

A. I. N° - 281231.0004/20-4
AUTUADO - P. G. P. S. COMÉRIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTES - MARCO ANTÔNIO PORTO CARMO E LUCAS XAVIER PESSOA
ORIGEM - INFAZ COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 20/11/2020

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0199-03/20-VD

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. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Rejeitadas nulidades suscitadas. Não acatado pedido de sobrestamento do PAF até retorno das sessões do CONSEF de forma presencial. Indeferido pedido de revisão fiscal. Retificada a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 09/03/2020, exige crédito tributário no valor de R\$1.839.391,85, acrescido da multa de 100%, em razão 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, apuradas mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2017, 2018 e 2019. (Infração 04.07.01)

O autuado impugna o lançamento fls.28/68. Resume os fatos autuados. Registra que vem, a tempo e modo, por seu advogado, Fernando Marques Vila Flor, OAB nº 11.026, que protesta pela juntada do anexo instrumento particular de mandato, apresentar sua defesa, com base nos fatos e fundamentos que a seguir alinha. Resume os fatos autuados. Pede que, sob pena de nulidade, todas as intimações relativas ao feito, sejam encaminhadas ao seu representante legal.

Alega como “primeira preliminar”, a nulidade da intimação de cientificação, via DTE, de 12.03.2020, sob o argumento de que não se fez acompanhar dos demonstrativos necessários ao regular exercício do direito de defesa. Invoca o art. 46 do RPAF/BA.

Afirma que, de maneira adstrita aos demonstrativos sintéticos apresentados com a intimação e com a descrição da suposta infração, ainda que citado o art. 6º, inciso IV, da Lei 7014/96, especificamente de omissão de entradas, o lançamento de ofício procura amparo na presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto (art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7014/96) que presume anterior omissão de receitas, tudo conforme extraído dos dispositivos tidos como infringidos pela fiscalização, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II da Portaria 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, conforme reproduz.

Ressalta que o dispositivo citado, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, a pretensão fiscal é a de afirmar que a autuada nos períodos anteriormente indicados pela autuação, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim, omissão de saídas /receita.

Diz que no caso concreto, os Autuantes retiraram do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. 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%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo 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.

Afirma que de acordo com o demonstrativo sintético, os Autuantes elegeram critério de apuração sem amparo legal, apresentando demonstração incompatível com o enquadramento citado e, portanto, ilegal, conforme o próprio título do aludido demonstrativo.

Suscita, de forma veemente, a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 18, I e IV, “a”, do RPAF/99, ou seja, 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.

Entende que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. Diz que, apesar da acusação de que 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/LMC, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa de sua parte.

Salienta que os Autuantes, apesar da citação à Portaria 445/90, que regula o roteiro de auditoria de estoques, se utilizaram de apenas um dos dados registrados no LMC (Ganho), pinçando apenas a parte da escrituração que entenderam conveniente e, assim, além de atentarem contra o conjunto da norma que dizem ter seguido, criaram quantidades absurdas de omissões de entradas. Não solicitaram qualquer esclarecimento à Autuada sobre o LMC, levando a efeito autuação inteiramente desprovida da base legal. Entende que só existem dois caminhos para se chegar a conclusão do Fisco: efetiva Auditoria de Estoques, ou flagrante de recebimento de mercadorias sem nota fiscal e sem a retenção do imposto.

Explica 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 fossem provadas 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.

Diz 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.

Afirma que ante 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 a redação atual, como já decidido pelo CONSEF. Reproduz Acórdãos sobre o tema, CJF Nº 0159-12/07, CJF Nº 0337-11/09.

Aduz que esta posição já homologada pelo CONSEF, encontra respaldo ainda, na Instrução Normativa 56/2002, nos itens 1 e 2, conforme reproduz. Afirma 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 nº 7014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária. E foi mais adiante ainda, determinando que “caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização”.

No caso em lide, afirma que 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. 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 o 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 inúmeras decisões das Juntas e Câmaras de Julgamento, que transcreve.

Entretanto, entende que ainda que se admita que a Portaria 445, 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. Sobre a matéria cita os artigos 1º e 3º da Portaria 445/98. Aduz que, como consta dos demonstrativos sintéticos apresentados com o Auto de Infração, 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). Repete que os Autuantes usaram apenas um dos dados da LMC desconsiderando os demais, especialmente os estoques e as perdas, que não foram levantados e sim, copiados. Ou seja, 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 persistissem.

Comenta que, como visto, 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.

Afirma que a multa de 100%, aplicada, também não encontra base legal. Registra que julgando autuações semelhantes, no mesmo segmento comercial, o CONSEF já se posicionou pela ilegalidade do meio de apuração “criado pela autoridade fiscal”. Reproduz Acórdão sobre o tema, como JJF Nº 0186-02/19, JJF Nº 0159-02/19, JJF Nº 0160-02/19, JJF Nº 0167-02/19.

Pondera que não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo Contribuinte. Informa que a 2ª Câmara do CONSEF, em sessão realizada dia 12/02/20, em decisão unânime e com o apoio do Representante da PGE na sessão correspondente, homologou o Acórdão nº 0160-02/19, transcrito. Salienta que de igual forma a 2ª CJF, homologou o Acórdão nº 0230/11-18, em 07/05/2020, com igual apoio da Representante da PGE, de onde pode se extrair que idênticas técnicas foram usadas, apenas com aproveitamento de parte dos dados da EFD/LMC, equivocadamente lançadas como ganhos diários.

Comenta que sem embargo da inaplicabilidade da apuração com base apenas nos “ganhos” registrados no LMC, cumpre observar que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir pelos Autuantes, pela simples constatação das quantidades. 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). 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.

Destaca que os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Precisaria haver um “conluio” entre a Autuada 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.

Observa que na verdade, a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pela Autuada, que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências. As quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. Pergunta como seria possível gerar ganhos (lançados no LMC e, portanto, na EFD/LMC usada na ação fiscal – Registro 1300), dessas quantidades absurdas. O mesmo se constata para os demais dias autuados, sempre se percebendo que a exigência recaiu exatamente sobre os erros escriturais da Autuada (e apenas sobre as “sobras”). Enfatiza ser evidente que os dados se encontravam errados. Aduz que 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. Registra que não é fácil identificar o motivo do erro agora, mas que existiu é muito claro. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação. Enfim, diz que 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. E se os Autuantes validaram os lançamentos dos “ganhos”, haveria que validar também as “perdas”, fazendo, ao menos, a devida compensação.

Pontua que os Autuantes não seguiram um “roteiro” legal. Apenas e tão somente, pinçaram parte dos lançamentos da própria Autuada em sua EFD/LMC, desprezando as “perdas e estoques” e, mediante método não previsto em lei e, ainda, usando “dois pesos e duas medidas” (já que só validaram 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 da Autuada foram aproveitados; por outro não se pode dizer que as operações não foram escrituradas. As informações equivocadas da Autuada, devidamente lançadas, e somente elas, serviram de base de cálculo.

Ressalta que nas situações cujas ementas foram transcritas, o CONSEF já descartou essa “modalidade de apuração”. As Portarias 445/98 e 159/19, dispõem sobre “procedimentos na realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias”, o que, como já abordado, não foi levado a efeito no presente caso.

Assevera que o parágrafo único, do artigo 10, do Portaria 159/19, portanto, não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma. Sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques, através da qual se pode obter a comprovação da omissão de registro de entradas, o que se faria, segundo o roteiro estabelecido nas orientações, sendo todos os dados considerados, inclusive as “perdas”, em cada período.

Reitera que a Portaria 445/98 foi criada para esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º, da Lei 7014/96, com vistas a proporcionar uniformidade de procedimentos ao corpo fiscal e demais instâncias da SEFAZ/BA, encontrando limite na Lei 7014/96, e não pode ser interpretada de forma apartada, como fizeram os Autuantes. Assevera que a utilização isolada do § único, do art. 10, da Portaria 159/19, mencionado no presente Auto de Infração, cria uma nova hipótese de presunção de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, não contemplada na Lei 7014/96, portanto ilegal.

Observa 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 fechados, em relação aos quais foram abandonados os estoques e demais dados. 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 reais e 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.

Mais uma vez, reproduz decisões do CONSEF sobre o tema, citando o Acórdão 160-02/19.

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. Porém, 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, para a própria condução da ação fiscal.

Comenta que mais um ponto que deve ser analisado, se reporta aos registros LMC/1300 EFD, utilizados na irregular e ilegal forma de apuração. Afirma que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que não refletem a realidade das movimentações diárias. Diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura dos Fiscais, isenta e responsável, seria conceder o prazo legal para a retificação. É certo que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Caberia aos Autuantes, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar a Autuada para que fizesse as devidas correções. Cita lição, aplicável ao caso, deixada pelo saudoso Julgador, Dr. José Raimundo Conceição, seguida pelos demais membros da 1ª JJE, expressada na diligência levada a efeito na instrução do AI nº 206903.0001/16-0, concluindo que *a verdade material deve ser preservada de acordo com a realidade dos fatos*. As questões relativas às inconsistências na Escrituração Fiscal Digital não constituem fato gerador de ICMS e devem ser resolvidas na forma da legislação em vigor (art. 251 do RICMS BA-12).

Acrescenta que não só é nulo o lançamento, como 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).

Pontua que, olhando pelo lado da multa aplicável, tem-se 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 (Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso III, “g”).

Considera que se tratando da ausência de prazo para a retificação dos dados informados com inconsistências, pode-se concluir pela nulidade, analisando a jurisprudência dominante do CONSEF.

Entende como excrescência jurídica, se adotar como lastro da autuação, o art. 6º, inciso IV, da Lei 7014/96, que reproduz. Afirma que este dispositivo é aplicável, apenas para os casos de identificação de posse de mercadorias, para comercialização, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea. Seria aplicável nas situações de fiscalização de mercadorias no trânsito ou mesmo em estabelecimento, quando existe flagrante e as mercadorias são apreendidas sem documentação fiscal ou nota fiscal inidônea.

No mérito, diz ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), declarados pela própria Autuada, 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%.

Ressalta que os valores e as quantidades absurdas de “ganhos”, usadas de forma única, em relação a todo o período autuado, demonstram a absoluta ineficácia da autuação, não existindo

no PAF qualquer comprovação de aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária aplicada.

Entende 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.

Com lastro nos 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. 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 presente defesa. A revisão poderá atender, inclusive, ao disposto na IN 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Ainda que seja levada a efeito uma “real auditoria de estoques”, a observância de todas as formalidades aplicáveis demonstrará a ineficácia completa do lançamento. 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%, 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.

Assevera que a apuração, por exercício fechado ou aberto, 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. Computadas as perdas e ganhos, a conclusão é de que as perdas sempre são muito maiores que os ganhos, o que implicaria “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.

Sustenta que se os ganhos escriturados fossem “zero”, ou ínfimos, sem qualquer compatibilidade com a realidade das movimentações nos períodos, não seriam adotados na apuração e considerados como único elemento na auditoria.

Por fim, diz que na mesma ação fiscal, os Autuantes certamente investigaram os registros de entradas da Autuada e não identificaram entradas que não teriam sido registradas na escrita fiscal. Essa ausência de constatação comprova que a Autuada não deixou de registrar suas entradas e foram as mesmas respaldadas por documentação fiscal e pela devida retenção do ICMS. Assevera que não existe no PAF, qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação. A acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir. Contrário senso, as planilhas de apuração dos “preços médios unitários” indicam aquisições, exclusivamente, com notas fiscais, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

Observa que caberia ao Fisco, entendendo que os lançamentos realizados pela Autuada 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.

Pelo exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, 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 da Autuada nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na IN 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito, diante das questões jurídicas, ouvida da PGE, 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.

A dupla de Autuantes presta a informação fiscal fls.74/80. Repete a infração imputada ao autuado. Sintetiza os termos da defesa. Diz que vem apresentar a informação fiscal, para que produza o suporte ao julgamento deste Conselho. Seguindo o auto, encontra no PAF os devidos termo de início de fiscalização, intimações para instalação da ação fiscal e para cientificação do referido auto de infração, além dos demonstrativos de suporte, constantes estes às fls. 08 a 19 do PAF. Concluindo, apensa ao auto de infração a mídia CD que contém gravados todos os demonstrativos de suporte da infração.

Aduz que considerando que a leitura do termo de cientificação ocorreu em 12.03.2020, conforme o teor do documento à fl. 24 do PAF, decorreram até o dia da protocolização desta peça, em 17.07.2020, 127 (cento e vinte e sete) dias. Subsiste, entretanto, a suspensão dos prazos administrativos decretada pelo governo baiano – Dec. 19.650/20 e seguintes, que impedem qualquer entendimento de intempestividade. Assim, expõe o conteúdo da defesa na ordem tal qual ela se apresenta.

Destaca que em todo o tempo a Defendente aludiu aos demonstrativos baseados no Reg. 1300 da EFD, que constitui o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, citou a ocorrência dos “ganhos”, bem como, a existência das perdas, lembrou o percentual de variação volumétrica acatada legalmente, de 1,8387%, etc. Enfim, reconheceu a presença dos demonstrativos que dão suporte à exigência fiscal.

Registra que nenhum só valor ou quantidade específica foi contestada, nem mesmo, qualquer data ou base de cálculo, alíquota, etc. Foi dada, presumidamente, uma validação tácita aos cálculos apresentados, à cronologia dos fatos apontados e à autoria deles, como verdadeiramente sendo da empresa autuada.

Diz que na avaliação do mérito, dará a mesma ordenação que a Defesa registrou seus argumentos. No entanto, a quantidade dos itens de resposta será muito menor que aqueles citados pelo Defendente, em razão de ter havido enfadonha repetição de alegações, além de vasto número de ementas do CONSEF que não tem nada a ver com esta lide. Acredita que bastariam cerca de cinco ou seis postulações distintas para exaurir com largueza toda a Defesa. Por esta causa, os itens de exame do mérito englobarão distintamente, os temas principais, de modo a não cansar os Julgadores, sem dar guarida às repetições.

A respeito da arguição de *nulidade de Intimação de Cientificação* – entende que esta alegação não procede, haja vista terem sido enviados, no dia 12/03/2020, num só arquivo PDF, o auto de infração, o demonstrativo de débito, o termo de início de fiscalização e os demonstrativos de suporte da infração, em número de 03 (três), a saber: (i) demonstrativo do ICMS Solidário devido; (ii) Anexo 1 – LMC 2017 a 2019; (iii) Anexo 2 – Custo Médio Unitário 2017 a 2019.

Sobre a alegação de Omissão de Entradas X Omissão de Receitas – labora em engano, o Defendente, quando tenta vincular o tradicional roteiro de auditoria de estoques à apuração derivada do § único, do art. 10, da Portaria 445/98. Ora, o setor de combustíveis, dada à sua relevância estratégica e de valores monumentais de comercialização, sempre recebeu do governo federal especial atenção. Não é sem razão que quase toda a sua legislação é restrita à União. E não foi sem motivo, que esta legislação ordenou a contagem volumétrica diária dos combustíveis armazenados em todos os estabelecimentos distribuidores e varejistas, de modo a tentar lhe controlar diariamente, tal a sua volatilidade. Desta forma, a implantação do LMC – Livro de Movimentação de Combustíveis, desde o Ajuste SINIEF 01/92, de 17.12.92 buscou afetar todos os seus entes passivos, de registro, de modo que equivalesse legalmente ao inventário, sobre o qual repousa, inequivocamente, a característica de “declaração verídica e irrevogável da existência de estoques”. Assim sendo, seu preenchimento exige responsabilidade e verdade, como todo qualquer registro fiscal e contábil. Estas declarações de conteúdo foram atribuídas ao estabelecimento pela simples razão de que a ele, em primeiro plano, interessa a veracidade do registro. Aos governos, em seguida, esta veracidade mantém a confiabilidade dos entes tributantes sobre os responsáveis pelos itens cuja comercialidade e recolhimento de impostos é

confiada. Ora, muitos desdenham dos registros. No entanto, eles bastam à autoridade governamental, em qualquer caso de dúvida. As entidades comerciais lhes acreditam, os entes tributantes lhes acreditam e o judiciário também os invoca para dirimir responsabilidades, quando há questões que só se explicam por eles.

Prossegue afirmando que seu entendimento é o de que os registros do LMC apontam verdades similares aos inventários comerciais das empresas que comercializam quaisquer outros itens, que não combustíveis e seus derivados.

Salienta que sobrevivendo a nova previsão do § único aludido, criou-se, de fato, nova sistemática de aferir quantidades que podem caracterizar “omissões de entrada”, não se exigindo a comprovação de omissões de receitas anteriores, que seriam redundantes. Ora, se o princípio que elege o registro é ruim, pensemos: os que alegam sua incompletude geralmente querem que se mostre fatos. Sendo assim, não deveria a lei pedir que houvessem “registros”, mas que se “filmasse” a vida da empresa, o que é inadmissível em vários campos do Direito, além de indesejado, inoportuno, inadequado, entre outras características.

Concluindo, frisam que, legalmente, os registros declarados pela própria empresa são suficientes e idôneos para falarem por ela, a qualquer Fisco.

No que tange a *Tributação Normal e Antecipada* – diz ser inaplicável a argumentação. O levantamento produzido, apenas afere a variação volumétrica, cuja obrigação de registro é plenamente legal.

Sobre *Levantamento em Exercício Fechado* – diz que se trata apenas, de um aspecto temporal da rotina de auditoria. No caso em lide, foi obedecido. Todas as infrações são reunidas temporalmente para lançamento no último dia de cada exercício fechado. Vide a coluna “Data da Ocorrência” na primeira página do auto de infração.

A respeito do *Amparo Legal do Levantamento* – diz ser incoerente o argumento. Justamente previsto no art. 10 da Portaria 445/98. Os demais dispositivos são aplicados normalmente a levantamentos com inventários anualizados, em regra.

Relativamente a *Compreensão da Infração* – afirma que para o Fisco está perfeitamente delineada a infração apontada no auto. O fato de a empresa irresignar-se com a exigência fiscal posta, não invalida esta compreensão, nem justifica sua incompreensão. Quando há anormalidades em registros de natureza fiscal, é aceitável que o Fisco, como responsável pelo controle e arrecadação de tributos, busque com afinho e eficácia, elucidar os dados e colocar tudo às claras, aplicando a lei.

Sobre o *Nexo Causal da Infração* – mostra que os demonstrativos apontam, que em algum dia (ex. 02/07/2017, 1º lançamento da fl. 09 do PAF), o estoque de gasolina iniciou com 21.919 l, havendo saída de 1.552,355 l, restando no final do dia 20.366,645 l. Mas no momento da medição volumétrica, foram constatados 33.919 l, que foram declarados, tal como num inventário normal, com características oficiais e efeitos legais. Então, o demonstrativo aponta, como apontou o LMC informado no arquivo EFD, que houve um ganho expressivo de gasolina comum, de exatos 13.552,355 l. Destes, 403,025 l foram admitidos escorreitos, por proteção do índice legal de 1,8387% aplicado sobre o estoque disponível. Chama a atenção, que essa “variação volumétrica” residual de 13.149,330 l não decorreu do clima, nem da pressão barométrica. É possível que alguém saiba o que ocorreu, mas a lei não lhe permite julgar, o que efetivamente não assistiu. Por isso, o registro tem seu valor. Assim, extrapolando absurdamente a variação volumétrica cientificamente construída, é admitido pela regra, que houve entrada de gasolina nos estoques.

Sobre a alegação de *Cobrança Sobre Entradas Sem Antecipação do Imposto* – afirma ser exatamente, o que fez. Definidas as quantidades de omissões de entrada, foram elas calculadas na forma legal e lançadas como base de cálculo, para a aplicação das alíquotas vigentes. A forma tradicional do levantamento quantitativo fica prejudicada pela desnecessidade implícita no § único, do art. 10, da Portaria 445/98.

Sobre a queixa de *Uso Parcial dos Dados do LMC* – Diz ser improvável, conforme pode ser visto no demonstrativo das fls. 09 a 17. Explica que todas as colunas do LMC estão presentes. Por óbvio, ficaram prejudicadas as linhas das datas, cuja ocorrência da extrapolação do limite de variação volumétrica não aconteceu. As linhas/datas com resultado não são “convenientes”; são postas no levantamento por força da função e da responsabilidade pessoal dos prepostos. Cumpre ordem de serviço.

No que tange a *Ausência de Dúvidas e Necessidade de Esclarecimentos* – diz que não houveram. Sobre a alegada *Responsabilidade das Distribuidoras* – frisa ser inadmissível. Aduz que a declaração de “ganhos” é prerrogativa exclusiva da empresa, que lança o LMC, e decorre de uma verificação sua, sobre itens de sua propriedade.

No que diz respeito a sugestão de *aplicação do art. 11 da Portaria 445/98* – com reprodução de *Ementas* – afirma que esta previsão está vigente. Se a empresa elidir a acusação apontada, alcançará talvez, o benefício. Quanto às ementas, diz serem todas anteriores à vigência do § único, do art. 10, deste texto legal. Portanto, aplicáveis em outro prisma de interpretação.

Sobre a IN 56/02 assevera ser inaplicável ao caso. Prescinde de levantamentos globais, que envolvam a totalidade de itens de um estabelecimento, havendo várias tributações incidentes. Sobre *Empresas Típicas da IN 56/02* – agradece a lembrança. Afirma que a rotina aplicada à empresa é especialíssima à atividade de revendas de combustíveis, única adequada ao § único, do art. 10, da Portaria 445/98.

A respeito da *Presunção X Indícios de Prova de Aquisições Anteriores* – aduz que o auto em questão não afirma que a empresa adquiriu os excedentes. Aponta apenas, declarações numéricas e/ou quantitativas feitas pela empresa. O título de posse destes excedentes não é questionado diretamente.

Sobre outras *Ementas do CONSEF* – registra acatar todos os julgamentos do CONSEF. Não crê que as situações apontadas ocorreram sob a égide da nova legislação. A respeito de *Inconsistências e Irregularidades* – Afirma serem alegações teóricas. Nenhuma data, nenhum valor específico, nenhuma base de cálculo ou alíquota, muito menos quantidades específicas foram apontadas como inconsistentes ou irregulares. O julgamento esclarecerá.

No que tange a alegação de que *Ganhos Absurdos foram Erros Absurdos de Registro* – diz que não lhe compete atribuir responsabilidades pessoais. A empresa é pessoa jurídica apta a gerir seus negócios perante todos. Também lhe é impedido o julgamento do modo e dos motivos, pelos quais os registros fiscais são lançados.

A respeito da alegação de que seus *Registros estariam equivocados* – diz ser irrelevante a natureza atribuída pela empresa aos seus registros. Sobre a *Vigência da Portaria 159/19* – afirma que no caso, a Portaria validou um *modus operandi* da fiscalização estadual, com princípios anteriores presentes em lei. O tempo dos fatos alcançados pelo controle da legalidade neste tipo de lançamento tributário é definido pelo CTN e, salvo engano, ainda retroage 5 (cinco) anos. Regra obedecida.

Sobre pedido de *Suspensão da Ação Fiscal e Retificação dos Arquivos* – afirma que a sugestão se encontra prejudicada em seu escopo de trabalho, sobretudo pela instalação da lide. A preterição de benefícios deve ser encaminhada à administração fazendária pela via normal. Sobre a alegação de que tal irregularidade se encontra no *Campo das Obrigações Acessórias* – entende que a comprovação inequívoca de novas quantidades de medição de “ganhos” por variação volumétrica suscitaria uma questão de obrigação acessória a ajustar. Mas, uma vez passado o momento e apresentado como foi, o único livro autêntico e legal sobre tais elementos, eis prejudicada a questão.

Relativamente ao chamado *Regime de Exceção* – afirma que talvez o rasgo de admiração do Defendente, pela precisa abordagem fiscal o tenha levado a esta comparação tão infeliz. Não vê compatibilidade entre os termos deste item e a autuação. Diz não ser governante.

Sobre o *Reconhecimento dos Equívocos de Lançamentos no LMC* – afirma ser posição livre da empresa. Não pode concordar ou discordar da natureza das suas afirmações. Apenas agir legalmente, sobre as repercussões tributárias dos elementos postos ao exame fiscal.

Relativamente ao enquadramento no *art. 6º da Lei 7014/96 – Responsáveis Solidariamente* – Afirma que a responsabilidade solidária invocada no caput do demonstrativo da fl. 08 do PAF diz respeito a que, sendo declarado pela própria autuada a existência de quantidades excedentes de mercadorias enquadradas na substituição tributária por antecipação total e que não advieram de compras com notas fiscais, resta ao Fisco presumir que tais mercadorias não sofreram tributação na etapa anterior e a autuada, no gesto de dar resguardo a mercadorias não legalmente documentadas, dispôs-se ao risco de assumir o imposto total pertinente, conforme a previsão legal do artigo mencionado.

Sobre a sugestão de *Apreensão dos Combustíveis Sem Documentação Fiscal* – frisa ser medida inconcebível! Pergunta que combustíveis? Diz tratar-se de fatos ocorridos há diversos anos. Sobre a *Revisão do Auto de Infração X Verdade Material* – Assevera que nenhuma revisão de cálculos alcançaria o que a empresa deseja. Quanto à verdade material, cabe à empresa, que fez acontecer os fatos, expor a verdade material na forma processual. A respeito do pedido de *Nulidade ou Improcedência do Auto de Infração* – Diz que ante a todas as postulações feitas em oposição aos argumentos da empresa, entende que não restou qualquer elemento que justificasse o pedido da empresa. A ação foi legal, baseada em legislação vigente, produzida dentro dos parâmetros típicos da atividade fiscal e acertou em cheio as inserções absurdas de combustível nos estoques, conforme suas próprias declarações.

Diante de tudo o que foi exposto, e considerando todos os argumentos demolidores das contestações da empresa autuada, pede que o auto de infração em questão, seja julgado procedente, para exigir da empresa autuada o valor de ICMS exigido, com seus acréscimos e multa legal, por ser de inteira Justiça.

Previamente a sessão de julgamento, 13/10/2020, o Autuado apresenta Memorial nos termos seguintes.

Diz que, com embargo de adentrar nas fundamentais questões legais, outros aspectos, processuais, precisam ser observados.

O primeiro, diz respeito ao julgamento por “videoconferência”, com o qual, a Autuada, no caso específico, se insurge. Afirma que a Portaria 033/20, apenas discrimina os procedimentos concernentes à nova previsão regulamentar. Entende a Autuada, que o Decreto nº 19.618/20, apenas incluiu a possibilidade de realização do julgamento por videoconferência. Essa possibilidade se encontra adstrita ao registro em edital, mas não somente a isso. Aduz que a interpretação conjunta do sistema normativo, regulado, essencialmente, pela ampla defesa e publicidade dos atos administrativos, conduzem à conclusão, de que a sessão de julgamento do Processo Administrativo Fiscal, a cargo do CONSEF, poderá sim, ser realizada por videoconferência, porém, para a aplicação dessa possibilidade, é necessária a anuência do Contribuinte, pois assim o fazendo, não entenderá que sua defesa está sendo prejudicada. Por tudo isso, a Autuada, de logo, sob pena de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, pede a suspensão do julgamento.

Prossegue afirmando que, acaso tal desiderato não seja alcançado, desde já registra que, sem acesso aos elementos processuais referidos, não é possível o exercício regular do direito de defesa. Não obstante, requer, de forma alternativa, que seja o PAF convertido em diligência à PGE/PROFIS, para análise e emissão de parecer. Acaso o julgamento seja realizado, o que, “*data vênia*”, só ensejará ao Erário prejuízos, decorrentes de futura sucumbência judicial, existe matéria de ordem pública, não suscitada na defesa, que deve ser observada.

Por fim, aduz que, ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o AI tivessem sido levantadas por meio legal e representassem ganhos reais, não poderiam ser tais

dados simplesmente conduzidos ao “*status*” de fato gerador do ICMS, conforme decidido recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Pede, portanto, a suspensão do julgamento, se a decisão não for pela nulidade ou improcedência da autuação.

VOTO

Preliminarmente, cabe apreciar as questões suscitadas em Memorial pelo defendente. Em sessão de julgamento, realizada no dia 13/10/2020, o patrono da autuada, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026, arguiu as seguintes questões de ordem, requerendo: (i) que o PAF ficasse sobrestado, até que o julgamento no CONSEF voltasse a ser realizado de forma presencial, sob a alegação de que a sessão virtual, realizada via videoconferência, como está ocorrendo, cerceia seu direito de defesa. Apresentou entendimento, que o referido procedimento somente é cabível, quando o Contribuinte contra ela não se opuser, o que não acontece no presente caso. Pediu a suspensão do julgamento, se a decisão não for pela nulidade ou improcedência da autuação; (ii) diligência a PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer sobre as questões jurídicas suscitadas em sua defesa.

Essas preliminares foram apreciadas pelo Colegiado desta 3ª JF, que por unanimidade, decidiu pelo indeferimento dos pedidos da defesa, com os seguintes fundamentos: (i) não havendo necessidade manifestada pelos Julgadores, não há previsão legal de oitiva pela PGE, nesta fase processual; (ii) o julgamento das sessões de forma virtual está previsto na legislação baiana, podendo o defendente se manifestar livremente, como o faz no presente caso, não havendo que se falar em cerceamento de defesa. Ademais, a realização dos julgamentos nessas circunstâncias, está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, de acordo com o que determina o inciso III, do art. 167 do RPAF/99.

Cabe acrescentar, por fim, que o impugnante, no Memorial apresentado, invocou decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica”, conforme Acórdão do Recurso Especial Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Da leitura do Acórdão referido, depreende-se claramente que a matéria ali apreciada não se confunde com a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Neste processo, a discussão é outra. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu à variação volumétrica.

O Autuado suscitou a nulidade da intimação de cientificação, via DTE, de 12.03.2020, sob o argumento de que não se fez acompanhar dos demonstrativos necessários ao regular exercício do direito de defesa.

A respeito desta alegação, verifico que não procede, visto que consta do processo, e conforme declaram os Autuantes, foram enviados no dia 12/03/2020, num só arquivo PDF: o auto de infração, o demonstrativo de débito, o termo de início de fiscalização e os demonstrativos de suporte da infração, em número de 03 (três), a saber: (i) demonstrativo do ICMS Solidário devido; (ii) Anexo 1 – LMC 2017 a 2019; (iii) Anexo 2 – Custo Médio Unitário 2017 a 2019. Ademais, pelo

teor de sua impugnação, depreende-se que o defendente teve acesso aos mencionados arquivos, considerando o detalhamento com que menciona os dados que serviram de base para apuração da infração que lhe foi imputada, o que demonstra seu entendimento a respeito da acusação fiscal, lhe possibilitando o exercício pleno de seu direito de defesa, sem qualquer cerceio.

O defendente apresentou o entendimento de que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento ao seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz, traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis 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). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, desde o ano de 2017 e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando autorização para alteração de sua EFD.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS em razão 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, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

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 irregularidade apurada na ação fiscal.

Sendo assim, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, demonstrativos fls. 08/19, CD e comprovante entrega fls. 20/26, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Dessa forma, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-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 decorrentes, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

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, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. A informação fiscal foi prestada em conformidade com o art. 127 do RPAF/99, sendo utilizados argumentos respaldados na doutrina e na jurisprudência. Portanto, não se verifica elementos novos acostados aos autos pelo Autuante, que justifique reabertura do prazo de defesa como pretende o defendente.

Quanto ao mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado, a responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, (combustíveis: óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2017, 2018 e 2019. (Infração 04.07.01).

A defesa sustenta respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Não obstante, não traz à luz deste processo, elementos robustos, com o condão de elidir a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

Observo que 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. 6º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, 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.

Neste caso, saliento que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas das mercadorias objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem das mercadorias, inexistente, conseqüentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exibir esta 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.

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, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

O defendente apresentou entendimento, 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 defendente 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, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade 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 Autuante registrou “ganhos” como lançamentos a título de omissão e não teria registrado as “perdas”, que foram desprezadas. Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC.

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

Observo que o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, e a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, pois 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.

Cumpra observar, que a fiscalização nesse tipo de levantamento, leva em consideração, as aferições registradas no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Nesse caso, o Autuante, corretamente destacou, que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor, deve ser robusta, pois teria constatado em ação fiscal, as irregularidades apontadas nos estoques da empresa, durante anos a fio, sem que fossem tomadas as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alegou.

Assim, verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendente, 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 respectiva documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Dessa forma, não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição”, sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que 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 deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Importante registrar, que a 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, *in verbis*:

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).

Observo que esse artigo encontra-se na Seção III da Port. 445/98, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias, pois os ganhos, em termos escriturais, equivalem à uma omissão de entrada. Entendo que esta regra, de natureza interpretativa, não inova na ordem jurídica, e me coaduno com as conclusões do Autuante, no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas a 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.

Assim, saliento 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 argumentou, 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, uma nova e ilegal espécie de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

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

O defendente requereu ainda, que sob pena de nulidade, todas as intimações relativas ao feito, sejam encaminhadas ao seu representante legal. Saliento que nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo ao endereço indicado.

Nessa esteira, considerando que nenhuma das alegações defensivas, de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada”, que houve “erros escriturais”, “erros de sistema” ou “erros de medição” foi efetivamente comprovada, a autuação subsiste integralmente.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281231.0004/20-4**, lavrado contra **P. G. P. S. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o

pagamento do imposto no valor de **R\$1.839.391,85**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “d” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2020.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR