

A. I. Nº - 269138.0058/20-3
AUTUADO - POSTO ALBATROZ LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 25/02/2021

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0006-01/21-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 as preliminares de nulidade suscitadas. Indeferido pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 12/02/2020, refere-se à exigência de R\$156.008,56 de ICMS, acrescido da multa de 100%, imputando ao autuado a 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, conseqüentemente, 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, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Enquadramento legal: art. 4º, §4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Multa prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 24/02/20 (DTE à fl. 16) e ingressou com defesa administrativa às fls. 18 a 37 (frente e verso). A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, conforme Instrumento de Procuração à fl. 42 (verso).

O Impugnante inicia sua peça defensiva afirmando que o autuado 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 cometeram, 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 sobra 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 posse 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 se digne 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 defendente 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 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 JF 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 que 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, afirmando 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 escriturado.

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 e 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 defendente 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 à fl. 36 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 necessária apreciação conjunta dos dois autos lavrados, pela correlação entre as infrações.

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 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 prestou informação fiscal às fls. 46 a 69 (frente e verso) dos autos.

Explicou que não se aplica os princípios do contraditório e da ampla defesa durante a ação fiscal que antecede a lavratura do auto de infração. Alertou que o presente auto de infração foi integralmente baseado no sped fiscal do autuado, ao qual tem completo acesso.

Considerou como equívoco do autuado entender que o LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD. Disse que o autuado pode demonstrar que seus registros na EFD estão equivocados, mas mediante documentos ou elementos que evidenciem fatos.

Explicou que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 trouxe novo procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores que podem ser feitos diariamente. Assim, poderia ser aplicado a fatos pretéritos, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN.

Ressaltou que o valor apurado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação. A omissão foi constatada mediante verificação da existência de uma extrapolação da variação limite fisicamente possível do volume de combustível existente em estoque.

Destacou que o inventário do estoque pode ser feito em períodos diferentes. Acrescentou que no caso de postos revendedores de combustíveis os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia. Uma antes de qualquer venda e outra após encerradas as vendas, registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e na EFD. Esclareceu que também existe no LMC e na EFD um campo para registro consolidado de diferenças diárias no estoque de combustível decorrentes de variação volumétrica.

Disse que efetuou a checagem de todas as somas e subtrações que resultaram as informações constantes nos registros 1300, 1310, e 1320 da EFD, inclusive as transposições dos valores de um registro para outro.

Ressaltou que os ganhos encontrados nas medições diárias não podem ser compensados com perdas ocorridas em dias próximos. É necessário demonstrar o erro cometido, pois são registros distintos. Pontuou que não é suficiente apenas alegar que cometeu erros na medição, pois tem que ser trazido documentos e elementos que demonstrem as supostas incorreções.

Alegou que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 trouxe novo procedimento de fiscalização, pois o levantamento dos estoques é feito diariamente pelo próprio contribuinte e registrado em sua escrituração digital. Acrescentou que a variação percentual do volume de combustível em razão da temperatura foi definida três vezes a mais que a estabelecida pela ANP, aumentando a margem e minimizando a possibilidade de erro em relação ao que não pode ser caracterizado como ganhos e perdas volumétricos.

Reiterou que o novo procedimento de fiscalização inserido na Portaria nº 445/98, art. 10, parágrafo único, estabeleceu novo critério de apuração que permite sua aplicação a fatos geradores anteriores à data de sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN.

Citou decisão recente do STJ no Recurso Especial nº 1.833.748 – SE favorável à cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo contribuinte acima do limite estabelecido pela ANP.

Anotou que o imposto está sendo cobrado do autuado por solidariedade por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, cujo fundamento não está em qualquer presunção prevista em lei, razão pela qual também não é possível a aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07.

Ao final, aduz que foram rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pelo autuado e ratifica integralmente a autuação.

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, em preliminar, suscitou a nulidade do lançamento.

Entende que a 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.

Ocorre que durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante o procedimento referido 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 impugnante também arguiu violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.

Observo que 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.

Entretanto, no presente caso, 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.

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.

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, conseqüentemente, 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, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Constata-se que o Auto de Infração não trata, portanto, de presunção de omissão de saídas, como também alegou o defendente. Verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, 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 referida preliminar de nulidade, também apresentada nas razões de defesa.

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

Questionado pelo impugnante na assentada do julgamento, ressaltou, que uma vez distribuído o PAF e prestada a informação fiscal, conforme previsto no § 7º, do art. 127 do RPAF-BA, somente se nesta forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador tem o dever de dar ciência ao sujeito passivo, o que não ocorreu no presente PAF. Claro que isso não impossibilita que o sujeito passivo tenha acesso a mencionada informação fiscal antes do julgamento, caso requeira ao órgão preparador.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Verifico que 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. Ademais a alegação o autuado que retificou seu LMC, não enseja também tal medida, uma vez que novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações não justificam a sua consideração.

O impugnante destacou, ainda, que durante a ação fiscal foram lavrados pelo autuante dois autos de infração, e apresentou o entendimento de que é necessária apreciação conjunta dos dois autos lavrados, pela correlação entre as infrações.

Todavia, não havendo cobrança em duplicidade, não há prejuízo ao defendente 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.

Embora reconheça que a infração por responsabilidade solidária (presente processo), poderia estar junta com a que exige o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, ou seja, reunidas em um só PAF, a separação em dois processos não prejudica o presente julgamento, pois a segunda infração é que decorre da que foi imputada ao autuado na lide em exame.

Destarte, 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 defendente tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação a todos os Autos de Infração lavrados.

Assim, não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

O imposto ora exigido do defendente, decorre da sua condição de responsável solidário, e o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente, sem emissão de documentos fiscais, e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, no art. 6º.

Está sendo 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.

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.

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

Art. 10

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

A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, na realidade, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, descrevendo como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se apenas novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Dessa forma, apesar de a Portaria 159/19 ter sido publicada em 25/10/2019, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, tendo em vista as disposições constantes no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, não havendo dessa forma em se falar em descabimento da retroatividade na presente situação.

Descabe, portanto, o entendimento de que admitir a aplicação do Parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Como já mencionado na análise das preliminares, o defendente alegou que retificou seus arquivos magnéticos, porém, novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações não justificam a sua consideração. Deve ficar claro que a comunicação acerca de retificação do LMC após a lavratura do auto de infração, sem as devidas explicações e apresentação de documentação que justifique as retificações, não tem o condão de afastar a exigência fiscal.

Vale ressaltar, 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, inexistia 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.

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

O defendente 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 defendente.

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.

Destarte, concluo que, no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, a acusação fiscal está correta, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Sobre o acórdão deste CONSEF, citado pelo defendente, o mesmo deve ser analisado no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vincula a decisão desse relator.

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 inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

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

De tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0058/20-3**, lavrado contra **POSTO ALBATROZ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$156.008,56**, 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, 27 de janeiro de 2021.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR