

A. I. N° - 269138.0113/19-0
AUTUADO - VITORIOS DISTRIBUIDOR DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 31/07/2020

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0067-03/20-VF

EMENTA: ICMS. 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. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 11/12/2019, refere-se à exigência de R\$2.899.220,13 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros, desacompanhados de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Infração 04.07.01.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 20 a 56 do PAF. Inicialmente, pede que, doravante, todas as intimações e notificações sejam encaminhadas para o endereço do profissional que subscreve a defesa, tudo conforme poderes especificados na procuração que anexou aos autos.

Diz que o lançamento de ofício procura amparo na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96), especificamente de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, tudo conforme extraído dos dispositivos indicados como infringidos pelo autuante, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19, que transcreveu.

De logo, ressalta que o dispositivo transcrito não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que o autuado, anteriormente aos períodos indicados no AI, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, o fruto financeiro que essas vendas possibilitaram não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim, receita não tributada (omissão de receita).

Ressalta que no caso concreto, o autuante retirou do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Elegera apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fez totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, de acordo com as Portarias 445/98 e 159/19, haveria que ser levantada, mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Em preliminar, suscita a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 18, I e IV, “a” do RPAF-BA, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, da base de cálculo), e consequente cerceamento ao direito de defesa.

Entende que não existe nexo de causa e efeito entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. Apesar de constar a acusação de que o autuado teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LCM, o que, por si só, descharacteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte.

Diz que o autuante se utilizou de apenas um dos dados registrados no LMC (GANHO), os quais se apresentavam inconsistentes, sequer pedindo esclarecimentos acerca dos flagrantes erros de lançamentos. Pinçou apenas a parte da escrituração que entendeu conveniente e, assim, além de atentar contra o conjunto da norma que diz ter seguido, criou quantidades absurdas de omissões de entradas.

Observa que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque ainda que as operações anteriores realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

Ressalta que no caso, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que desagua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da “tributação federal”, mas em hipótese alguma repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao “varejista de combustíveis” lançar o imposto sobre suas vendas. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, como por exemplo, através de flagrante entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor.

Diante desse quadro de impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis à incidência do imposto, alega que, no máximo, caberia a aplicação do art. 11, da Portaria 445, com a redação atual, como já decidido pelo CONSEF, posição já homologada por este Órgão Julgador, que encontra respaldo na Instrução Normativa 56/2002, nos seus itens 1 e 2.

Diz que a Instrução Normativa trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96, deixando claro, na sua exposição de motivos, que a orientação decorreu das “reiteradas decisões do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º, do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º, do art. 4º da Lei 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária”.

Acrescenta que no caso em lide, a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois tais vendas não são mais tributadas.

Diz que a determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização (contábeis, por exemplo), pois é sabido que o setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos ao regime de substituição tributária. Ainda que assim não fosse, haveria que ser aplicada a determinação da “proporcionalidade”, aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF e pela PGE/PROFIS, conforme exemplos que citou.

Apresenta o entendimento de que, ainda que se admita que a Portaria 445/98, superando a Lei, traga a possibilidade de contemplação de operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular.

Diz que nos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração, consta que a apuração foi realizada por método não contemplado pela mencionada Portaria 445, nem por qualquer outro

instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização). O Autuante usou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas.

Entende que a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõe a Auditoria de Estoques foi utilizado, sendo esse mesmo elemento erigido à condição de “omissão”. Ainda que essa metodologia fosse regular, ao menos as perdas, também registradas, haveriam que ser consideradas, apurando-se, ao final de cada exercício, se resíduos persistiriam.

Conclui que não existe base legal para o meio de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido.

Registra que, julgando autuações semelhantes, no mesmo segmento comercial, o CONSEF já se posicionou pela ilegalidade do meio de apuração “criado pela autoridade fiscal”, conforme exemplos que citou.

Frisa que não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo Contribuinte ao Fiscal. Fortalecendo o quanto já esposado, diz que enviou ao Fisco uma gama de dados, sobre suas compras, vendas, estoques etc., elementos que formam um conjunto de informações, inteiramente desprezadas, via EFD e DMA, que são compatíveis em relação aos volumes totais e faturamento.

Assegura que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir pela simples constatação das quantidades. Diz ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (2, 3, 5, 10, 15, 20, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível). São incontáveis também as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques.

Afirma que os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Precisaria haver um “conluio” entre o autuado e o distribuidor, visando prejudicar o Estado. Por essa ótica, diz ser fácil perceber que a condução da ação fiscal teria que ter sido no sentido de esclarecer os lançamentos no LMC e na correção das inconsistências apresentadas.

Informa que a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pelo estabelecimento autuado, que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências. As quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. O que o Autuante fez foi pegar somente os dias em que se registrou “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

Cita exemplos e afirma que os dados se encontravam errados. O erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somado os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Diz que uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação. Os dados citados são apenas exemplos, cujas quantidades chamam mais a atenção, porém a sistemática se repetiu em todos os dias inseridos na apuração. Todas as quantidades de “ganhos” foram pinçadas da EFD/LMC, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada.

Afirma que o autuante não seguiu um “roteiro” legal. Apenas e tão somente pinçou parte dos lançamentos do próprio autuado em sua EFD/LMC, desprezando as “perdas” e, mediante método não previsto em lei e, ainda, usando “dois pesos e duas medidas” (já que só validou os “ganhos”), erigindo dados fictícios à condição de fato gerador do ICMS. Se por um lado o método utilizado é ilegal, somente os dados em detrimento do autuado foram aproveitados. Por outro, não se pode dizer que as operações não foram escrituradas. As informações equivocadas devidamente lançadas, e somente elas, serviram de base de cálculo.

Observa que nas situações cujas ementas foram transcritas, o CONSEF já descartou essa “modalidade de apuração” e informa que outro vício na apuração diz respeito a “constatação diária” dos “ganhos”, e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques. A apuração se reporta a exercícios findos e, assim, fechados.

Considerando o quanto já abordado, e a impossibilidade de apuração diária (exceto na hipótese do art. 41, inciso II da Lei 7.014/96, observados os requisitos antecedentes, dos arts. 46 e 47 do mesmo diploma legal), somente se pode interpretar a inovação feita pelo § único do art. 10 da Portaria 159/19, como sendo os ganhos diários registrados, um dos componentes da auditoria de estoques. Considera-lo de forma isolada, como já abordado, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção. Por abordar quase todos os pontos até então levantados, transcreve o voto preferido pelo Relator da JJF, no Acórdão 0186-02/19.

Registra, também, que a Portaria 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o Contribuinte. Ainda que a interpretação espelhada no AI fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada. Diz que essa colocação é apenas medida de segurança, na medida em que, resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado de uma IN, visando, de forma agressiva ao conjunto normativo e à Lei, a própria condução da ação fiscal.

Diz que mais um ponto que deve ser analisado se reporta aos registros LMC/1300 EFD, utilizados na irregular e ilegal forma de apuração. As quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias. Diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura dos Fiscais, seria conceder o prazo legal para a retificação. Entende que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Caberia ao autuante, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar o autuado para que fizesse as devidas correções.

Diz que lição aplicável ao caso, foi deixada pelo saudoso Julgador, Dr. José Raimundo Conceição, seguida pelos demais membros da 1ª JJF, expressada na diligência levada a efeito na instrução do AI nº 206903.0001/16-0.

Entende que, se cometeu alguma infração, até contundente prova em contrário, se limitou ao campo das obrigações acessórias: inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, da multa expressa em lei, concluindo que, conforme amplamente demonstrado, a autuação é insegura e ilegal, pois impõe um verdadeiro regime de exceção, a contribuinte em situação regular.

Acrescenta que já ficou fartamente comprovado que a autuação recaiu, simplesmente, sobre os volumes que foram lançados, equivocadamente em sua EFD, a título de “ganhos”, não tendo sido realizada uma auditoria de estoques. Portanto, não existe nexo entre a acusação (operações não escrituradas) e a realidade dos fatos (apenas os ganhos diários registrados na EFD/LMC). Não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa (aplicável, dentro do ilegal meio usado, seria o art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96).

Olhando pelo lado da multa aplicável, afirma que se tem mais uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. A Portaria 159/19, alterando o art. 10 da Portaria 445/98, preconiza, no item 1, do inciso I, “a”, que “a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo. Considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, diz que a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta, e não comprovada, infração.

Cita outras decisões emanadas do CONSEF, em casos similares, que se aplicam à presente lide. Objetivando afastar qualquer possibilidade de dúvidas quanto à nulidade do procedimento fiscal, transcreve outros julgados do CONSEF.

Quanto ao mérito, diz ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (inconsistentes), declarados pelo próprio autuado, na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal. Estando as quantidades declaradas, ainda que fossem verdadeiras e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%.

O autuado informa que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, ficando de logo solicitado prazo de 60 dias, contados do protocolo da defesa, para a juntada ao PAF. Diz que resta justificado o prazo ora pedido, na medida em que a retificação das inconsistências demandará muito tempo e trabalho. Apresenta em anexo mídias contendo os lançamentos “originais” (usados na autuação), e pede ao Julgador, uma vez distribuído o PAF, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Ressalta que os valores, e assim, consequentemente, as quantidades (movimentação comercial), constantes nas DMAs, e no sistema da SEFAZ, em relação a todo o período autuado, demonstram os valores totais das movimentações, sendo mais uma prova da inexistência de qualquer aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária aplicada. Diz que o início da ação fiscal, diante de tantas evidências, deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD. Não sendo atendida tal determinação, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então, infracional, conforme Lei 7.014/96.

Informa que apenas a título de discussão, já que a presunção pretendida não possui lastro legal, regulamentar ou disciplinar, a base de cálculo adotada no AI não encontra amparo no art. 23, da Lei 7.014/96, especialmente se observadas as alterações promovidas pela Lei 14.183/19, não encontrando também compatibilidade com o art. 10, inciso I, “b” da Portaria 445/98.

Com lastro em todos os argumentos e elementos ora apresentados, caso as questões prejudiciais sejam superadas, pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material. Repete que a autuação foi realizada a partir da extração de parte dos dados do LMC, inconsistentes, cujos volumes lançados demonstravam de forma primária a total incompatibilidade com a real movimentação.

Diz que as quantidades tributadas sequer foram levantadas (o que se faria via auditoria de estoques). Os erros na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS. Qualquer outro elemento necessário à realização da revisão ora pleiteada, fica à disposição do Fisco, bastando ser solicitada ao profissional que subscreve a defesa. A revisão poderá atender, inclusive, o disposto na IN 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Ainda que seja levada a efeito uma “real auditoria de estoques”, a observância de todos os elementos que a compõem é inafastável.

Ressalta que de acordo com o quanto já questionado nas razões prejudiciais, o Parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, não pode ser utilizado de forma isolada e não se aplica a fatos pretéritos. No que se refere à fórmula para aplicação de 1,8387%, diz que os registros diários de “ganhos” são apenas um dos componentes da auditoria de estoques e, mesmo assim, não podem ser considerados para fins da auditoria regulada pela IN, diariamente e exclusivamente.

Afirma que a apuração, por exercício fechado, como normatizado pela Portaria 445, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). Todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. As perdas se juntam ao bloco das saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas. Computadas as perdas e ganhos a conclusão é de que as perdas sempre são muito maiores que os ganhos, o que implicaria em “despejar no meio ambiente”, anualmente, centenas de milhares de litros de combustíveis. A outra conclusão é no sentido da constatação de “omissão de saídas pura

e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, hipótese que não gera nova incidência do imposto.

Entende que admitir a aplicação isolada do Parágrafo único do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, o que igualmente conduz à improcedência do lançamento. Diz que na mesma ação fiscal (O.S. 505744/19), o autuante lavrou também o AI 269138.0062/19-7, e o mesmo autuante investigou os registros de entradas do deficiente e identificou apenas algumas notas fiscais de entradas, que não teriam sido registradas na escrita fiscal, que, contudo, geraram a “substituição tributária”. Afirma que tais notas de entradas de combustíveis, que não teriam sido registradas, inclusive, em uma regular auditoria de estoques, justificariam eventuais diferenças. Acrescenta que essa constatação, deu margem a aplicação de multa.

Ressalta que tal fato comprova que o autuado pode, no máximo, ter deixado de registrar umas poucas entradas, porém foram as mesmas respaldadas por documentação fiscal e pela devida retenção do ICMS. Diz que não existe no PAF qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação; nenhum “terceiro” e nenhuma operação, foram identificados. A acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir.

Afirma que, contrário senso, as planilhas de apuração dos “preços médios unitários” indicam aquisições, exclusivamente, a distribuidores regulares, especialmente, RAIZEN COMBUSTÍVEIS S/A, LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO, SOLL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO e DANPETRO DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

Registra que conforme também abordado nas preliminares, mais uma vez, destaca que a Portaria 445/98, nesse aspecto, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança. Caberia ao Fisco, entendendo que os lançamentos realizados pelo autuado assim justificariam, a adoção de outros roteiros de auditoria, como preconizado pelo item 2 da Portaria 56, abstendo-se, por óbvio, de utilizar roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do art. 4º da Lei 7.014/96.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos), e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na IN 56/07, além de revisão por fiscal estranho ao feito. Pede e espera que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, improcedente.

O autuante presta informação fiscal às fls. 65 a 75 dos autos, dizendo que o objetivo é dissipar as dúvidas levantadas pelo autuado acerca do procedimento seguido na fiscalização e na lavratura do auto de infração, bem como, redarguir de forma fundamentada e específica cada ponto apresentado na sua defesa, tudo nos termos do art. 127 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia vigente.

Diz que a Portaria 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade mas, nos seus considerandos, consta a informação de que ela foi publicada para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais”, dada as dificuldades encontradas pelos fiscais no seu trabalho cotidiano “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”.

Ressalta que um dos conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis, o inventário, no sentido restrito refere-se ao processo de verificação das existências dos estoques.

Quando a Portaria 445/98, no *caput* do seu art. 1º, dispõe que no levantamento quantitativo de estoques se trata de “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período”, sabemos que o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem e *in loco*, uma no início e outra no final do período analisado.

Diz que o inventário inicial (estoque inicial, EI) é somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) e o resultado é diminuído do inventário final (estoque final, EF), isto é, $EF - (EI + E - S)$. Se essa expressão for igual a zero, não houve omissões no estoque ($EF = EI + E - S$); se for menor que zero, houve omissões de saídas ($OS = EF - EI - E + S$); e, se for maior que zero, houve omissões de entradas ($OE = EI + E - S - EF$).

Informa que na legislação que regula as atividades das empresas, os inventários dos estoques podem ser feitos com períodos diferentes. Por exemplo, no caso das empresas mercantis, por obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa (art. 225, *caput* do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012), levantado ao fim de cada período de apuração (art. 276, *caput* do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto Federal nº 9.580, de 22 de novembro de 2018). No caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, deve ser feito trimestralmente e, no caso da pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, no término do ano-calendário.

Diz que no caso dos postos revendedores de combustíveis o controle dos estoques é mais rigoroso. Os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia, após encerradas as vendas.

Acrescenta que os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em livro específico, o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13/11/1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste SINIEF nº 01, de 15/12/1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo ATO COTEPE/ICMS nº 9, de 18/04/2008 e suas atualizações.

Ressalta que no LMC, existe um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia com as entradas, subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f” da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Informa que na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300 como ganhos ou perdas. Em resumo, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%. Na EFD, as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas.

Diz que até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz Bahia restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário, e isso mudou quando foi acrescentado o Parágrafo único, ao art. 10 da Portaria 445/98.

Registra que a SEFAZ adotou um percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados acima. Com isso, criou-se uma margem de segurança além da qual as chances de haver uma justificativa plausível para os ganhos anotados são nulas, o que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar dos mesmos combustíveis registrados como entradas nos tanques.

Entende ser importante também destacar, que a modificação da Port. 445/98 pela Port. 159/19 apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 77 do Código Tributário Nacional (CTN), permite sua aplicabilidade imediata: *Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

Apresenta a conclusão de que resta evidente que a inclusão do parágrafo único, do art. 10 da Port. 445/98, pela Port. 159/19, alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pelo próprio autuado e anotados na sua EFD. Assim, hoje não é mais correto dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”.

Também afirma ser errado entender que foi empregado método não contemplado pela Portaria nº 445/98, ou que não existe base legal para o meio de apuração adotado.

Entende que, por ser norma procedural, as alterações feitas pela Portaria 159/19 na Portaria 445/98 retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme art. 144, § 1º do CTN. Por isso, afirma ser equivocado dizer que a Portaria 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação.

Também ressalta ser falacioso afirmar que “não se pode dizer que as operações não foram escrituradas”, pois o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova de suas omissões. Os volumes das omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores do ICMS cobrado estão anexados ao Auto de Infração, por isso, entende que não há que se falar que houve “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”.

Diz que além dos motivos acima elencados, a Portaria 445/98 também tem o propósito de “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º, do art. 4º da Lei 7.014/96, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta SEFAZ, entendimento uniforme na aplicação da referida norma.

Ressalta que o autuado pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada. Já o art. 7º, II da Portaria 445/98, esclarece o dispositivo acima mencionado. A exigência do pagamento do ICMS deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto. Ainda menciona a Instrução Normativa nº 56/2007.

Informa que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária e, conforme art. 10 da Portaria 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do ICMS devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, e do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

Acrescenta que no caso do imposto devido na condição de responsável solidário, o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º. Diz que só podemos concluir que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto

a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV da referida Lei.

Ressalta, que as omissões de entradas, não são nada mais nada menos do que a prova de que os estoques disponíveis para comercialização foram adulterados. E como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode adulterar combustíveis, prejudicando o consumidor e sonegando imposto. Sendo assim, levando em consideração que também são comercializados adulterantes misturados aos combustíveis vendidos na mesma proporção da adulteração e que essa receita obtida com os adulterantes vendidos é proporcional à receita obtida com os combustíveis regularmente vendidos, essa receita atende exatamente proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Afirma restar demonstrado que: (i) O ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da IN 56/07. (ii) O cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor deve seguir a IN 56/07; contudo, como demonstrado acima, quando se leva em consideração as saídas de adulterante misturadas aos combustíveis adulterados, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07. Daí, ser errado afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da “presunção” somente se aplica aos contribuintes que comercializem, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Sobre as inconsistências nos arquivos EFD apresentados, primeiramente esclarece que são inconsistências de que trata o art. 247, § 4º do RICMS-BA/12. Uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. Por exemplo, seria “sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudo de intervenção técnica que minimamente a respalde.

Afirma que 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 fossem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Cita como exemplo, o estoque final ter 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, isso nunca aconteceu. Indo além, 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.

Diz que 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.

Afirma ser obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois seus livros fazem prova contra ele mesmo. Não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo empresário e não foi necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas correções, e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD, e ressalta que nenhuma das alegações de que os registros foram efetuados de forma equivocada e que houve erros escriturais ou erros de sistema ou de medição foi devidamente comprovada.

Por fim, diante de todo o exposto acima, rebatidos, de forma fundamentada, todos os pontos levantados pelo posto revendedor, resumidamente, ratifica a autuação fiscal.

VOTO

O defensor afirmou que o autuante retirou do LMC informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Eleger apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fez totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganhos excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, de acordo com as Portarias 445/98 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Em preliminar, suscita a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 18, I e IV, “a” do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, da base de cálculo), e consequente cerceamento ao direito de defesa.

Observou que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque, as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

Ressaltou que, no caso, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que desagua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da “tributação federal”, mas em hipótese alguma repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao “varejista de combustíveis” lançar o imposto sobre suas vendas. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal.

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

O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência de registro das entradas da mercadoria, objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, não obstante essa falta de comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

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

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

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

sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos, o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo, como alegado nas razões de defesa.

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

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

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade de adiar o julgamento para ser realizado na forma convencional, e da realização de diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide, e o representante do autuado pode fazer sustentação oral por vídeo conferência, sem qualquer prejuízo à defesa. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I, “a” e “b” do RPAF-BA/99).

O defendant requereu ao Julgador, uma vez distribuído o PAF e prestada a informação fiscal, que fosse reaberto o prazo de defesa. Entretanto, conforme previsto no § 7º, do art. 127 do RPAF-BA, somente se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, o que não ocorreu no presente PAF.

Quanto ao mérito, o autuante informou que o imposto foi exigido do defendant na condição de responsável solidário, e o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente, sem emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, no art. 6º.

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

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

substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

O defensor apresentou o entendimento, no sentido de que a constatação de “omissão de saídas pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

O defensor também alegou que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (2, 3, 5, 10, 15, 20, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível). São incontáveis também as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques.

Afirmou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. Disse que o que o autuante fez foi pegar somente os dias em que se registrou “ganhos”, e erigir tais lançamentos a título de omissão. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas. Apresentou o entendimento de que os erros na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS.

Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, ficando de logo solicitado prazo de 60 dias, contados do protocolo da defesa, para a juntada ao PAF.

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

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

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

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente, e além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defensor, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de

combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

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

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

Vale salientar, que Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único, ao art. 10 da mencionada Portaria:

Art. 10

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

O posicionamento do autuante é no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Entendo que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas, ganhos registrados no LMC acima do percentual permitido pela legislação.

O autuado apresentou o entendimento de que admitir a aplicação do Parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Observo que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

Concordo com o posicionamento do autuante, de que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos volumes de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas, não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Sobre as decisões deste CONSEF, citadas pelo defendant, inclusive o Acórdão CJF Nº 033-12/20, as acusações fiscais se referem à falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, de ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, e no presente Auto de Infração foi exigido imposto do autuado, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, portanto, não se trata da mesma acusação fiscal.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96:

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

...

III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos Arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0113/19-0, lavrado contra **VITORIOS DISTRIBUIDOR DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$2.899.220,13, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 05 de maio de 2020

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA