

A.I. Nº - 269138.0044/19-9

AUTUADO - G A MENDES COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS

AUTUANTES- JEFFERSON MARTINS CARVALHO e ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA

ORIGEM - SAT/COPEC

PUBLICAÇÃO - INTERNET – 13/11/2020

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0113-01/20-VD

EMENTA: ICMS. 1- ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. COBRADO COM BASE EM ENTRADAS NÃO REGISTRADAS APURADAS PELA VERIFICAÇÃO DE GANHOS VOLUMÉTRICOS REGISTRADOS NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD ACIMA DOS ÍNDICES ADMITIDOS PELA ANP. Autuado baseou sua defesa em tentar afastar a exigência do ICMS devido na condição de responsável por solidariedade, objeto do Auto de Infração nº 269138.0097/19-5, julgado procedente pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal. Rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração e da conversão do processo em diligência. Infração 01 subsistente. **2 – MULTA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS.** Infração não elidida pelo autuado. Infração 02, 03 e 04 subsistentes. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O auto de infração em lide, lavrado em 30/12/2019, formaliza a exigência de ICMS e multa no valor de R\$61.768,57, em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

Infração 01 (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 calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada 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, ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2017 e dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$55.959,53, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 02 (16.01.01) – deu entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço sujeito à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido nos meses de janeiro, março, abril, maio, julho, agosto, setembro e novembro de 2015, de janeiro, fevereiro, março, outubro, novembro e dezembro de 2016 e de abril, maio e julho de 2017, sendo exigido multa no valor de R\$1.027,47, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 03 (16.01.02) – deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido nos meses de janeiro a julho de 2015, de outubro de 2015, de março, novembro e dezembro de 2016 e de abril, maio, julho e novembro de 2017, sendo exigido multa no valor de R\$1.003,60, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 04 (16.01.06) – deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido nos meses de dezembro de 2017 e de janeiro, março, abril, maio e setembro de 2018, sendo exigido multa no valor de R\$3.777,96, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa das fls. 18 a 56. Requereu que todas as intimações e notificações sejam encaminhadas para o seu representante legal que subscreveu a presente defesa. Suscitou a nulidade do lançamento em razão de ter sido levado a efeito através da Ordem de Serviço nº 505744/19, expedida para Contribuinte diverso, qual seja, a empresa POSTO KALILANDIA LTDA, CNPJ 15.151.046/0001-89.

Alegou que, embora os Autuantes citem o art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98, o presente auto de infração teria suporte no art. 10, I, “b”, do mesmo diploma, que estabelece, para o caso de apuração de omissão do registrado de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, via regular de auditoria de estoques, que seja calculada de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12.

Também sugeriu a nulidade da autuação por não existir relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e, notadamente, o fato narrado no AI. Disse que a suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido.

Destacou que para a cobrança da parcela de ICMS descrita no inciso I, “b”, da Portaria 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, necessário se torna, de forma antecedente, que se faça a apuração, por meio do levantamento quantitativo de estoques, da parcela definida na alínea “a” do inciso I, do mesmo artigo.

Ressaltou que a norma exige que o excesso na variação volumétrica seja demonstrado via auditoria de estoques, para depois, com base no pedido do ICMS que seria devido por responsabilidade solidária, se pedir o imposto decorrente, pertinente ao valor acrescido.

Considerou que a inexistência neste auto de infração da devida e regular apuração, via regular auditoria de estoques, do imposto pertinente à responsabilidade solidária, aí sim por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, é nula de pleno direito a presente autuação.

Alertou 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”, conforme extraído dos demais dispositivos indicados como infringidos pelos Autuantes, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98.

Porém, deduziu da autuação que os Autuantes retiraram do LMC informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Entretanto, elegeram apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. Como o resultado foi considerado “ganho excessivo”, foi erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, a teor das Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Assim, também requereu nulidade da infração por ofensa ao art. 18, I e IV, “a”, do RPAF, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, e, por via conexa, das bases de cálculo, e consequente cerceamento do direito de defesa.

Concluiu que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. Disse que, apesar da 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, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte.

Destacou 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, pois 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. Concluiu que a impossibilidade de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis a incidência do imposto, no máximo caberia a aplicação do art. 11, da Portaria 445, com respaldo, ainda, na Instrução Normativa 56/2002.

Alegou que a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização). Os Autuantes usaram apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente os estoques e as perdas. Concluiu 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”.

Argumentou que é impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (2, 3, 5, 10, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível) e que 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.

Entendeu que a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pelo Autuado, que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências. Disse que as quantidades adotadas foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs e que os Autuantes pegaram 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. Atribuiu os erros na escrituração do LMC ao seu sistema que poderia ter somado os volumes disponíveis de cada dia com as vendas e o estoque escritural. Questionou porque os autuantes validaram os lançamentos dos “ganhos” e não validaram também as “perdas”, fazendo, ao menos, a devida compensação.

Ressaltou 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. Completou dizendo que, 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.

Argumentou que 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 (Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso III, “g”)”. Mas, considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forme regular, mas apenas um dos seus componentes foi computado, concluiu que a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta, e não comprovada, infração.

No mérito, considerou que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas de uma parte dos dados declarados pelo Autuado na sua EFD/LMC para respaldar a apuração por presunção totalmente ilegal. Disse que estando as quantidades declaradas, ainda que fossem verdadeiras, e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%. Anunciou que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, pedindo desde já a posterior juntada ao PAF. Requereu, ainda, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Alegou, também, que 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 445/90. Requereu a revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material. Reiterou que a aplicação isolada do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, o que conduz à improcedência do lançamento.

Em relação às notas fiscais relacionadas nas infrações 02 e 03, disse que tais notas, em uma regular auditoria de estoques, provariam em parte a improcedência da presunção. De mais a mais, se conclui que para se cobrar o imposto é necessário provar aquisições no “mercado paralelo”, sem documentação fiscal. Reclamou que deveria ter sido aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, ensejando a improcedência da cobrança.

Relativamente às infrações 02 a 04, disse que buscará as comprovações dos lançamentos, de logo protestando pela posterior juntada das provas correspondentes. Destacou que notas de aquisições de combustíveis da RAIZEN e da IPIRANGA foram indevidamente incluídas nas infrações 02 e 04, cujos fundamentos não são compatíveis com mercadorias não tributáveis (ST). Requereu a dispensa ou redução da multa, pois as operações não ensejaram a falta de pagamento do imposto e não existe no PAF qualquer prova de ação dolosa.

O autuante Jefferson Martins Carvalho apresentou informação fiscal das fls. 64 a 74 (frente e verso). Explicou que a Portaria nº 445/98 foi publicada para orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos. Destacou que o inventário dos estoques pode ser feito em períodos diferentes. Nos casos de postos revendedores de combustíveis, os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, um no início do dia e outro ao final do dia, escriturados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e no Registro 1300 da EFD. Nessa escrituração, há espaços para registro de diferenças causadas por variação volumétrica que precisam ser justificadas quando superiores a 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização, conforme Instrução Normativa anexa à Portaria DNC nº 26/92.

Lembrou que a alteração ocorrida na Portaria nº 445/98, com o acréscimo do parágrafo único ao art. 10, estabeleceu o percentual de 1,8387% como variação volumétrica considerada aceitável e trouxe novas orientações procedimentais para a fiscalização acerca das informações constantes no LMC e no Registro 1300 da EFD. Assim, concluiu que os levantamentos quantitativos de estoque não estão mais limitados àqueles em que se utiliza as informações dos estoques do início e final de cada ano. Destacou que, por ser norma procedimental, a nova redação incluída no art. 10 da Portaria nº 445/98 pode ser aplicada a fatos geradores ocorridos antes de sua publicação.

O autuante argumentou que não é possível compensar ganhos de um dia com perdas de outro, pois os levantamentos são feitos diariamente. Afirmou que a prova da entrada de mercadoria sem escrituração no registro de entradas são os registros de ganho feito pelo próprio autuado no LMC/Registro 1300 da EFD.

Ressaltou que cabe ao autuado demonstrar que as suas entradas, sem documentação fiscal, referiam-se a operações não tributáveis ou com tributação encerrada. Destacou que o imposto está sendo exigido por solidariedade com base no inciso IV do art. 6º da Lei nº 7.014/96, que atribui a quem detiver para comercialização mercadorias sem documentação fiscal. Por isso, concluiu que não deve ser aplicada a proporcionalidade de que trata a Instrução Normativa nº 56/07, haja vista que a responsabilidade solidária não se deu por presunção. Sugeriu que a ação fiscal pode estar revelando a ocorrência de adulteração de combustíveis.

Alegou que se os livros da empresa não fizessem prova contra ela, de nada valeria o cumprimento das normas legais. Afirmou que os registros na EFD demonstram com exatidão os documentos escriturados relativo às entradas e saídas de mercadorias efetivamente registradas. Destacou que os valores constantes nos estoques finais de cada dia corresponderam aos estoques iniciais dos dias seguintes.

Em relação ao pedido de redução das multas aplicadas nas infrações 02 a 04, lembrou que o art. 158 do RPAF foi revogado.

Na assentada do julgamento esteve presente o advogado do autuado, Fernando Marques Villa Flor, OAB 11.026.

VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato, quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Indefiro o pedido para intimação antes da presente sessão de julgamento acerca da informação fiscal prestada, os §§ 7º e 8º do art. 127 do RPAF, somente exige que se dê ciência ao autuado acerca da informação fiscal quando forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, sendo dispensada, inclusive, se ocorrer refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pelo autuado. Nenhuma dessas ocorrências foram observadas na informação fiscal prestada.

Rejeito o pedido de nulidade do lançamento, em razão de suposta utilização de ordem de serviço que teria sido expedida para fiscalização de outro contribuinte. A Ordem de Serviço se trata de um documento interno da Administração Fazendária, não interferindo na constituição do crédito tributário, bem como não cerceia o direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte, nem o teor de seu conteúdo, inexistindo no RPAF qualquer exigência expressa para apresentação da Ordem de Serviço ao contribuinte. Ademais, a SEFAZ pode determinar a fiscalização de uma ou várias empresas, numa mesma Ordem de Serviço.

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

Sobre o pedido de revisão a ser realizado por fiscal estranho ao feito, fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b” do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide.

A lide em relação à infração 01 consiste na antecipação tributária sobre combustíveis, em consequência à exigência de ICMS ocorrida no Auto de Infração nº 269138.0097/19-5, julgado procedente pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão pública ocorrida no dia 08/09/2020, onde foi exigido do autuado ICMS na condição de responsável solidário, em razão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não registradas, apurado em decorrência da verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.

A apuração do imposto devido por antecipação tributária tomou por base o PMPF, conforme Anexo 1 do RICMS, que indica a aplicação do PMPF, em lugar da apuração com base em percentuais de margem de valor adicionado. Assim, a apuração da base de cálculo levou em consideração o disposto no item 1 da alínea “b” do art. 10 da Portaria nº 445/98, o custo médio (fls. 08 e 09 frente e verso), e o crédito fiscal correspondente ao imposto devido por responsabilidade solidária, apurado no Auto de Infração nº 269138.0097/19-5.

Dessa forma, encontram-se definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

O autuado alegou que nas infrações 02 a 04, relativas à multa por falta de escrituração fiscal, foram incluídas na relação de notas fiscais emitidas pelas empresas Raizen e Ipiranga, referentes à aquisição de combustíveis que não poderiam estar junto com a infração vinculada a mercadorias tributadas. Entretanto, as notas fiscais emitidas pelas referidas empresas estão relacionadas apenas às infrações 03 e 04, que não trata especificamente de mercadorias tributadas. Apesar de anunciado na defesa, o autuado não trouxe aos autos qualquer comprovação de escrituração das notas fiscais relacionadas a essas infrações. Infração 02, 03 e 04 subsistentes.

O autuado apresentou defesa questionando a origem da apuração do ICMS na condição de responsável solidário, que teve como consequência a presente exigência do imposto por antecipação tributária. No Auto de Infração nº 269138.0097/19-5, foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%.

Com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante exigiu o imposto do autuado na condição de responsável solidário, objeto do Auto de Infração nº 269138.0097/19-5. Os valores exigidos no referido auto de infração não decorreram de presunção, como alegado pelo autuado, e foram considerados como crédito fiscal na apuração do imposto de que trata este auto, devido por antecipação tributária, conforme demonstrativo às fls. 05 e 06, frente e verso.

O autuado pautou a sua defesa em tentar desconstituir a entrada dos combustíveis sem pagamento do imposto em razão da falta de registro das entradas, que foi objeto do Auto de Infração nº 269138.0097/19-5. Assim, considerando que não cabe neste auto de infração o retorno à discussão da lide, que foi objeto do multicitado auto de infração, e considerando que a 3ª Junta de Julgamento Fiscal julgou por unanimidade a procedência daquele auto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do presente Auto de Infração.

Entretanto, em relação à multa aplicada, retifico o percentual de 100%, para 60%, considerando que a que deve ser aplicada para a presente infração, é a da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

RESOLUÇÃO

Acordam os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0044/19-9**, lavrado contra **G A MENDES COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$55.959,53**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d”, do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$5.809,04**, prevista no inciso IX, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2020

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR