

**PROCESSO** - A. I. N° 206923.0015/20-2  
**RECORRENTE** - M-30 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JFJ nº 0043-05/23-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTRANET 14.02.2025

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0010-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Mercadorias (combustíveis) sujeitas ao pagamento do imposto pelo regime da substituição tributária. Apuradas omissões de entradas em volume que excedeu os índices de “ganhos” por variação volumétrica estabelecidos na Portaria da SEFAZ-Ba nº 445/1998. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada através de levantamento quantitativo de estoques. Redução da multa pecuniária por erro de enquadramento da Autoridade Fiscal. Argumentações defensivas de mérito acolhidas somente no que refere às notas fiscais de entradas de combustíveis apresentadas na fase contenciosa do processo e que deixaram de ser computadas pelo autuante no levantamento originário. Rejeitadas as preliminares de nulidades suscitadas na peça defensiva. Indeferido o pedido de conversão do feito em novas diligências. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário impetrado pela autuada em vista da decisão proferida pela 5ª JFJ que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração lavrado em 23/06/2020 para exigir ICMS no valor principal de R\$ 32.057,18, contendo as seguintes irregularidades:

**Infração 01 – 04.07.01** – Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Valor exigido: **R\$ 26.380,34**.

**Infração 02 – 04.07.02** – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, decorrente da omissão no registro 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. Valor exigido: R\$ 5.676,84.

**Fatos geradores do Auto de Infração:** dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Alíquotas indicadas no demonstrativo de débito. Capitações legais referenciadas no

corpo do lançamento. Importante destacar que a exigência fiscal relativa à omissão de entrada de combustível valeu-se também do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/1998 acrescentado pela Port. 159/2019, com efeitos a partir de 25/10/2019.

**Juntados ao PAF:** a) cientificação do início da ação fiscal; b) demonstrativo de cálculo das infrações 01 e 02; c) Demonstrativo Resumo das Omissões de Entradas; d) Demonstrativo do Custo Médio Unitário para os produtos gasolina comum e gasolina aditiva e etanol comum; e) cópia do inventário; f) Demonstrativo da Movimentação dos Combustíveis; e, g) mídia digital contendo os arquivos em formato eletrônico que compõem a autuação.

Através da **petição** protocolada entre as fls. 07 a 26. **Informativo fiscal** prestado pelo autuante através da peça processual juntada aos autos entre as fls. 33 a 81. A 5ª JJF foi o mesmo convertido em **diligência**, na pauta do dia 30/11/2021. O autuante através do **expediente juntado** ao PAF à fl. 175, protocolado em 26/04/2022, fez juntada aos autos, em formato eletrônico, dos demonstrativos analíticos do Auto de Infração, gravados na mídia anexa (doc. fl. 176). Atravessa **nova petição** nos autos (fls. 181 a 188). O autuante em **novo Informativo Fiscal** (fls. 196 a 203).

Após a devida instrução processual, a Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

### **VOTO**

Conforme exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão, o Auto de Infração em lide é composto de 02 (duas) imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

As cobranças que integram as infrações 01 e 02 se referem à falta de recolhimento do ICMS, por solidariedade e por antecipação tributária total, respectivamente, em razão da aquisição de combustíveis sem a devida cobertura documental. Fatos geradores verificados nos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, apurados a partir da aplicação do roteiro de Auditoria de Estoques seguindo os procedimentos previstos no art. 10, parágrafo único, da Portaria SEFAZ-Ba nº 445/1998, cujo teor abaixo transcrevemos:

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

(...)

**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).

Inicialmente enfrentaremos as preliminares de nulidade suscitadas na impugnação empresarial.

**Rejeito a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa.** O contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal, conforme Termo inserido à fl. 84, postado via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), em 16/04/2020 e ciência ao sujeito passivo em 22/04/2020.

À fl. 05 consta o Termo de Ciência de lavratura do Auto de Infração/Notificação Fiscal, postado em 06/07/2020, também via DTE e ciência em 13/07/2020.

Atendidos também os demais requisitos de validade do Auto de Infração, previstos no art. 39 do RPAF, notadamente, a correta identificação do sujeito passivo; a descrição dos fatos considerados infração, de forma clara e sucinta; indicação dos dispositivos considerados infringidos; intimação dos atos processuais pela via prevista na lei do processo administrativo – através do DTE (domicílio tributário de eleição eletrônico) - e a assinatura da autoridade fiscal responsável pelo lançamento.

Na fase procedimental do lançamento, compreendida no intervalo que vai do início da ação fiscal até a ciência do Auto de Infração, não há previsão normativa que estabeleça a obrigatoriedade do contraditório. **Não acolhido, portanto, o pedido defensivo de nulidade** do processo sustentada por violação do princípio do contraditório na fase procedimental do lançamento.

Quanto a irretroatividade, reclamada pela defesa, das disposições do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98, na redação dada pela Portaria 159/2019, esta Relatoria, firmada em entendimento reiterado da Procuradoria da Fazenda Estadual em outros processos da mesma natureza, se posiciona pela legalidade da aplicação retroativa do citado dispositivo, por ser norma meramente procedimental. Incidência, neste caso, do art. 144, § 1º do CTN, que estabelece a retroação de medidas que instituem novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Até a publicação da Portaria 159, de 24/10/2019, a SEFAZ-Ba restringia os procedimentos de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício aberto sempre utilizando os dados declarados no livro Registro de Inventário (LRI). A partir da alteração processada na Portaria 445/98 o procedimento realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoques dos postos revendedores de combustíveis passou a ser feito com base em cada combustível, no início e no final de cada dia de operações. A vista disso, esses inventários diários podem ser levados em consideração, vez que não há mais a restrição de que a contagem dos estoques físicos leve em consideração tão somente os valores anualmente anotados no LRI, conforme a redação anterior da Portaria 445/98 impunha.

Portanto, reiteramos, as alterações processadas na Portaria 445/98, com o acréscimo do parágrafo único ao art. 10, que estabeleceram melhores critérios de apuração dos estoques, mais adequados ao setor de revenda no varejo de combustíveis, não inovando no mundo jurídico, mas ampliando os poderes de investigação do fisco. **Nulidade igualmente rejeitada.**

Também não procede o argumento defensivo de erro de enquadramento legal a **nulificar a infração 02**. Na interpretação desenvolvida na peça defensiva o contribuinte confunde “revogação”, que retira a norma do ordenamento jurídico, o que não houve, com a alteração do seu texto. Na verdade, a alteração do art. 23, § 6º, da Lei nº 7.014/96 foi de ordem meramente textual, conforme detalharemos a seguir.

A redação do art. 23, § 6, da Lei nº 7.014/96, até 13/12/19, era:

**Art. 23.** Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

(...)

**§ 6º** A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:

I - de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver;

II - em função dos preços a seguir indicados, se as mercadorias estiverem desacompanhadas de documento fiscal idôneo:

a) preço de pauta fiscal no atacado, se houver, ou o preço corrente das mercadorias ou de sua similar no mercado atacadista do local da ocorrência, aquele ou este acrescido da margem de lucro correspondente;

b) preço de pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo no local da ocorrência;

A partir de 13/12/19 a redação passou a ser a seguinte:

**Art. 23.** Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

(...)

**§ 6º** A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por ato da Secretaria da Fazenda, observados os critérios definidos no § 4º deste artigo.

Como se vê, o parágrafo sexto do art. 23, da Lei nº 7.014/96, trata da base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive antecipação tributária e a nova redação, sendo mais ampla, tornou desnecessários os incisos da redação anterior. A redação do texto normativo foi aperfeiçoada sem alteração do seu sentido e finalidade. Por sua vez, essa questão de ordem formal não trouxe qualquer prejuízo para a defesa, pois o fundamento jurídico adotado pelo autuante correspondente ao mesmo artigo e parágrafo, não causando maiores esforços de interpretação. Ademais, nos termos do art. 18, § 1º do RPAF-Ba (Dec. nº 7.629/99), eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais não acarretam nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível se determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário. **Sem razão o contribuinte. Pedido de nulidade não acolhido.**

Ainda no exame das questões preliminares, indefiro o pleito defensivo de conversão do feito em novas diligências ou para a realização de perícias fiscais. O presente PAF foi objeto de uma diligência saneadora, conforme será detalhado mais a frente neste voto, ocasião em que foi determinada a reabertura do prazo de defesa, de 60 (sessenta) dias, com a entrega ao contribuinte dos demonstrativos analíticos da apuração do imposto, produto a produto, por exercício fiscal, não havendo qualquer divergência de datas listadas naqueles anexos e os descritos no Auto de Infração. Ademais, a solução da controvérsia objeto desta lide fiscal não depende de prova técnica ou de conhecimentos especiais.

Analisando na sequência as demais questões articuladas na peça defensiva, passo inicialmente a enfrentar a prejudicial de mérito relacionada à decadência.

As discussões em torno da decadência nos tributos lançados por homologação, modalidade em que se enquadra

*o ICMS, atualmente se encontram pacificadas neste CONSEF, seguindo a diretriz traçada no Incidente de Uniformização da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE) nº 2016.194710-0, que adotou a linha de entendimento consolidada no STF, através da Súmula Vinculante nº 08.*

*Os institutos da decadência e da prescrição são matérias reservadas a disciplinamento por lei complementar federal. A LC de tributos no Brasil é o CTN. De acordo com essa norma geral, o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o valor do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

*Conta-se, por sua vez, o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*No caso em exame, as infrações objeto dessa prejudicial de mérito são as ocorrências que integram os itens 01 e 02 do Auto de Infração. As citadas imputações fiscais, conforme descrição contida na peça acusatória, resultaram em falta de recolhimento do imposto em decorrência, respectivamente, de: 1) entradas de mercadorias (combustíveis) adquiridas de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal; 2) antecipação tributária de mercadorias (combustíveis) enquadradas no regime da ST adquiridas sem a devida cobertura documental.*

*Nestas ocorrências o fato tributário não foi objeto de registro na escrituração fiscal do contribuinte, impossibilitando ao fisco homologar os atos praticados pelo sujeito passivo, circunstância que afasta a incidência da regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, cujo marco de início da contagem do prazo decadencial se dá a partir da ocorrência do fato gerador.*

*Para as situações acima descritas deve incidir a regra geral, ou seja, o prazo de decadência previsto no art. 173, inc. I do CTN, que estabelece que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se somente após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*No caso concreto, a ciência ao contribuinte do Auto de Infração se verificou em 13/07/2020, através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico). Em relação aos fatos geradores de 2015, dispunha a Administração de prazo para formalizar o lançamento até 31/12/2020, portanto, dentro ainda do quinquênio estabelecido na Lei Complementar Tributária.*

#### **Prejudicial de mérito rejeitada.**

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*A fiscalização utiliza o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), instituído pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) e ratificado pela Resolução nº 23/2004 da Agência Nacional de Petróleo, para registro diário dos estoques de combustíveis dos postos revendedores. Foi adotado como livro fiscal, conforme Cláusula primeira do Ajuste SINIEF 01/92, e art. 219 do RICMS/BA.*

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

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

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

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

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

*A escrituração fiscal digital (EFD), conforme já frisamos linhas acima, é obrigatória para os contribuintes do imposto (art. 248 do RICMS/BA), que devem ainda observar o Ajuste SINIEF 02/09 bem como as especificações do leiaute do arquivo digital e do guia prático da EFD-ICMS/IPI, estabelecidos no Ato COTEPE/ICMS nº*

44/18, por força do disposto pelo art. 249 do RICMS/BA.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*I - da saída dos combustíveis de que trata o art. 2º do estabelecimento do contribuinte de que trata o art. 4º desta Lei Complementar, nas operações ocorridas no território nacional; e*

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

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

*Por exemplo, a presunção aqui aplicada não é compatível com o disposto no inciso II, art. 7º da Portaria nº 445/1998, se lhe for atribuída a interpretação de que apenas se refere a operações tributáveis anteriores do próprio contribuinte fiscalizado, não se estendendo àqueles que participaram em etapas anteriores. Esta lógica não é possível quando a mercadoria em questão está inserida no regime de substituição tributária na origem, haja vista que a operação de saída do posto revendedor do combustível não se dá a débito de ICMS, por já se encontrar com fase encerrada de tributação.*

*A mera alegação de “perdas” compensáveis por “ganhos” em dias distintos não é suficiente para afastar a presunção de veracidade da escrituração realizada pelo próprio contribuinte, principalmente quando desacompanhada de uma justificativa razoável.*

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

*“[...] Relata que tomando ciência da autuação, verificou junto à sua contabilidade a origem das diferenças apontadas e identificou a ocorrência de uma falha procedimental na área operacional, fato ao qual atribui a escrituração de notas fiscais em datas equivocadas resultando na omissão de entradas identificadas na autuação.*

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

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

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

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

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

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



uma “omissão” de entrada de 5.035,88 litros no dia 02/01 e uma “perda” de 5.009,90 litros de gasolina comum no dia 03/01.

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

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

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

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

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

Logo, competia à ora defendente esclarecer os supostos erros que teriam ocorrido em sua escrituração, quando aponta que os LMC físicos, escriturados em papel, estariam em divergência com a escrita fiscal digital enviada ao fisco, indicando inclusive suas causas e correspondentes provas documentais.

Não há dúvidas de que erros acontecem, mas a lógica do lançamento impõe ao contribuinte que os demonstre com clareza, já que não apenas registrou as operações na sua escrita fiscal, como deixou transcorrer os prazos legais para retificá-la por conta própria, sem qualquer manifestação.

Nesta de linha de entendimento transcrevo a manifestação de um dos autuantes de PAF similar, extraída do relatório do Acórdão JJF nº 0171-03/20-VD:

“[...] Diante do exposto, afirma que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio, sem que tomasse as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alega. Não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

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

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

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

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

No presente caso a irresignação empresarial de mérito merece prosperar somente em parte, pois o contribuinte, na última intervenção que fez nos autos, através da petição acostada entre as fls. 181 a 188, procedeu juntada, em cópia reprográfica das notas fiscais nº 1.416.930 e nº 1.416.929, emitidas em 20/07/2015, pela Petrobras Distribuidora S/A, que acobertaram a **aquisição de 5.000 litros de etanol e de 5.000 litros de gasolina comum C**, respectivamente. O autuante, ao analisar essas provas, prestou novo Informativo Fiscal (fls. 196 a 203), computando no levantamento quantitativo as entradas de combustíveis acobertadas pelos referidos documentos de aquisição, reduzindo o débito do Auto de Infração para a cifra de R\$ 26.015,30, após o refazimento dos demonstrativos das **infrações 01 e 02**.

Porém, mesmo com essas alterações, não há como se acolher a tese defensiva de que os valores lançados no Auto de Infração são indevidos na sua totalidade. As exigências fiscais em lide recaíram tão somente sobre os volumes de combustíveis adquiridos sem cobertura documental, considerado o excedente que extrapolava o limite de variação volumétrica fixado na norma tributária (Portaria 445/98) e na norma técnica.

Assim, é de se concluir que o sujeito passivo se desincumbiu do seu ônus probatório, somente em parte, em relação às **infrações 01 e 02**. Conforme frisamos linhas acima não foram justificados e nem mesmo provados em bases documentais robustas todos os equívocos que a defesa descreveu e afirmou existirem em sua escrita fiscal.

Verifico, entretanto, que houve erro da autoridade fazendária no enquadramento legal da multa pecuniária que compõe o descritivo da **Infração 02**. Na peça de lançamento o preposto fiscal apontou como supedâneo de sua pretensão a penalidade descrita no art. 42, inc. III, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, que comina multa de 100% do valor do imposto apurado por presunção para a ocorrência de entradas de mercadorias ou de bens não registrados. Porém para a infração em exame cuja descrição é a falta de recolhimento do imposto a título de antecipação tributária total, de forma que o enquadramento correto da penalidade está nas disposições do art. 42, inc. II, alínea “d”, que estabelece a multa de 60% do valor tributo, conforme redação abaixo reproduzida:

**Art. 42.** Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

**II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:**

(...)

**d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares.”.**

Portanto, para a **Infração 02** o percentual de 100% de multa está em desconformidade com o texto da lei de regência do imposto, de forma que procedo a redução desse gravame, de ofício, para 60% do valor do imposto lançado.

No que se refere ao pedido do contribuinte de redução ou exclusão da penalidade por descumprimento de obrigações acessórias trata-se de postulação que não tem correspondência com as imputações lançadas no Auto de Infração vez que a autoridade fazendária não procedeu qualquer cobrança relacionada a ocorrências dessa natureza. Pedido rejeitado, pois desconectado com os fatos apurados na ação fiscal.

Ante o acima exposto, julgo as **Infrações 01 e 02 PARCIALMENTE PROCEDENTES**, nos valores históricos, respectivamente de **R\$ 21.266,63** e **R\$ 4.748,67**, com ajuste da multa da infração 02, reduzida de 100% para 60%, conforme detalhamento, por período mensal, apresentado na tabela abaixo:

Infração	Data Ocorr	Data Vencto	Base de Cálculo (R\$)	Aliq. %	Débito (R\$)	% Multa
1	31/12/2015	09/01/2016	6.959,75	28	1.948,73	100
1	31/12/2015	09/01/2016	4.395,39	28	1.230,71	100
1	31/12/2015	09/01/2016	4.012,74	17	762,42	100
1	31/12/2016	09/01/2017	5.481,00	18	1.096,20	100
1	31/12/2016	09/01/2017	5.960,75	28	1.669,01	100
1	31/12/2016	09/01/2017	1.584,21	28	443,58	100
1	31/12/2017	09/01/2018	5.347,54	28	1.497,31	100
1	31/12/2017	09/01/2018	3.679,54	28	1.030,27	100
1	31/12/2017	09/01/2018	2.979,05	18	595,81	100
1	31/12/2018	09/01/2019	2.513,10	18	502,62	100
1	31/12/2018	09/01/2019	8.563,79	28	2.397,86	100
1	31/12/2018	09/01/2019	21.916,21	28	6.136,54	100
1	31/12/2019	09/01/2020	3.758,93	28	1.052,50	100
1	31/12/2019	09/01/2020	1.818,71	28	509,24	100
1	31/12/2019	09/01/2020	1.969,15	20	393,83	100
2	31/12/2015	09/01/2016	1.367,89	28	383,01	60
2	31/12/2015	09/01/2016	855,61	28	239,57	60
2	31/12/2015	09/01/2016	688,45	20	137,69	60

2	31/12/2016	09/01/2017	1.117,05	20	223,41	60
2	31/12/2016	09/01/2017	1.054,07	28	295,14	60
2	31/12/2016	09/01/2017	330,11	28	92,43	60
2	31/12/2017	09/01/2018	1.119,86	28	313,56	60
2	31/12/2017	09/01/2018	722,29	28	202,24	60
2	31/12/2017	09/01/2018	786,7	20	157,34	60
2	31/12/2018	09/01/2019	714,5	20	142,9	60
2	31/12/2018	09/01/2019	2.107,46	28	590,09	60
2	31/12/2018	09/01/2019	5.959,36	28	1.668,62	60
2	31/12/2019	09/01/2020	520,29	28	145,68	60
2	31/12/2019	09/01/2020	231,07	28	64,7	60
2	31/12/2019	09/01/2020	461,45	20	92,29	60
<b>TOTAL DE ICMS</b>					<b>26.015,30</b>	

O advogado, nas fls. 259/281, apresentou peça recursal.

Relatou quanto à tempestividade do Recurso Voluntário, descreve breve resumo do feito, onde reproduziu as infrações e resumiu a defesa.

**Suscita preliminar nulidade da autuação fundada em decreto declarado ilegal pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, tendo decisão que, em relação à declaração de ilegalidade, tido como transitado e julgado devido à ausência de recurso do Estado da Bahia.** Reproduziu a sentença proferida pela 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, onde se declarou a inconstitucionalidade/ilegalidade do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, nos Autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001. Em sessão de Julgamento, deu-se ciência à Junta de que o Recurso de Apelação intentado face a sentença não foi provido (doc. Anexo), mantendo-se a decisão que declarou a ilegalidade em sua inteireza.

Tomou ciência, em sessão, ainda, que o Estado da Bahia, ao recorrer do acórdão (doc. Anexo), somente questionou a ilegitimidade passiva, deixando de impugnar a declaração de ilegalidade da modificação na portaria, que deu ensejo à lavratura deste Auto de Infração.

Salienta que a ilegalidade declarada pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia não vale somente para a parte que ajuizou a ação, pois se trata de efeito em ato normativo. Se o ato é ilegal, ele o é para todos. Assinala que o órgão competente para declarar ilegalidade é o Poder Judiciário e ele já o fez, sem ter havido recurso por parte do Estado da Bahia. Assim, continuará o Poder Executivo, por meio do CONSEF, a julgar Autos de Infração que foram totalmente baseados em ato normativo declarado ilegal?

Invoca o art. 168 do RPAF, pois a modificação da portaria, além de ter sido considerada ilegal pelo Juízo singular, o foi pelo Tribunal de Justiça e a decisão tornou-se imutável, por ausência de recurso, por parte do Estado da Bahia.

Entende o Contribuinte/Recorrente que este Conselho deve acatar a posição do Poder Judiciário e, em sendo ilegal o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, determinar o arquivamento do auto de infração, sob pena de violar a prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, que já se manifestou sobre a matéria.

Ainda na **preliminar suscita necessidade de diligência para elaboração de novo demonstrativo de débito, tendo em vista prova de notas fiscais não escrituradas no LMC.** Disse que além de justificar o erro que ocorreu em cada um dos dias que a autuação indicou a suposta omissão de entrada, identificou notas fiscais que foram emitidas, mas não escrituradas no LMC, gerando a suposta omissão de entrada, porém a Junta, sobre tal fato, nada se manifestou.

Assinala necessário que esta JJF, diante de tais fatos, determine a realização de diligência, para que o Fiscal refaça o demonstrativo, considerando a nota fiscal emitida e não considerada, que indica novamente: “Nota Fiscal nº 126538 de 20/07/2015, em que houve aquisição de 5.000,00 litros de gasolina comum, 5.000,00 litros de gasolina aditivada e 5.000,00 litros de etanol”. No caso, Excelência, a referida nota fiscal não constou no LMC, resultando em sobra de combustível, no dia 20/07/2015, por equívoco do Posto. Com a comprovação da existência de aquisição.

Afirma que com a consideração desta nota, não haverá nenhuma sobra de combustível no dia 20/07/2015, estando justificado e comprovado o equívoco. Pede, então, a elaboração de novo demonstrativo, pelo Fiscal, em diligência.

**Também em preliminar, suscita violação do princípio da ampla defesa devido à não compreensão sobre pedido de apresentação dos livros físicos, escriturados antes da ação fiscal e espera a busca a verdade material.**

Pede o respeito à decisão imutável do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, o que não se espera, passa-se a apontar outras nulidades. Alegou e comprovou (juntou-se o LMC integral) que, após ter enviado seu LMC para a EFD percebeu diversos erros, corrigindo a documentação, porém, por equívoco, não fez o envio da retificadora.

Esclarece que os livros foram impressos, nos seus respectivos anos, e armazenados. Disse que a fiscalização, que somente foi realizada através da EFD, teve acesso a informações equivocadas e, assim sendo, a lavratura do Auto de Infração também está equivocada. Assinala que o Contribuinte, com base na busca da verdade material, requereu diligência para que seus livros físicos, escriturados antes da ação fiscal, viessem a ser objeto de fiscalização, para apurar as divergências, porém houve negativa genérica, no acórdão, que se pronunciou, algumas vezes de forma genérica e outras demonstrando não ter compreendido a pretensão do Recorrente:

Disse que foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Afirma que não houve a possibilidade do Recorrente praticar todos os atos necessários à comprovação das suas alegações, na medida em que juntou aos autos um LMC que está diferente em 85% dos dias, em relação ao que o Auditor analisou e, para provar que tal LMC foi escriturado à sua época, requereu apresentação dos livros físicos, inclusive, em sessão, pediu perícia para atestar que os livros foram escriturados à sua época, ou seja, não passaram existir após a autuação.

Assenta que listou, na impugnação, diversas datas onde o fiscal teve acesso a um valor, mas que o LMC juntado, correspondente à integralidade do período, trazia informação diversa. Como não houve prova de onde estava a inconsistência, se houve juntada do LMC integral?

Discorre que para provar que o livro físico foi ANTERIOR à autuação se requereu, em sessão, perícia. Assinala equívoco do acórdão é tão grande que há a seguinte afirmação, que merece ser rechaçada:

Reporta que em nenhum momento se pediu para realizar ajustes na EFD, mas somente para se provar que a informação da EFD difere da informação que consta nos livros fiscais, que foram elaborados antes de qualquer ação fiscal. Diz que sendo os livros anteriores à ação fiscal e contando com as informações reais, a busca da verdade material somente será satisfeita com a aceitação deste material, para a realização da fiscalização.

Pontua que, ainda na impugnação, informou que somente notou que não havia enviado a retificadora para a EFD quando houve a autuação, pois as fiscalizações dos livros sempre foram realizadas nos livros físicos. Assim, os livros foram impressos com as retificações e armazenados, onde ainda permanecem. Ora, negar o requerimento é, fatalmente, negar a busca pela verdade material. Reporta que os livros físicos, tem todas as informações corretas, que devem ser analisadas, sob pena de se macular a busca pela verdade material.

E, no caso, disse que a retificação dos livros enviados digitalmente foi feita antes de qualquer ação fiscal, sendo desnecessária a autorização do Fisco para tal retificação ou a justificativa. O que se comprovou é que ANTES da ação fiscal os livros físicos foram retificados e impressos. O não envio da retificadora NÃO modifica o fato de que a escrita fiscal física é a correta e que



deveria ter sido analisada.

Afirma que não há ônus nenhum para a FAZENDA em se debruçar, em revisão fiscal, na escrita CORRETA. Deve ser essa a atitude a ser tomada, caso se vise alcançar a verdade material.

Esclarece sobre Auto de Infração praticamente idêntico (2691380115/19-3), lavrado contra o POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA., também defendido por este advogado, houve o mesmo erro de se corrigir o LMC após o envio à EFD e não se enviar a retificadora para a EFD. Disse que nesse caso, a 1ª JF, em sessão no dia 05/02/2021 (Auto de Infração nº 2691380115193), compreendendo a situação e visando preservar a ampla defesa e a busca pela verdade material acatou a apresentação dos livros físicos, onde as informações reais estão.

Explica que determinou que os livros fossem analisados, para apuração de eventual infração, desde que sejam apresentados com LAUDO PERICIAL (por perita habilitada junto ao Tribunal de Justiça do Estado da Bahia) atestando que foram confeccionados antes da ação fiscal. Busca o Contribuinte, então, a mesma providência, sendo-lhe autorizado elaborar laudo pericial para comprovar a escrituração antes da ação fiscal, possibilitando que os livros físicos sejam analisados, em nome da busca da verdade material.

Requer a declaração de nulidade do acórdão, que, ao negar tal diligência, violou a busca pela verdade material. Destaca que, com a diligência, haverá a prova de que os livros são anteriores à ação fiscal, sendo equivocado o acórdão ao falar em retificação após a ação fiscal. Afirma que as informações são pretéritas e busca comprovar, mas a junta negou, de forma genérica, e ainda equivocada, o pleito.

**Alega preliminar de nulidade do Auto de Infração devido ao princípio da legalidade, e pela impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 como caracterizador de fato gerador e impossibilidade de efeito retroativo.** Reporta que colhe-se do Auto de Infração que a Autoridade Fazendária utilizou o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, que somente veio ao mundo jurídico através da Portaria nº 159/2019, reproduz o texto.

Afirma que não há como se aceitar que um texto trazido em uma portaria venha a dizer que há caracterização de omissão de registro de entrada com o simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido. Salienta que a infração fiscal, com a *devida vênia*, não pode se consumir através de previsão trazida em portaria, ao arrepio da lei.

Esclarece que a Junta Julgadora acatou a ilegalidade da aplicação da nova norma, que veio a criar fato gerador por portaria. E, nesse ponto, é importante observar que o acórdão quase nada fala acerca da nulidade lançada na impugnação, sendo que é claro ao entender que a omissão de entrada ocorre em decorrência de aplicação de regra trazida no art. 10 da Portaria nº 445/98, mas omite, não se sabe por qual razão, que a autuação é pautada, exclusivamente, no parágrafo único, acima reproduzido.

Explica 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. Como aceitar que uma portaria venha a trazer um fato gerador e fiscalizações sejam realizadas tendo como base uma portaria?

Disse que rejeitar a nulidade do Auto de Infração, no ponto aqui atacado, é subverter o regramento tributário, dando à Portaria efeito de Lei, para possibilitar criação de fato gerador. Sobre esse tema, cita elucidativo parecer de advogado conceituado é juntado aos autos com este Recurso. Lado outro, o Auto foi lavrado analisando o período de 2015 a 2019, porém a citado parágrafo único somente veio ao mundo jurídico em 25/10/2019, data de publicação do Diário Oficial do Estado da Bahia. Assim, é nulo todo o enquadramento legal, com base no parágrafo único do art. 10, para fatos ocorridos anteriormente ao dia 25/10/2019, pois é inviável a retroatividade da norma de direito material tributário, que é o caso da nula previsão aqui atacado.

Disse que o Auto, para ser considerado válido, deveria constar o enquadramento no parágrafo

único do art. 10 somente para os fatos ocorridos após a sua vigência. E nem se argumente que a norma é de critério de apuração, quando, pelo texto e pela sua aplicação, nota-se que vem sendo utilizada como fato gerador.

Preliminar de **nulidade do Auto de Infração devido à apuração diária em relação ao imposto de apuração mensal, tendo inexistência de regime especial de fiscalização**. Disse que há que se anular o Auto de Infração, por nulidade na forma de fiscalização. Consta do Auto de Infração, bem como do julgamento realizado, que a fiscalização tomou como base a verificação diária da variação do estoque do Contribuinte, com base na EFD, porém o imposto (ICMS) é de apuração mensal. Reporta que a apuração diária somente seria permitida em Regime Especial de Fiscalização, que não é o caso dos autos. Afirma que não há nenhuma razoabilidade em se apurar a variação diariamente, pois, com esse corte mínimo, grandes distorções, por erros de medição, ocorrem. Procedendo-se a uma análise mensal, poderia o Auditor Fiscal ter percebido que não há variação volumétrica em nível superior ao permitido, descaracterizando a eventual infração. Sendo assim, por equívoco no método de fiscalização, realizada contrária à própria lei do ICMS, há que se anular o auto de infração, neste ponto.

No mérito, alega **ausência de omissão de entrada devido aos erros de medição e de inserção de notas, sendo que a comprovação de ausência de venda em volume superior à compra e da não certeza do cometimento da infração**. Fala que a fiscalização realizada, Senhores Conselheiros, é de uma simplicidade tamanha que um Auditor chega a gerar mais de cinco vultosos autos de infração em um só dia.

Explica que um software, analisando as informações diárias do LMC, extrai da EFD do contribuinte somente o campo de eventual ganho ao final do dia, com subtração do índice de variação volumétrica. E 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.

Salienta que a análise diária, traz diversos prejuízos, notadamente por desconsiderar perdas e ganhos existentes em virtude de erros de medição ou inserção de notas fiscais em datas equivocadas. E que confrontado o Fiscal com diversos dias em que houve perdas e ganhos sucessivos, ao invés de rever a autuação, preferiu dizer não acreditar que tantos erros possam ter sido cometidos.

Afirma que diversos erros 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. Junta Acórdão anexo (JJF nº 0345-06/21-VD), onde fez constar quais são os 4 métodos de apuração de suposta omissão de entrada e explica existem quatro meios de se apurar se houve omissão de entrada e que, no caso, um dos, o quarto, foi utilizado, com base na Portaria nº 445/98. Reproduz o art. 18, IV, a, do RPAF e sustenta ser necessária a segurança para manter a lavratura do auto de infração. Outrossim, é princípio a ser seguido (e o primordial) a verdade material.

Disse que caso analise a situação descrita no Auto de Infração sob outra ótica, qual seja, pela auditoria clássica, não existe nenhuma omissão de entrada. Ressalta que o contribuinte fez tal prova e, que consta na EFD, o estoque inicial, as aquisições do período e as vendas. Na defesa, para facilitar, o Contribuinte juntou planilhas de estoque, relatórios de vendas e de NFs de aquisição de combustíveis. Foram vendidas, no período, as seguintes quantidades de combustíveis: **“a) Gasolina Comum — 4.792.814,37 litros; b) Gasolina Aditivada — 1.584.947,39 e; c) litros Etanol — 1.619.867,82 litros”**.

Disse que as aquisições de combustíveis, no período da fiscalização, todas com notas fiscais também aqui juntadas, no período, foram essas:

- **Gasolina Comum** - 4.798.000,00 litros, com estoque inicial de 10.639,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 4.808.639,00 litros, superior ao comercializado.

- **Gasolina Aditivada** - 1.590.000,00 litros, com estoque inicial de 4.636,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 1.594.636,00 litros, superior ao comercializado.
- **Etanol** - 1.620.000,00 litros, com estoque inicial de litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de litros, superior ao comercializado.

Pondera que durante todo o período de fiscalização o relatório de Notas Fiscais de aquisição de combustíveis aponta relação de 11 folhas, com gasto total de R\$ 25.452.843,70 somente na compra dos produtos vendidos aos consumidores, nunca tendo o posto adquirido combustível desacompanhado de Nota Fiscal. Ora, analisando a situação sob o enfoque clássico, qual teria sido a omissão de entrada, se houve menos venda do que aquisição? Onde estaria o combustível que o Fiscal apurou (e a junta concordou) como omissão de entrada, se a venda foi menor do que a aquisição?

Depreende que, senhores Conselheiros, a Junta, tampouco o Fiscal, quiseram se debruçar sobre os fatos concretos, preferindo ir pela simplicidade trazida pela alteração da Portaria nº 445/98, em prejuízo ao Contribuinte.

Sabe-se que o Estado detém todas as informações do Contribuinte, notadamente as entradas e as saídas. Se tivessem o objetivo de ir atrás da verdade material, por qual razão não determinaram ao Autuante a análise de todo volume adquirido e todo volume vendido, informações que constam na EFD/para sanar qualquer tipo de dúvida sobre a gravosa infração? Além de não ter feito isso, simplesmente a Junta não teceu um único argumento sobre a comprovação do Contribuinte de que adquiriu mais do que VENDEU. Diante de tais fatos, cabalmente provados, há segurança em se imputar a gravosa ocorrência de omissão de entrada? Com toda a certeza, não.

Salienta que a situação chega a ser tão excepcional que, com a mudança da legislação, metade dos postos de Salvador foram autuados por, supostamente, estarem adquirindo combustíveis sem nota fiscal. Ou se está diante de um grande achado do Fisco Baiano ou de um grande erro de fiscalização. Diz que se vierem a somar o quantitativo de combustíveis adquiridos, supostamente, sem documento fiscal, com aqueles que foram legalmente comprados, verão que nem mesmo a refinaria produziu tanto combustível. Qual seria a explicação para um dia haver uma suposta sobra de 5 mil litros e no dia seguinte uma perda equivalente, senão um erro de prestação de informações? Qual empresário iria ter tal perda diária?

Aponta que para a Junta o mais simples é conjecturar que houve saída sem documento fiscal. Sem nenhuma prova, foi esse o entendimento dos julgadores e do Fiscal. Há, agora, por criação dos julgadores, a presunção de saída sem controle fiscal. E que somente a análise do Auto de Infração, sob outro prisma de fiscalização (clássica), é capaz de retirar, por completo, a segurança na imputação do cometimento da infração.

Discorre que o contribuinte comprovou que em todos os dias em que havia apontamento de suposta sobra, haveria, no dia anterior ou seguinte, perda equivalente. Tal fato foi tratado de forma genérica pela Junta. Qual seria a justificativa para se apontar suposta sobra de 2 mil litros de combustível em um dia e, no dia seguinte, perda de valor próximo a dois mil litros, senão o erro na medição?

Sustenta que, nenhum empresário perderia tal quantitativo do produto, sob pena de se inviabilizar o negócio. Explica que a questão macro é que o Auditor não analisou todos os elementos constantes nos autos, a exemplo dos estoques, das aquisições, das vendas e das perdas e dos ganhos sucessivos. Somente, de forma simplista, mirou-se ao estoque no final do dia, caso houvesse eventual sobra acima do limite estadual.

Reporta que caso se queira, realmente, buscar a verdade material, todos esses elementos devem ser levados em consideração, para se confirmar que não há certeza na imputação trazida no Auto de Infração. O quadro aqui delineado e provado conduz à insegurança da existência da infração capitulada pelo Auditor Fiscal, a ensejar a nulidade do auto de infração, nos termos do art. 18, IV,

“a” do RPAF. Nesse sentido, colaciona-se trecho de Acórdão JF nº 0160-02/19.

Deste modo, existindo, nos autos, provas de que pelo método clássico não se apura omissão de entrada, de que os valores excessivos foram em decorrência de equívocos na escrituração de notas fiscais e, também, que quando há um suposto ganho há, no dia anterior ou seguinte, falta de quantidade semelhante, teriam os Senhores Conselheiros a segurança total de que o Auto de Infração contém a verdade material? Rememora-se o art. 18, IV, “a” do RPAF. Há, no caso concreto, com tudo quanto foi exposto, a segurança de que houve a infração de omissão de entrada?

Espera que sempre adquira combustíveis de grandes distribuidoras, com Notas Fiscais, pagando todos os seus impostos (no caso, o tributo foi recolhido pela Distribuidora), é que o PAF sirva para colher as informações reais, estejam elas onde estiver, para que seja feita a verdadeira justiça, evitando-se punir Contribuinte que não comete ilícito tributário. Afirma ser o papel deste Conselho garantir a busca pela verdade real e que eventual infração somente seja confirmada com a certeza do seu cometimento. E que o erro cometido nos LMC's 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.

Disse que manter o Auto de Infração, nessas condições, vai de encontro ao já decidido pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, que entende que a omissão de entrada somente existe se houver a comprovação de mais venda do que aquisição, não sendo este o caso dos autos.

Pede pelo provimento do Recurso Voluntário, para julgar Improcedente o Auto de Infração.

Alega pela **redução das multas, invoca o princípio do não confisco e junta precedentes judiciais do STF**. Pede pela análise das multas tributárias aplicadas (100% e 60%), sob a ótica do art. 150, IV da CF, que cria óbice à utilização do tributo com efeito de confisco. Afirma que não há dúvidas de que, mesmo cobrando o crédito tributário, sejam impostas multas confiscatórias, na medida em que o percentual de 100% e de 60% tem o condão de utilizar o Estado para confiscar patrimônio do Contribuinte. Reporta sobre a decisão do STF que entende que o limite para as multas é de 20% a 30%.

Finaliza requerendo que:

- em preliminarmente, o acolhimento das preliminares, com declaração de nulidade do Auto Infração.
- seja anulado o acórdão atacado, com determinação de retorno à JF para realização de diligência, possibilitando a análise do LMC físico, elaborado antes da ação fiscal, com autorização de contratação de perito para comprovar que os livros são anteriores à ação fiscal, como maneira de privilegiar a ampla defesa e a busca da verdade material.
- no mérito, seja dado provimento ao Recurso, para julgar improcedente o Auto de Infração, haja vista a inexistência de certeza quanto ao cometimento da infração.
- seja reduzida a multa tributária para o percentual de 20%, na forma da fundamentação.
- toda intimação seja efetuada, na forma do RPAF, pessoalmente, em nome do contribuinte, via DTE.

## VOTO

Conforme apresentado no relatório, trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, nº 0043-05/23-VD, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 23/06/2020, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exigia o valor histórico de R\$ 32.057,18.

O auto contém duas infrações, a Infração 01, lavrada pela falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das



mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e a Infração 02 pela falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, também por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, decorrente da omissão no registro de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ambas apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, referente aos exercícios de 2016 a 2019.

A recorrente suscita diversas preliminares de nulidades, dentre elas de que a autuação foi fundada em decreto declarado ilegal pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, tendo decisão que, em relação à declaração de ilegalidade, tal alegação não se sustenta, tendo em vista 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, conforme explicita a autoridade fiscal, na descrição da infração, quando registrou o seguinte:

*“Falta de recolhimento do imposto, (...), apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.”(grifos acrescidos)*

Como não houve desacato em relação a decisão do Poder Judiciário, descarto a nulidade suscitada.

Quanto a preliminar referente a necessidade de diligência para elaboração de novo demonstrativo de débito, tendo em vista que havia nota fiscal não escrituradas no LMC. Apontou a nota fiscal emitida e não considerada, e indica novamente a **“Nota Fiscal nº 126538 de 20/07/2015, em que houve aquisição de 5.000,00 litros de gasolina comum, 5.000,00 litros de gasolina aditivada e 5.000,00 litros de etanol”**, entretanto não existe a emissão dessa nota fiscal destinada a recorrente, conforme consulta ao sitio nacional da Nota Fiscal Eletrônica:

**Q NFe Consultas**

Tempo da sessão: 1

Página Inicial > NFe > NFe - Consulta UU14132431427988333														
<input type="checkbox"/>	2915071841517300013655001 0000024121330043108	2412	1	18.415.173/0001-36	109963354	BA	14/07/2015	R\$ 537,60	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	Autorizada
<input type="checkbox"/>	2915073427423300800655000 0014150221876599530	141502 2	0	34.274.233/0080-06	009011883	BA	16/07/2015	R\$ 28.810,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	Autorizada
<input type="checkbox"/>	2915073427423300800655000 0014150231876646543	141502 3	0	34.274.233/0080-06	009011883	BA	16/07/2015	R\$ 14.737,50	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	Autorizada
<input type="checkbox"/>	2915073427423300800655000 0014150241876709224	141502 4	0	34.274.233/0080-06	009011883	BA	16/07/2015	R\$ 9.962,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	Autorizada
<input type="checkbox"/>	2915073427423300800655000 0014164601704961632	141646 0	0	34.274.233/0080-06	009011883	BA	18/07/2015	R\$ 28.744,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	Autorizada
<input type="checkbox"/>	2915073427423300800655000 0014169291924876670	141692 9	0	34.274.233/0080-06	009011883	BA	20/07/2015	R\$ 14.372,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	Autorizada
<input type="checkbox"/>	2915073427423300800655000 0014169301424923687	141693 0	0	34.274.233/0080-06	009011883	BA	20/07/2015	R\$ 9.911,50	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	Autorizada
<input type="checkbox"/>	2915073427423300800655000 0014180761026334761	141807 6	0	34.274.233/0080-06	009011883	BA	22/07/2015	R\$ 57.488,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	Autorizada
<input type="checkbox"/>	2915073427423300800655000 0014180771026381775	141807 7	0	34.274.233/0080-06	009011883	BA	22/07/2015	R\$ 14.704,50	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	Autorizada
<input type="checkbox"/>	2915070165768700010355001 0000072431000072430	7243	1	01.657.687/0001-03	45856318	BA	22/07/2015	R\$ 149,40	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	Autorizada

Ademais, na busca da verdade material, solicitamos que a recorrente nos enviasse a referida nota, no entanto foram enviadas as Notas Fiscais nº 1.416.929 e 1.416.930 (as quais contatamos a emissão na consulta acima, vide setas), ressalte-se que tais notas já foram acatadas em diligência da Primeira Instância.

Também em sede de preliminar, suscitou a violação do princípio da ampla defesa devido à não compreensão sobre pedido de apresentação dos livros físicos, escriturados antes da ação fiscal e espera a busca a verdade material. Trouxe em seu socorro informação sobre auto de infração que, segundo ela, trata de assunto idêntico (2691380115/19-3), lavrado contra o POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA, que foi defendido pelo patrono desse auto, onde relata que houvera o mesmo erro de se corrigir o LMC após o envio à EFD e não se enviar a retificadora para a EFD.

Disse que nesse caso, a 1ª JJF, em sessão no dia 05/02/2021 (Auto de Infração nº 2691380115193), compreendendo a situação e visando preservar a ampla defesa e a busca pela verdade material acatou a apresentação dos livros físicos, onde as informações reais estão.

A *priori* cabe esclarecer que, ao analisar o processo acima citado, mais precisamente o Acórdão nº 0290-12/24, abaixo descrito, não localizei a afirmação feita pela recorrente, tendo em vista que o relator do caso afastou a nulidade suscitada:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0290-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Os ganhos volumétricos registrados no LMC/Registro 1300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP, foram constatados na maioria dos meses dos exercícios que foram objeto da fiscalização. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. Afastadas as preliminares de nulidade suscitadas. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

Mas vejamos, apesar de haver precedente para a aceitação do Livro LMC físico, existe uma premissa fundamental para tanto, que seria a comprovação inequívoca dos erros cometidos, o que não ocorreu neste caso, a recorrente se limita a pedir que os mesmos sejam acatados sem demonstrar quais supostos erros que teriam ocorrido em sua escrituração fiscal digital e quais teriam sido as causas do cometimento.

Assim, como bem já enfrentou o julgador de primeira instância, inclusive se valendo Acórdão JJF nº 0171-03/20-VD, cujo trecho lá reproduziu, entendo que não há como acatar tal pedido.

Ademais no que se refere aos livros físicos, após o advento da EFD, os mesmos não possuem validade jurídica para contrapor as informações constantes da EFD. Sendo assim, afasto a nulidade requerida.

Ainda em sede de preliminar, pede nulidade do Auto de Infração devido ao princípio da legalidade, e pela impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98. Informou que o Auto de Infração foi lavrado pela Autoridade Fazendária utilizando o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, que somente veio ao mundo jurídico através da Portaria nº 159/2019.

A alegação de irretroatividade da Portaria nº 159/19, embora o levantamento fiscal tenha se respaldado em procedimento disciplinado na Portaria nº 445/98, a constatação de omissão de entradas foi apurada, simplesmente, a partir do registro excedente de variação volumétrica, conforme prevê o art. 10, parágrafo único do diploma normativo citado. Lembre-se, aliás, que a decisão de STJ (Resp nº 1.884.431-PB) somente afastou a cobrança de imposto sobre o montante da variação volumétrica, mas jamais sobre a parcela que excede a esse ganho, que é exatamente o que está sendo cobrado no presente processo. Nulidade Rejeitada.

Ademais, por tratar de matéria com reserva de lei é importante destacar que a alteração da Portaria 445/98, promovida pela portaria citada, não teve o condão de inovar a ordem jurídica, nem passou a prever fato gerador, pois não pode fazê-lo. O que fez foi apenas prever um limite de tolerância, a ser excluído da autuação relativa a levantamento quantitativo de estoques, haja vista os estudos realizados relativos à matéria.

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-se o dispositivo contestado no levantamento fiscal atinente a fatos geradores surgidos no passado, não traz qualquer prejuízo ao contribuinte, inexistindo, portanto, problemas na sua utilização.

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.”*

Quanto ao pedido de nulidade do Auto de Infração devido à apuração diária em relação ao imposto de apuração mensal, tendo inexistência de regime especial de fiscalização, tal pedido se confunde com o mérito e assim será tratada.

De todo o exposto, rejeito as nulidades.

No mérito, a recorrente alega a ausência de omissão de entrada devido aos erros de medição e de inserção de notas, sendo que a comprovação de ausência de venda em volume superior à compra e da não certeza do cometimento da infração.

Com relação à alegação de uso de procedimento fiscal inexistente e uso de metodologia equivocada, é relevante destacar que a autuação decorreu da constatação de omissão no registro de entradas de combustíveis, conforme a descrição da autuação. Tal constatação somente foi possível porque os ganhos registrados extrapolaram os limites do permitido pela legislação.

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, 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 ( $Ef + C - S = Ef$ ), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos.

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

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

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 **escreiturar 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**;*

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

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

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

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

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

A leitura do conteúdo do art. 4º, acima transcrito, mostra como o contribuinte deve ser criterioso com toda a escrituração das operações no LMC, pois qualquer erro incorrido pelo posto revendedor, expõe o estabelecimento a sanções administrativas.

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

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

Portanto, não soa razoável a alegação recursal de que o seu livro LMC estaria eivado de erros, com registros de ganhos equivocados em vários dos dias auditados, muito embora sem cita-los.

Quanto à alegação de irretroatividade da Portaria 159/19, embora o levantamento fiscal tenha se respaldado em procedimento disciplinado na Portaria 445/98, a constatação de omissão de entradas foi apurada, simplesmente, a partir do registro excedente de variação volumétrica, conforme prevê o art. 10, parágrafo único do diploma normativo citado, conforme abaixo.

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

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

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

...

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



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

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

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

Nesse sentido, não basta, ao Sujeito passivo, alegar a existência de erros, mas precisa trazer elementos que evidenciem tais alegações. Evidências que não se resumem, por óbvio, à apresentação do LMC físico. Registre-se que são registros produzidos de forma unilateral, sem apoio nos documentos comprobatórios e por isso não poderiam ser prestigiados em detrimento do seu livro oficial, o LMC registrado no SPED FISCAL entregue.

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

Quanto à alegação de confiscatoriedade 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 NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206923.0015/20-2**, lavrado contra **M-30 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 26.015,30**, acrescido das multas de 100%, sobre R\$ 21.265,81 e 60% sobre R\$ 4.749,49, previstas no art. 42, II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS