

A. I. N° - 269138.0124/19-2
AUTUADO - POSTO DE GASOLINA FELICI LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21/12/2020

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0221-03/20-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. 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/revisão fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 11/12/2019, refere-se à exigência de R\$114.867,66 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 04.07.01: 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.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 20 a 55 do PAF. Afirma que está inserido no rol das empresas que cumprem com suas obrigações tributárias, desfrutando de credibilidade no setor que atua. Desenvolve suas atividades no ramo comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, cadastrado no CNAE 4731-8/00, nunca tendo cometido qualquer infração às normas tributárias e fiscais.

Reproduz a infração imputada e diz que o autuante, analisando o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC existente na Escrituração Fiscal Digital – EFD, apurou que em determinados dias havia sobra de combustível, na medida em que o valor escriturado, segundo ele, era inferior ao volume de combustível medido nos tanques de gasolina.

Afirma que o autuante se utilizou da presunção legal de omissão de entradas de combustíveis, mas não atentou que em todos os dias posteriores ou anteriores ao dia em que houve a suposta sobra de combustíveis, havia falta do produto, ou seja, o volume escriturado era maior que o volume encontrado nos tanques, após a medição diária.

Entende que a sobra em uma data e falta em data anterior ou subsequente, faz cair por terra a presunção de omissão de entrada. Diz que nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica e os livros contábeis.

Preliminarmente, alega violação aos princípios da legalidade e da busca da verdade material, e inocorrência dos fatos. Comenta sobre o princípio da legalidade, reproduzindo o art. 150, I da Constituição Federal e diz que está sendo cobrado tributo sobre presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem a perquirição da busca da verdade real.

Diz que a fiscalização efetuada remotamente pelo autuante deveria ter sido realizada em conjunto com a competente auditoria no sistema de dados e conta corrente da Secretaria da

Fazenda, isso para perquirir a verdade material dos fatos e proceder à devida autuação somente àqueles que infrações fiscais de fato cometem, evitando àqueles que honram com seus compromissos junto ao Fisco.

Ressalta que a Secretaria da Fazenda não é infalível. Ao contrário, age através de seus Agentes e que por mais treinados e experientes que sejam não estão livres de recair em equívoco. Entretanto, este lapso não pode prejudicar o contribuinte cumpridor de suas obrigações.

Transcreve o art. 2º do RPAF-BA, e traz à baila a decisão do 1º Conselho dos Contribuintes da Receita Federal, pela 3ª Câmara, em que, em caso análogo, o princípio da verdade material é norteador do julgado.

Registra que em nenhum momento o autuante perquiriu a busca da verdade material. Ao revés, sequer colheu no próprio sistema de dados da SEFAZ-BA a prova de que houve o recolhimento do tributo devido e, assim, imputou ao contribuinte o cometimento de infrações inexistentes.

Informa que ao tomar ciência da autuação fiscal, foi conferir o seu livro de movimentação de combustíveis e apurou existir, na maioria das situações, divergências entre os dados que o autuante teve acesso (EFD) e aqueles escriturados nos livros físicos. Apurando todas as datas em que o autuante apontou como dias em que houve suposta entrada de mercadoria sem nota fiscal (sobra de combustíveis), vislumbrou-se divergências com as informações reais, constantes nos livros fiscais do contribuinte.

Diz que junta, em separado, para comprovação do alegado, o documento do LMC relativo a todos os dias em que o autuante apurou e listou no Auto de Infração, onde esta Junta de Julgamento Fiscal poderá vislumbrar divergência de informações.

A título de exemplo, destaca algumas datas em que há divergência entre as informações apontadas pelo Fiscal e a escrita da empresa. Afirma que está diante de Auto de Infração lavrado com base em informações divergentes, obtidas exclusivamente, acredita, através de registros digitais, sem se perquirir através da solicitação dos livros físicos e demais elementos probatórios a efetiva ocorrência da infração tributária. O autuante, em nenhum momento, solicitou do contribuinte a apresentação de informações ou esclarecimentos, nem tampouco, efetuou a análise das notas fiscais de compra e das vendas efetuadas.

Afirma que em situação semelhante (Auto de Infração nº 269138.0011/18-5) o mesmo Auditor fiscal que lavrou o presente Auto de Infração entendeu por conceder prazo para apresentação do LMC físico, conforme se extrai da própria informação prestada e constante do Acórdão nº JJF Nº 0160-02/19.

Entende que, se o mesmo procedimento tivesse sido adotado pelo Fiscal autuante, com o espírito de busca da verdade real que deve orientar a ação fiscalizadora, verificar-se-ia a escorreita escrituração das entradas pelo contribuinte e furtaria o constrangimento imposto de ter que se sujeitar a defesa em um procedimento administrativo fiscal. O contribuinte poderia ter apresentado tanto as notas fiscais de entrada, quanto os livros contábeis, onde o Fiscal constataria a inexistência de entrada de combustível desacompanhado de nota fiscal, pois evidente o erro de medição, ao se apurar sobre em um dia e falta no dia subsequente ou anterior.

Diz que tal omissão do Auditor Fiscal, que em situação semelhante garantiu ao contribuinte a apresentação do LMC, denota evidente violação à ampla defesa, em confronto com o art. 2º do RPAF, a ensejar nulidade do auto de infração.

Para o devido trâmite da presente apuração, entende que se deve converter o feito em diligência, para que o Auditor Fiscal venha analisar o caso concreto com base na escrita fiscal do contribuinte, em confronto com as NFs de entrada e o LMC.

Ressalta que não há como se admitir a existência de auto de infração lavrado com base em informações claramente equivocadas, sendo que as corretas se encontram devidamente escrituradas nos livros físicos do contribuinte.

Diz que os autos de infração devem ser declarados nulos, para que o autuante possa exercer sua atividade fiscalizadora e, se for o caso, lavrar novo auto de infração, considerando, inclusive, além da sobra, a falta de combustível em dias subsequentes ou anteriores.

Acrescenta que eventual equívoco na apresentação de informações digitais não conduz, em hipótese alguma, à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal, mormente pela existência de LMC retificado e impresso à época.

Assinala que o reconhecimento da nulidade apontada é baseado na lavratura de autos de infração em decorrência de análise de informações equivocadas e, também, na violação à ampla defesa (art. 18, II do RPAF-BA), por não ter havido intimação para apresentação de elementos que pudessem elidir a infração imputada.

Entende que, independentemente da apreciação do mérito, o auto de infração torna-se nulo de pleno direito, por ser notória a violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material, pelo que desde já, requer que o Fisco Estadual digne-se em cancelar o presente Auto de Infração, determinando seu consequente arquivamento.

Caso esta Junta de Julgamento Fiscal não acolha o requerimento pretérito, mantendo os Autos de Infração, o que o defensor afirma não esperar, diz que é necessário comprovar a impossibilidade de acatar a presunção legal utilizada pelo autuante, em virtude do caso concreto.

Acerca da presunção, reproduz o que dispõe o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96 e diz que a presunção utilizada pelo autuante é relativa, cabendo a apresentação de provas por parte do contribuinte, para demonstrar a não ocorrência de eventual infração tributária.

Diz que a simples intimação para que o contribuinte apresentasse os LMCs (livros físicos) evitaria a nulidade aqui apontada, porém o Auditor Fiscal não tomou tal providência, mesmo tendo adotando-a em fiscalização idêntica.

Registra que o autuante, quando apresentou manifestação no Auto de Infração nº 269138.0011/18-5 entendeu que a infração de omissão de entrada poderia ser descaracterizada se fosse evidenciada falta de combustível no dia seguinte à apuração de sobra.

Desta feita, em autuação por suposta infração idêntica, o autuante admitiu que, caso houvesse ganhos e perdas sucessivos, haveria a caracterização de erro de medição, que é o caso do presente Auto de Infração.

Informa que juntou aos autos todos os dias em que o autuante apontou a suposta sobra de combustível era decorrente de omissão de entrada, porém, para comprovar que houve efetivamente erro de medição a justificar a sobra, juntou-se, também, os dados do dia anterior e/ou posterior para demonstrar a falta de combustível no tanque.

Rememora que a maioria dos dias apontados pelo autuante não constam sobra de combustível, pois houve a retificação do LMC. A documentação anexada é separada e destaca os dias em que o LMC é divergente daqueles em que coincide com o LMC analisado pelo Fisco.

Para demonstrar o erro de medição e a existência de falta de combustível no dia posterior, cita alguns exemplos, reiterando que a documentação comprobatória de todos os dias elencados pelo autuante encontra-se anexada à defesa.

Alerta para o fato de que nunca haverá identidade entre ganho e perda, pois há de se considerar a existência de coeficiente de dilatação e perdas comuns do combustível. No caso concreto, os ganhos e perdas são próximos a comprovar a existência de erros de medição.

Afirma que a documentação que acostou aos autos, bem como a cópia integral digital dos LMCs outrora retificados de todo o período e englobando todos os combustíveis dão conta da impossibilidade de se proceder com a presunção de entrada de combustíveis sem nota fiscal, tendo havido, como já dito, eventuais erros de medição.

Chama a atenção para o Relatório de Medições de todo o período fiscalizado, anexado de forma física e, também, em mídia magnética. Tais elementos indicam que sempre houve suposto ganho acima do limite legal, houve no dia seguinte ou anterior, a correspondente falta do combustível, a indicar a existência de erro da medição de determinado dia. Sempre nos fechamentos dos meses, a diferença entre entrada e saída de combustíveis permanecia (e permanece) dentro do limite legal, a indicar a inexistência de omissão de entrada.

Informa que sempre adquire combustíveis de grandes distribuidoras (Larco, Ipiranga), sendo impossível fazer a aquisição sem nota fiscal. Além disso, afirma que o sistema somente libera abastecimento de veículo com a entrada no tanque de combustível com a nota fiscal declarada. Diz que o quadro aqui delineado e provado conduz à insegurança da existência da infração, a ensejar a nulidade do Auto de Infração, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF-BA. Neste sentido, colaciona trecho do Acórdão JJF Nº 0160-02/19.

Pede a declaração de nulidade do Auto de Infração, por ausência de provas do cometimento da irregularidade apontada, considerando a comprovação da existência de erros (humanos) de medição que, em hipótese alguma, podem conduzir à presunção de entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

Ressalta a ausência de justificativa, no LMC, da variação de 0,6% também não induz à existência da grave imputação apontada no auto de infração.

Comenta sobre o princípio da legalidade e do dever do Fisco de provar a ocorrência de infração, reproduzindo o art. 2º do RPAF-BA. Afirma que nunca praticou qualquer ato que violasse a legislação tributária estadual, afirmado a inocorrência das infrações apontadas pelo autuante. Entende que a ausência de intimação para apresentação pelo contribuinte de elementos que pudessem elidir a infração que lhe é imposto, restando prejudicado o exercício da ampla defesa e do contraditório, pois ausente de elementos necessários para elidir a pretensão punitiva.

Menciona decisão do Tribunal de Impostos e Taxas - TIT de São Paulo, anulando processos nos quais foram violados preceitos constitucionais. Diz que toda infração deve estar prevista em lei e na falta de elementos capazes de caracterizá-la com segurança, o caminho correto é desconsiderá-la e não presumir que a mesma ocorreu e deixar que o sujeito passivo se defenda.

Acrescenta que não existe nos elementos apresentados pela fiscalização qualquer prova da utilização ou entrada de bens no estabelecimento autuado além daqueles devidamente comprovados pela sua escrita contábil, pelo que, totalmente incabível a aplicação da multa tipificada no art. 42 da Lei 7.014/96.

Diante da ausência de provas do cometimento da infração imputada pela fiscalização, diz ser flagrante a improcedência da autuação, decorrente de ato nulo da administração.

Entende que um simples levantamento quantitativo de estoque ou a verificação das Notas Fiscais de entrada demonstraria que não há falhas no estoque do impugnante, pelo contrário, este se encontrava devidamente escrutinado.

Alega que as informações transmitidas eletronicamente nem sempre correspondem à veracidade dos fatos, seja por falhas nos lançamentos realizados, seja por problemas de ordem técnica na transmissão dos dados ou, até mesmo, por falha no Sistema Eletrônico da SEFAZ. Diz que apresentou as informações contábeis através da EFD e, por entender existirem indícios de equívocos quanto ao estoque das mercadorias, o auditor fiscal lavrou a presente peça punitiva, sem, sequer, verificar os livros fiscais da empresa, elementos de prova na ação fiscal.

Comenta sobre o princípio da verdade material e afirma que não houve dano ao erário a justificar a imputação de multa de 100%, nem as supostas omissões a justificar a imputação pretendida. Afirma que apesar de o autuante não ter oportunizado a apresentação de documentos e informações, apresenta nesta oportunidade os documentos de sua escrita que elidem, de forma irrefutável, a infração que lhe é imposta.

Também informa, que para elidir a pretensão punitiva, formulou demonstrativo comparativo das irregularidades apontadas pelo autuante, demonstrando as inconsistências constantes no levantamento realizado. Requer a improcedência da autuação fiscal, pelos fatos argumentos expostos.

Requer, ainda, o cancelamento da multa por descumprimento de obrigações acessórias, pedindo que se leve em consideração a sua boa-fé, bem como, da inexistência de dolo, fraude ou simulação, devendo a Junta de Julgamento Fiscal avaliar o atendimento aos requisitos aplicáveis no presente caso, já que os equívocos foram cometidos sem causar danos ao erário.

Levando-se em consideração as circunstâncias atenuantes, passam as multas a possuírem caráter tão elevado que assumem o caráter confiscatório. Diz que não há dúvidas de que o deficiente faz jus à aplicação de atenuante à penalidade objeto deste Auto de Infração, com a desconsideração da multa aplicada, motivo pelo qual devem ser corrigidas.

Requer seja realizada revisão fiscal para que sejam revistos os dados em confrontação documental, com realização de perícia no local do estabelecimento autuado, sob pena de nulidade. Apresenta quesitos para a perícia requerida, indicando seu assistente técnico.

Diz ser necessário destacar que durante a ação fiscal foram lavrados pelo autuante dois autos de infração contra o contribuinte, e entende que é necessário apreciação conjunta dos dois autos lavrados. Informa que as infrações 02, 03 e 04 do Auto de Infração nº 269138.0123/19-6 foram parcialmente reconhecidas e pagas.

Pela correlação entre as infrações, o deficiente entende que ambos os autos devem ser apreciados em conjunto, com defesa única, considerando que há uma suposta infração principal e uma suposta infração que decorre.

Reproduz o art. 40 do RPAF-BA e afirma que a defesa de ambos os Autos de Infração deve ser conjunta, pois os argumentos são os mesmos, bem como as provas. Em verdade, ambas as infrações deveriam ter sido postas no mesmo Auto de Infração.

Por fim, requer o cancelamento do presente Auto de Infração, considerando a sua nulidade por ser notória a violação aos princípios da legalidade, segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.

No mérito, afirma restar fartamente demonstrada a inconsistência do auto de infração, por isso, pede que o lançamento seja julgado totalmente improcedente.

No que tange às multas por descumprimento de obrigações acessórias, pede a desconsideração das multas, com fulcro no disposto no art. 158 do RPAF, pela evidente boa-fé e o devido recolhimento do tributo.

Caso os julgadores não se convençam da total improcedência do Auto de Infração, requer a realização de revisão fiscal, por fiscal estranho ao feito, com o fito de apurar com exatidão e clareza o cometimento das supostas infrações, intimando-se o assistente técnico do contribuinte para acompanhar o procedimento.

O autuante presta **informação fiscal** às fls. 1336/1337 dos autos. Diz que o autuado acredita que não houve omissão de entrada de mercadoria, mas sim pontuais falhas de medição e divergência de informações na EFD e nos livros físicos. Faz uma síntese das alegações defensivas e afirma que não há violação da ampla defesa ao se fundamentar a autuação na escrita fiscal digital do autuado, que se presume correta até prova em contrário. Entende que é exatamente o exercício da ampla defesa que sustenta a apresentação do argumento de que a autuação está equivocada porque a EFD continha informações distantes da verdade dos fatos ocorridos por erro no seu registro.

Informa que examinando os dias com as diferenças apontadas pelo próprio autuado, ficou surpreso com a defesa quando admite que o livro foi retificado. Diz que o deficiente afirma que

no dia 08/01/2018 a informação contida na EFD apontava sobre de 1.039,56 litros de diesel S10, porém o LMC retificado aponta sobre de 23,57 litros dentro do limite legal.

Ressalta que é esse livro que o autuado retifica como quer e deseja apresentar como prova. Afirma que apesar de ser permitido ao autuado demonstrar que sua escrituração não corresponde à verdade dos fatos, não foram apresentadas provas idôneas e suficientes para sustentar as alegações defensivas.

Destaca que as informações fornecidas pela EFD e utilizadas na autuação têm força probante robusta, são revestidas das formalidades legais e as suas informações são fornecidas pelo próprio autuado, que em momento algum antes da autuação fiscal manifestou o desejo de retificar seus registros.

Por isso, entende que não há como desconsiderar as informações da EFD sem qualquer inconsistência. Muito menos em favor dos livros que na sua escrituração não obedeceram às formalidades devidas.

Informa que, como último argumento, o autuado alegou que os ganhos objeto da autuação são decorrentes de erros de medição e que esse fato pode ser depreendido do próprio registro de ganhos e perdas, citando uma afirmação do autuante.

Esclarece que, matematicamente, é possível haver erros, mas os erros na medição do estoque final de um dia se refletem no dia seguinte com sinal oposto. Isto é, perdas viram ganhos e vice versa. Diz que não se pode aceitar que o autuado cometa tantos erros em tantas medições e de tal monta, pois os processos de medição dos volumes nos tanques de combustíveis, tais como definidos pela legislação do setor, tem margem de erro máxima de décimos de litro. Não se pode crer que o autuado seja tão desleixado com o controle dos seus estoques. Um erro, talvez. Dois, três dez vezes que seja; mas centenas de vezes não é algo crível.

Quanto às justificativas do autuado na LMC da variação de 0,6%, diz que essas justificativas poderiam fortalecer o argumento defensivo de que podem ocorrer erros de medição com tanta frequência. Bastava, no dia da ocorrência, anotar a justificativa, “erro de medição do estoque final”. Mas não houve uma única justificativa em qualquer dos exercícios fiscalizados, mesmo tendo o defensor retificado seus livros, não tomou nem ao menos esse cuidado. Por isso, entende que não se sustenta a alegação de erros humanos nas medições dos estoques.

Assegura que não houve a violação ao princípio da ampla defesa, com a fundamentação da autuação exclusivamente na EFD apresentada sem levar em consideração os requisitos dos seus LMCs.

Afirma que os LMCs apresentados, tendo sido retificados pelo autuado e não tendo obedecido as formalidades legais devidas, não constituem prova idônea para a demonstração da existência de equívocos na sua EFD, essa sim, dentro dos ditames legais.

Entende não ser crível o argumento apresentado pelo autuado de que os ganhos se originaram de erros nas medições dos estoques de combustíveis, pois não é possível a existência de tantos erros de medição dos estoques do autuado, em descumprimento das normas do setor e nos volumes sugeridos.

Conclui que nenhum dos argumentos da defesa se sustenta, pelo que, ratifica integralmente a autuação fiscal.

O defensor apresentou **manifestação** inicialmente rememorando que o RPAF, Decreto nº 7.629/99, assegura a observância dos princípios norteadores da atividade administrativa. Reproduz o art. 2º do mencionado Regulamento.

Ressalta que tendo por objetivo a apuração da verdade material, não há óbice da juntada de novos documentos, visando reforçar a busca da verdade, objetivo tanto do contribuinte quanto da administração fazendária.

Informa que na defesa, apresentou os relatórios de medição, comprovando que perdas e ganhos sucessivos se compensavam, a indicar a existência de omissão de entrada. Para reforçar ainda mais a ausência de cometimento de ilícito, faz juntar o relatório de todas as entradas de combustíveis do período, indicando o quantitativo e a respectiva nota fiscal de aquisição, podendo esta unta constatar que o volume adquirido foi superior ao volume comercializado, saído dos bicos.

Reafirma que houve equívoco ao não se enviar retificadora do LMC, que foi retificado e impresso antes da ação fiscal e a existência de erros de medição que ocasionaram ganhos e perdas sucessivos, conforme a documentação constante neste processo saíram das bombas, durante o período da fiscalização, as seguintes quantidades de combustíveis, conforme relatórios de medição: gasolina comum – 6.105.666,935 litros, gasolina aditivada – 1.956.624,334 litros, etanol – 1.451.621,944 litros, gasolina podium – 20.310,098 litros, S500 aditivado - 474.160,075 litros, diesel S10 - 1.114.423,652 litros.

Em relação às aquisições de combustíveis, no período fiscalizado, informa que todas as notas fiscais também foram juntadas aos autos. Indica as quantidades de cada tipo de combustível, o estoque inicial e o estoque total, afirmando que é superior ao comercializado, e assegurou que nunca adquiriu combustível desacompanhado de nota fiscal.

Pergunta, onde estaria eventual omissão de entrada de combustíveis se os relatórios de medição de saída das bombas, que é eletrônico, indica que a quantidade de combustível que saiu corresponde à quantidade de combustível comprado, que entrou no tanque com nota fiscal.

Diz que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, através de sua Quarta Câmara Cível, ao se deparar com Auto de Infração similar, nos autos do processo de nº 0005384-10.2005.8.05.0274, entendeu que, para a configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que aquisição.

Ressalta que no caso dos autos, junta diversos documentos comprovando que vendeu menos do que adquiriu e indaga como poderia, então, haver omissão de entrada.

Registra que este auto de infração foi um dos primeiros que a COPEC veio a realizar integralmente pela EFD, sendo que, após a apresentação de defesa, os auditores já passaram a desconsiderar dias em que havia ganhos e perdas. Diz que essa manifestação, robustecendo a inexistência de omissão de entrada, pugna pela procedência da impugnação.

Na sessão de Julgamento, foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Gabriel Amorim Santos Silva, OAB-BA Nº 38.934.

VOTO

O defendente apresentou o entendimento de que o auto de infração deve ser declarado nulo, para que o autuante possa exercer sua atividade fiscalizadora e, se for o caso, lavrar novo auto de infração, considerando, inclusive, além da sobra, a falta de combustível em dias subsequentes ou anteriores.

Acrescentou, que eventual equívoco na apresentação de informações digitais não conduz, à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal. Disse que foi violada a ampla defesa (art. 18, II do RPAF-BA), por não ter havido intimação para apresentação de elementos que pudessem elidir a infração imputada.

Durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, é que se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.

O autuado apresentou o entendimento de que, independentemente da apreciação do mérito, o auto de infração torna-se nulo de pleno direito, por ser notória a violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material, pelo que desde já, requer que o Fisco Estadual se digne cancelar o presente Auto de Infração, determinando seu consequente arquivamento.

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.

Não obstante a falta de comprovação da entrada das mercadorias, 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, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal se 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 a 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. 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 deficiente. 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 deficiente, 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 da realização de perícia, diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. 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 perícia, diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF-BA/99).

O impugnante destacou que durante a ação fiscal foram lavrados pelo autuante dois autos de infração, e apresentou o entendimento de que é necessário apreciação conjunta dos dois autos lavrados. Pela correlação entre as infrações, o defensor entende que ambos os autos devem ser apreciados em conjunto, com defesa única, considerando que há uma suposta infração principal e uma suposta infração que decorre.

Observo não se constatou motivo para se entender que houve cobrança em duplicidade e não há prejuízo ao defensor o fato de ter sido lavrado mais de um Auto de Infração tratando da mesma matéria, desde que a descrição dos fatos seja efetuada de forma compreensível, sejam indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, o que ocorreu no presente Auto de Infração.

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. O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o defensor tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação a todos os Autos de Infração lavrados, inexistindo previsão regulamentar para reunião dos processos, requerida pelo defensor.

Quanto ao mérito, a autuação fiscal trata 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.

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.

Não obstante essa falta de comprovação, não caberia 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.

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.

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 a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada.

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.

Para fundamentar suas alegações, o defensor colaciona trecho do Acórdão JJF Nº 0160-02/19. Entretanto, no mencionado Acórdão o relator ressaltou que foi exigido o imposto por presunção, e não ficou comprovado naquele PAF os fatos que poderiam sustentar a presunção.

O defensor alegou que não foram vistos os LMCs físicos que tinham sido retificados, tendo o autuante analisado apenas os primeiros arquivos que tinham sido enviados. Afirmou que nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica e os livros contábeis.

Disse que junta, em separado, para comprovação do alegado, o documento do LMC físico relativo a todos os dias em que o autuante apurou e listou no Auto de Infração, onde esta Junta de Julgamento Fiscal poderá vislumbrar divergência de informações.

Observo 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. Neste caso, não pode ser acatado livro físico para comprovar a escrituração fiscal.

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, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos.

Observo que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, 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%, e a legislação deste Estado admite um percentual maior, de 1,8387%.

Verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação enviada à SEFAZ antes da ação fiscal. Como se trata de leitura efetuada à época dos fatos inexiste possibilidade de nova apuração em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se verificar se a apuração a mencionada não foi efetuada corretamente, à época.

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.

Como já mencionado, 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 a 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 defensor apresentou o entendimento de que o seu estoque total é superior ao comercializado, e mencionou decisão judicial de que, para a configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que aquisição. Entretanto, no caso em exame, não foi realizado levantamento de estoque, como entendeu o defensor.

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. Dessa forma, concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Sobre a alegação de que não causou prejuízo ao erário estadual, ressalto que de acordo com o previsto no art. 136 do Código Tributário Nacional, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, ou seja, havendo o resultado previsto na descrição da norma, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, considera-se por configurado o ilícito.

Quanto ao pedido para desconsideração da multa aplicada, ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Face 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 **269138.0124/19-2**, lavrado contra **POSTO DE GASOLINA FELICI LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$114.867,66**, 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 novembro de 2020

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA