega, determinar a entrega ao sujeito passivo, cópia da Informação Fiscal e eventuais papéis de trabalho que suportam a exigência fiscal, inclusive dos que, eventualmente ainda não lhe foram entregues, estipulando o prazo de 10 (dez) dias para, querendo, manifestar.

Em 06/12/2013 o autuante aportou aos autos a Informação Fiscal acerca da diligência mantendo os termos da anterior, apenas ajustando a escrita para Times New Roman, tamanho 12. Em 31/03/2014 nova diligência fiscal foi deferida pedindo ao Inspetor Fazendário a determinação de Auditor estranho ao feito para prestar a Informação Fiscal em conformidade com o anterior pedido.

Sem embargo, em 25/09/2019 o PAF retornou ao CONSEF com uma nova Informação Fiscal ainda mais sintética (em apenas uma folha), com o mesmo descompasso com a determinação contida no art. 127, § 6º, do RPA, ainda que prestada por Auditor Fiscal estranho ao feito. Tal fato não passou despercebido pelo Impugnante que retornou aos autos em 21/10/2019 repisando/demonstrando suas razões defensivas (fls. 1.630-1.638).

À fl. 1.639 consta despacho datado de 07/11/2019 encaminhado o PAF ao Auditor Fiscal estranho ao feito diligente para conhecimento da manifestação do sujeito passivo acerca da sua diligência.

Por consequência, datada de 19/04/2024, às fls. 1.669-1.670 consta nova Informação Fiscal referenciada à diligência pedida pela 4º JJF em 31/03/2014, onde o PAF tramitava naquela data.

Anunciando ter examinado “TODAS a documentação anexada pelo Autuado assim apreciados todos os argumentos destacados na sua defesa administrativa e manifestação do contribuinte”, o Auditor Fiscal estranho ao feito afirmou que “com base nos documentos fiscais e auxiliares, obedecendo rigorosamente ao que dispõe a Portaria nº 445/98, foi realizado novo levantamento quantitativo de estoques no exercício de 2008”, oportunidade em que para as infrações 02 e 03 apurou e ajustou os valores das exações conforme quadro abaixo:



Infração 02 – 04.05.08					
Data Ocorrência	Data Vencto	Aliq.%	Multa%	Valor Histórico AI R\$	Diligência 4ª JJF R\$
29/12/2008	09/01/2009	19%	70%	8.780,34	13.760,12
30/12/2008	09/01/2009	25%	70%	14.915,59	45.406,86
31/12/2008	09/01/2009	27%	70%	11.331,23	21.283,86
			<b>Total</b>	35.027,16	95.854,97

Infração 03 – 04.05.09					
Data Ocorrência	Data Vencto	Aliq.%	Multa%	Valor Histórico AI R\$	Diligência 4ª JJF R\$
29/12/2008	09/01/2009	19%	60%	4.152,49	4.360,58
30/12/2008	09/01/2009	25%	60%	2.782,48	12.641,27
31/12/2008	09/01/2009	27%	60%	3.354,04	6.312,79
			<b>Total</b>	10.289,01	33.549,24

Quando intimado para conhecer a Informação Fiscal, em 29/05/2024 o sujeito passivo protocolou manifestação fiscal em que, após historiar o PAF até a data, alegou: a) nunca ter tido acesso ao arquivo original suporte do AI; b) nulidade da Informação Fiscal e a auditoria de estoque feitas pelo auditor fiscal estranho ao feito, pois: b.1) “a diligência determinada foi descumprida, uma vez que não foram analisados os argumentos e documentos apresentados pelo Impugnante”; b.2) houve alteração do critério jurídico do lançamento e descabida majoração do lançamento, contrariando o parágrafo único do art. 149 do CTN e Súmula 227 do Tribunal Federal de Recursos

No que diz respeito à diligência deferida, reproduzindo o item “a” alega não ter sido pedido que o lançamento fosse refeito, mas, sim, a determinação de enfrentamento/resposta aos argumentos de defesa, aspecto para o qual o diligente se limitou a genericamente afirmar que foram considerados todos os argumentos e provas apresentados, pois sequer escreveu tratar das “entradas não consideradas” ou do “erro na metodologia de cálculo”, não se compreendendo se o diligente reconheceu ou não a existência de entradas não consideradas ou quanto a existência de erro na metodologia de cálculo do AI.

Por sua vez, na consequente Informação Fiscal acerca da manifestação defensiva posterior ao ajuste efetuado por ocasião da diligência fiscal, o Auditor diligente: a) confirma ter refeito o todo o levantamento quantitativo utilizando as provas aportadas aos autos pela empresa autuada; b) utilizou a mesma metodologia tratada no levantamento quantitativo do procedimento fiscal original; c) “o fato de não ter utilizado, como forma de conferências as entradas, se deu exatamente porque a Autuada não apresentou, no curso da ação fiscal, o LMC. Isto ocorreu somente em sede de Defesa administrativa, motivo pelo qual somente foi considerado, agora, na revisão do lançamento”.

Por fim, ainda que reconheça que os demonstrativos constantes da manifestação defensiva (fls. 1714 a 1718) estarem organizados, afirma carente de suporte legal porque os seus dados não são acompanhados das Notas Fiscais correspondentes, o mesmo se aplicando às “Saídas com NF”, e as aferições também devem ser acompanhadas de prova do registro no LMC.

Pois bem, compulsando os autos e ponderando os argumentos de acusação e defesa, bem como os elementos de prova autuado, para encaminhar minha convicção sobre o presente caso, me cabe pontuar as seguintes constatações:

- a) Na descrição original do Auto de Infração consta: a.1) ainda que o levantamento quantitativo tenha compreendido todo o exercício 2008, o período compreendido na autuação é janeiro a novembro 2008; a.2) que apesar de intimado, o contribuinte fiscalizado não apresentou LMC de DIESEL, ÁLCOOL, GASOLINA COMUM E ADITIVADA EM DEZEMBRO 2008;
- b) No levantamento quantitativo original se constatou as seguintes omissões: ÁLCOOL = 38.192 LITROS; GASOLINA COMUM: 19.796 LITROS; DIESEL: 31.905 LITROS, enquanto que no levantamento quantitativo refeito se apurou as seguintes omissões: ÁLCOOL = 48.900,500 LITROS; GASOLINA COMUM: 30.267,100 LITROS; DIESEL: 83.292,400 LITROS;
- c) O LMC aportado aos autos pelo Impugnante junto à peça defensiva (Doc. 6: fls. 177-1.548, refere-se ao período compreendido pelo levantamento quantitativo em ambos levantamentos quantitativos (janeiro a novembro 2008), o original do Autuante e levantamento quantitativo refeito pelo Auditor diligente estranho ao feito;
- d) É fato que nas ocasiões em que as autoridades fiscais se manifestaram, seja em função das manifestações do Impugnante, seja em função das diligências deferidas, nestas destacando os grandes intervalos temporais entre as datas de diferimento das diligências e a prestação das Informações, as informações fiscais constam autuadas em desconformidade com o comando legal estabelecido no art. 127, § 6º do RPAF, ainda que tal fato, embora auxilie, não seja impedimento para formar a convicção dos julgadores acerca do caso, desde que para tanto, sirva outros elementos autuados;
- e) Ainda que apenas na última Informação Fiscal o Auditor diligente estranho ao feito reconheça que os demonstrativos constantes da manifestação defensiva (fls. 1714 a 1718) são organizados, é de se observar que eles se apresentam nos autos desde a original Impugnação como elementos de contraprova da acusação fiscal, sem que deles os intervenientes do fisco tenha tratado em suas intervenções;
- f) Ainda que seja material, também é verdade que mesmos teoricamente colhidos em mesma fonte, há divergências nos preços médios das mercadorias que apresentam omissões entre os levantamentos quantitativos (original e o refeito);
- g) Tanto o procedimento fiscal por levantamento quantitativo de estoques pode ser refeito/renovado sempre que forem apurados dados não considerados quando de sua realização (que é o caso), como incorreções ou omissões não acarretam a nulidade do lançamento fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-lhe no ato da intimação, cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo (RICMS-BA/97: Art. 936, Parágrafo único, c/c art. 18, § 1º e art. 127, § 7º, do RPAF).

Pois bem, ainda que as constatações expostas já me sejam suficientes para considerar que o lançamento tributário apurado pelo levantamento quantitativo na forma exposta nos autos não possua elementos suficientes para se determinar, com segurança o cometimento das infrações 01, 02 e 03, especialmente quanto ao seu montante e liquidez das exações, tratando-se de estabelecimento varejista do comércio de combustíveis, é de se observar que para tanto o levantamento quantitativo refeito deve atender à disposição contida no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, instrumento legal que regula o procedimento fiscal por levantamento quantitativo de estoques, ainda que tal disposição tenha sido incluída pela Portaria 159, de 24/10/19 que, por possuir natureza eminentemente procedimental pode e deve ser aplicada retroativamente

nestes casos, conforme Parecer PROCESSO PGE/2021003035-0, cuja parte que interessa ao caso, junto ao parágrafo único da Port. 445/98, reproduzo, com meus destaques:

Portaria 445/98

*Art. 10. ...*

*Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD 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).*

Parecer PROCESSO PGE/2021003035-0:

*“Note-se que, sem dúvida, a norma lustrada na Portaria no 001/2020 **possui natureza eminentemente procedimental**, traduzindo-se num conjunto ordenado de atos administrativos e termos para a consecução da apuração do efetivo e real fato econômicos, porventura fato gerador do ICMS.*

*São normas internas da Administração Fazendária para o processo de fiscalização, apontando ao Estado-Administração como, quando ou de que maneira deve o ato de levantamento quantitativo de estoques se produzir.*

*Doutro giro, acresça-se aos fundamentos acima expendidos, que a **retroação da norma se impõe, tendo em vista que as novas orientações internas objeto da presente discussão são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam a aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte, como perdas imanentes ao processo.***

*Desta forma, na mesma toada, a **retroação se justifica pela norma esculpida no art. 106, II do CTN.**” (grifei)*

Deste modo, sendo norma meramente procedimental interpretativa, conforma-se com os artigos 106, I e 144, § 1º, do CTN, tendo plena pertinência e aplicação ao caso concreto.

Com meus destaques, eis as disposições:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, **quando seja expressamente interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º **Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas**, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Ressalte-se que como expressado em seus parâmetros, o Parágrafo único acrescido ao artigo 10 da 445/98 pela Portaria nº 159, oferta maior precisão à exigência fiscal decorrente da omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, quando se constatar que a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no LMC, no Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível de combustível, de modo a fazer exsurgir, indubitavelmente, a verdade material do caso, já que em condições normais de temperatura é

fisicamente impossível variação volumétrica dos combustíveis a que se refere, acima do elástico limite parametrizado.

Destaque-se, também, que a Portaria nº 445/98 dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, consoante o seu art. 1º:

*“O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período”.*

Por fim, observando a existência de órgão de fiscalização especializado na atividade do contribuinte autuado, com fundamento no art. 18, IV, “a”, do RPAF, tenho por nulo o lançamento tributário relativo às Infrações 01, 02 e 03, ao tempo que, com fundamento no art. 156 do RPAF e observando a disposição do art. 173 do CTN, represento à autoridade competente para analisar a pertinência de instaurar novo procedimento fiscal a salvo de falha, de modo a identificar a regularidade fiscal do contribuinte.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, tendo em vista o exposto reconhecimento do contribuinte pelo cometimento das Infrações 04 e 05.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 022073.0091/13-6, lavrado contra **GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do valor de **R\$ 60.549,52**, relativo às multas por descumprimento de obrigação acessória, previstas nos incisos XIII-A, “h” e XIV da Lei 7014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2024.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR

ZIRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - JULGADORA