

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0076/20-1
RECORRENTE	- MIRAMAR COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSOS VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0063-02/22-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 29/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0387-12/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por adquirir mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, constatado através de omissão de entrada apurada via auditoria de estoque. Mantida a Decisão recorrida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, nos termos do item anterior. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida, com exceção da multa aplicada nesta exação. Modificada a Decisão recorrida. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. Reduzida a penalidade para exclusão das operações que não efetivaram a comercialização. Afastadas as preliminares de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão ocorrida através do Acórdão nº 0063-02/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/02/20 para exigir do recorrente o total do débito no valor histórico de R\$ 57.383,54, referente aos exercícios de 2015 a 2019, diante das seguintes acusações:

INFRAÇÃO 01 – 04.07.01 – Falta de recolhimento ICMS, no valor de R\$ 33.383,61, acrescido da multa de 100%, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

INFRAÇÃO 02 – 04.07.02 – Falta de recolhimento ICMS por antecipação tributária, no valor de R\$ 5.200,46, acrescido de multa de 100%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor da PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

INFRAÇÃO 03 – 16.01.01 – Multa no valor de R\$ 1.743,57, correspondente a 1% da entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

INFRAÇÃO 04 – 16.01.02 – Multa no valor de R\$ 5.601,44, correspondente a 1% da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal.

INFRAÇÃO 05 – 16.01.06 – Multa no valor de R\$ 11.454,45, correspondente a 1% da entrada no

estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 54.129,02, após rejeitar as preliminares de nulidades relativas às infrações 1 e 2, como também denegar o pedido de diligência/perícia, diante das seguintes razões de mérito:

VOTO

[...]

No mérito, as infrações 01 e 02 tem como base a Lei nº 7.014/96, cujos procedimentos têm base no art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 a seguir transcritos:

[...]

As infrações 01 e 02 exigem o ICMS por atribuição legal da responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Ressalto que apesar de tratar da ocorrência de apenas um fato econômico a aquisição de mercadorias, se identifica no âmbito tributário dois fatos geradores do ICMS que repercutem, por conseguinte, em duas exigências tributárias distintas, o ICMS normal e o ICMS-ST, substituição tributária, ambas por solidariedade, conforme previsão do art. 6º, inc. IV, combinado com o art. 8º, § 4º, inc. I, alínea “a” todos da Lei nº 7.014/96:

[...]

Dessa forma, tratam-se de duas imposições tributárias distintas que podem ser exigidas separadamente, desde que, para evitar o bis in idem, ao ser exigido o ICMS-ST por antecipação tributária, infração 02, se deve obrigatoriamente deduzir o ICMS normal, que no caso em análise, conforme se observa nos demonstrativos, fls. 07-v a 24, o ICMS devido foi corretamente calculado, deduzindo-se o ICMS por responsabilidade solidária.

Resta claro, portanto, que todo o processo foi conduzido em conformidade com a Portaria nº 445/98, onde a omissão de entradas, até prova em contrário, está configurada na apuração fiscal, por haver volume de mercadorias registradas na EFD sem que esteja acobertada por aquisição regular através de nota fiscal.

Não obstante ter assegurado que não adquiriu combustível sem nota fiscal, a autuada não apresentou qualquer dado ou fato que comprovasse a existência 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, devendo, nesse caso, aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria nº 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.

A autuada alega que os levantamentos utilizaram registros que foram efetuados de forma equivocada, apontando diversas situações em que os ganhos são próximos, iguais, e muitas vezes superiores às quantidades disponíveis que poderiam se compensar com os registros do dia seguinte.

Tal alegação restou afastada, pela oportuna informação do autuante de que “não tem fundamento agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques independente.”, justificativa pertinente, tendo em vista que o regime de apuração dos estoques de combustíveis são iniciados e encerrados a cada dia, apurados de forma independente, sendo o levantamento quantitativo de estoques realizado pelo próprio contribuinte com o inventário dos combustíveis no início e no final das suas operações diárias, registrando as omissões de entradas como ganhos, e de saídas como perdas, anotadas no registro 1300 da EFD.

A defesa ainda insiste que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências e agora tenta retransmitir sua EFD com base nos registros do LMC que diz ter refeito

Sobre tais alegações, registro que os erros, motivadores de retificação dos arquivos da EFD, são tratados no Ajuste SINIEF nº 02/09, onde se permite a retificação dos arquivos mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saneá-la por meio de lançamentos corretivos, Cláusula terceira do Ajuste SINIEF nº 02/09, observando os prazos para tal retificação.

O art. 251 do RICMS/2012 determina que a retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a Cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009, que por sua vez, assim determina:

[...]

Portanto, o contribuinte já submetido ação fiscal, cujo lançamento ora se discute, não pode proceder a retificação de sua EFD. Caso constatada a existência de erros de fato, compete ao contribuinte informar e corrigi-los antes da ação fiscal, e não na fase de desenvolvimento de alguma ação fiscal, tampouco durante a

discussão da lide no âmbito administrativo, como se observa no presente caso.

Nesse sentido, registro quanto aos arquivos da EFD, o autuante informou ter constatado que não houve qualquer erro nos mesmos. Ao contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos Registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Ademais, repito, a autuada não trouxe nenhuma prova ou fato que justifique suas alegações.

Dessa forma, verifico que as alegações que contestam os ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos, o que deveria ser comprovado mediante registro no LMC, ou sua retificação antes da ação fiscal, não podendo o contribuinte utilizar como meio de prova os registros do LMC físico, contra os registros contidos na EFD decorrentes desses mesmos registros do LMC, repito.

É certo que na atividade de aquisição, transporte, armazenamento e vendas de combustíveis podem ocorrer variação volumétrica dos volumes armazenados, causadas por variações de temperatura, podendo ser positiva ou negativa.

O argumento de que não existiu ganhos em virtude de não se ter feito as compensações com as perdas ocorridas nos dias anteriores e posteriores, não merece acolhimento, 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, descaracterizando a arguição.

[...]

Do exposto, as infrações 01 e 02 são subsistentes.

Ao abordar as infrações 03, 04 e 05, a autuada as defende parcialmente, ao admitir que parte das notas fiscais efetivamente não foram registradas na sua EFD, contudo, algumas delas se referem à aquisição de combustíveis e foram lançadas no LMC, como ocorreu em notas relacionadas infração 05, assim como na escrituração contábil, e outras não foram registradas no LMC, em virtude do seu imediato cancelamento. Os outros casos, assevera que se referem a poucas notas fiscais não registradas por falha humana, inexistindo dolo, fraude ou simulação, tampouco falta de recolhimento de tributo.

Lista algumas notas fiscais que deveriam ser excluídas do levantamento por estarem escrituradas, sobre as quais o autuante, no exame das arguições defensivas, atesta que refez a busca e constatou que nenhuma destas, consta escriturada na EFD, exceto seis notas fiscais arroladas na infração 05, as quais o autuante admite a exclusão do levantamento.

Esclareço que as infrações 03, 04 e 05, não exigem o pagamento do ICMS devido nas operações. O que aí está se cobrando é uma multa percentual por descumprimento de uma obrigação acessória, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

[...]

Todas as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento do contribuinte devem ser registradas na sua escrituração fiscal. Essa obrigação acessória não desaparece mesmo que a autuada demonstre que elas foram devidamente registradas no livro razão ou em outro livro qualquer da contabilidade como o registro no livro razão, que também é uma obrigação, mas não fiscal.

A autuada requer a relevação das multas e sua redução em 90%, sob a justificativa da previsão contida no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e o art. 158 do RPAF/99, insistindo que estão presentes os requisitos para o acatamento pela junta de julgamento, ou seja, de que a infração foi praticada sem dolo, fraude ou simulação, bem como, não implicou na falta de recolhimento de tributo, portanto, não causou prejuízo ao Erário.

Quanto ao argumento de que não causou prejuízo ao Fisco, lembro que a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, ou seja, se foi praticado algum ato ou omissão tipificado como ilícito, independente da intenção do agente este restará caracterizado, conforme o previsto no art. 136 do CTN.

Lembro também que esta Junta de Julgamento Fiscal, assim como os demais órgãos de julgamento administrativo, não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa, assim como a declaração de constitucionalidade e negativa da aplicação da legislação estadual vigente, nos termos do art. 167, incisos I e III do RPAF/99.

Considerando que não foram trazidas aos autos prova da efetiva escrituração das notas fiscais arroladas nas infrações 03 e 04 na EFD do contribuinte, as tenho como subsistentes.

Quanto a infração 05, o próprio autuante reconheceu como indevida a multa decorrente de seis notas fiscais, produzindo uma revisão no valor da infração a qual acolho e a tenho como parcialmente subsistente, conforme demonstrativo a seguir:

[...]

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Não se conformando com a Decisão de 1^a Instância, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário, às fls. 178 a 202 dos autos, onde faz um histórico da autuação e da respectiva impugnação, que, segundo relata, esclarece que não houve o cometimento da suposta omissão de entrada e que a autuação se deveu por dois erros contábeis, a saber.

O primeiro devido à ausência de envio da retificadora à EFD, eis que observou a existência de diversos erros no preenchimento do LMC, tipo: medição, escrituração de nota fiscal de entrada em datas equivocadas e ausência de escrituração de algumas notas de aquisição, cujos erros ocasionaram sobras acima do limite legal, os quais foram devidamente corrigidos, com a impressão de livros físicos para eventual fiscalização. Contudo, por equívoco, a EFD retificada não foi enviada e, assim, a fiscalização ocorreu com base em informações equivocadas. Assim, sustenta que o fato de não enviar a retificadora, feita antes da ação fiscal, não conduz, em hipótese alguma, à imputação de omissão de entrada.

O outro equívoco que deu ensejo à autuação foram erros consecutivos de medição, que ocasionaram perdas e ganhos sucessivos, pois o posto é 24 horas e, sendo assim, comprovou-se que nos dias que haviam sobras existiam perdas equivalentes nos dias anteriores e/ou posteriores, sendo tal fato decorrente de erro de mediação, cujos eventos passa a relatar citando dias e produtos, do que pede consideração das perdas e sobras, como forma de descaracterizar a suposta infração. Esclarece que somente se observa as supostas sobras se feita a apuração diária – o que somente se permite em regime especial de fiscalização – eis que no cômputo mensal tais sobras não existem. Faz uma análise da movimentação de combustíveis comercializados durante o período fiscalizado para concluir que a quantidade que saiu corresponde à quantidade comprada com nota fiscal.

Diz que apontou, mas que não houve sequer análise, que o TJBA, ao se deparar com Auto de Infração similar, Processo nº 000534-10.2005.8.05.0274, entendeu que, para configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que aquisição e, no seu caso, provou que vendeu menos do que adquiriu, sendo as omissões decorrentes de erros provados.

Quanto às infrações 3, 4 e 5, diz que a JJF deixou de apreciar com o devido cuidado, razão que também incluirá no Recurso Voluntário, em cujo Acórdão não foi apreciado todos os argumentos defensivos e, tampouco, garantiu a ampla defesa.

Em seguida, diante de tal julgamento, apresenta o Recurso Voluntário para a reforma do Acórdão da JJF, passando a arguir, como preliminar, a nulidade do Acórdão recorrido, por violação do princípio da ampla defesa, silêncio sobre pedido de apresentação dos livros físicos que foram escriturados antes da ação fiscal e a necessidade de buscar a verdade material, pois, segundo o apelante, negar o requerimento é, fatalmente, negar a busca pela verdade material, eis que “*Até o final de 2019 toda a fiscalização era feita com base nos livros físicos, razão pela qual o Contribuinte olvidou-se de enviar à EFD a retificação que houve ANTES da impressão dos livros físicos*”, os quais têm todas informações corretas, que devem ser analisadas, sob pena de macular a busca da verdade material. Cita que no PAF de nº 269138.0115/19-3, a 1^a JJF acatou a apresentação dos livros físicos, desde que, através de laudo pericial, ateste que foram confeccionados antes da ação fiscal. Requer a declaração de nulidade do Acórdão.

O recorrente requer, ainda, a nulidade do Auto de Infração, por violação ao princípio da legalidade, diante da impossibilidade de efeito retroativo da utilização do art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98, acrescentado através da Portaria nº 159 de 24/10/2019, como caracterizador de fato gerador, eis que não há como se aceitar que um texto trazido em uma portaria venha dizer que há caracterização de omissão de registro de entrada com o simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido, pois a infração não pode se consumar através de previsão em portaria, ao arrepio da lei, do que cita sentença proferida pela 4^a Vara da Fazenda Pública de Salvador, que declarou a ilegalidade/inconstitucionalidade da portaria.

Arguiu, também, a nulidade do Auto de Infração pela apuração diária do imposto de competência mensal, por inexistir regime especial de fiscalização, eis não haver nenhuma razoabilidade em se apurar a variação diariamente, pois, com esse corte mínimo, grandes distorções, por erro de medição, ocorrem. Procedendo-se uma análise mensal, não haveria variação volumétrica em nível superior ao permitido.

No mérito, reitera a ausência de omissão de entrada, eis que decorre de erros de medição e de inserção de notas fiscais, fato corroborado através da comprovação de ausência de venda em volume superior à compra, logo, não há certeza do cometimento da infração, motivo para se prover as razões recursais, do que diz que a fiscalização extraiu da EFD do contribuinte somente o campo de eventual ganho ao final do dia, com subtração do índice de variação volumétrica, deixando de analisar outros dados do LMC, a exemplo de entrada de mercadorias e vendas de produtos, cuja metodologia traz diversos prejuízos por desconsiderar perdas e ganhos existentes em virtude de erros de medição ou inserção de notas fiscais em datas equivocadas, cujas supostas sobras de combustível implica, no dia anterior ou posterior, falta de combustível no mesmo nível.

Através de comparação de compras e vendas no período concluiu que nunca adquiriu combustível sem nota fiscal, cujo fato foi tratado de forma genérica pela JJF, o que conduz à insegurança da existência da infração, uma vez que sempre adquiriu combustíveis de grandes distribuidoras, com notas fiscais, pagando todos os seus impostos, razão de requerer, caso superadas as preliminares, o provimento de suas razões de mérito pela improcedência do Auto de Infração. Por eventualidade, caso mantidas as infrações, a reforma do julgado para que a multa da infração 2 seja reduzida para 60%, na medida que equivocada a taxação em 100%.

Por fim, requer a redução ao patamar de 20% das multas, na medida em que o percentual de 100% e 60% tem o condão de confisco do patrimônio do contribuinte, conforme entendimento do STF.

No tocante às infrações 4 e 5, o sujeito passivo destaca que a JJF, apesar da exclusão de 6 notas fiscais canceladas na infração 5, olvidou-se de que na infração 4 existiram 4 notas fiscais na mesma situação (Nota Fiscal nº 134705, de 15/10/2015, e Nota Fiscal nº 166090, de 11/10/2016, – aquisições – e Nota Fiscal nº 758, de 15/10/2015, e Nota Fiscal nº 1045, de 11/10/2016 – cancelamento das compras), sendo necessária extirpá-las da imputação.

Aduz, também, que a JJF deixou de reduzir o valor das citadas multas das infrações 4 e 5, sob o argumento de que a legislação não mais permite, do que sustenta que a norma aplicável deve ser a vigente à época do fato gerador, que permitia a redução das multas, do que cita precedentes. Pede o cancelamento ou redução para 10% do valor aplicado nas multas.

Pede acolhimento das preliminares de nulidade ou de mérito e que a intimação seja ao contribuinte, via DTE.

Registra-se a presença do advogado Dr. Gabriel Amorim Santos Silva e o autuante Sr. Jefferson Martins Carvalho na sessão de videoconferência, nos quais exerceram o direito de sustentação oral.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância de manter em parte o Auto de Infração, no valor histórico de R\$ 54.129,02, inerente: a falta de recolhimento ICMS, na condição de responsável solidário, e a falta de recolhimento ICMS da antecipação tributária, por ter adquirido combustíveis desacompanhados de documentos fiscais (infrações 1 e 2), como também de multas de 1% sobre entradas no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sem o devido registro na escrita fiscal (infrações 3 a 5).

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração, sob alegação de violação ao

princípio da legalidade, diante da impossibilidade de efeito retroativo da utilização do art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98, acrescentado através da Portaria nº 159 de 24/10/2019, como caracterizador de fato gerador. E rejeito pois, como veremos, a exação não trata de “ganho” pela variação volumétrica por dilatação térmica ou por qualquer outro fenômeno físico, mas entradas de combustível sem o devido documento fiscal, apurado através de uma equação aritmética em que se confronta o estoque escritural com o estoque físico apurado pelo próprio contribuinte, no início e final de cada dia, de sua inteira responsabilidade, cuja apuração “pretérita” impossibilita retroceder no tempo para qualquer revisão da quantidade declarada no estoque físico, à época, devendo, portanto, ser aceita como verídica.

Ademais, o Parecer Jurídico PGE nº 2020264546-0, com anuência do Procurador Chefe PGE/PROFIS, às fls. 96/106 dos autos, concluiu que não se trata de consideração de variação volumétrica como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental, consoante as seguintes considerações:

- Desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, duma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- Possibilidade de retroação das Portarias nos 159/19 e 001/2020, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (art. 106, II do CTN).

Nesse diapasão, também rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração pela apuração diária do imposto, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diárias ou mensais, bastando que o fato juridicizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.

Rejeito, ainda, a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido, sob alegação de violação ao princípio da ampla defesa, silêncio sobre pedido de apresentação dos livros físicos que foram escriturados antes da ação fiscal e a necessidade de buscar a verdade material. E rejeito, pois na Decisão recorrida tal fato foi avaliado, conforme excertos a seguir:

De início, destaco que sendo a EFD 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, se constitui na única escrituração fiscal válida, e assim, contém os registros e informações sobre os quais cabe à fiscalização utilizá-los como dados no desenvolvimento de auditorias, aplicando os roteiros apropriados.

[...]

Por outro lado, não pode o contribuinte pretender provar que um registro da EFD está inconsistente ou com erro, apresentando como prova outro dado da mesma EFD, haja vista como dito linhas acima a EFD se constitui em um conjunto de informações onde os registros físicos devem estar espelhados exatamente nos registros em arquivos eletrônicos, pois guardam entre si o princípio da unicidade.

Portanto, plenamente avaliada a pretensão recursal e, em consequência, inexiste a alegada omissão.

Válido, ainda, registrar que decisões judiciais, não transitadas em julgado e relativas a pessoas jurídicas estranhas ao feito, não fazem vinculação ao processo administrativo fiscal, inexistindo afronta ao Poder Judiciário decisão administrativa que não se ajuste aquela, conforme consignado no Acórdão recorrido.

No mérito, em relação às infrações 1 e 2, alega o recorrente que não houve o cometimento da suposta omissão de entrada e que a autuação se deveu por dois erros contábeis, a saber:

- i) Ausência de envio da retificadora à EFD, eis que observou a existência de diversos erros no preenchimento do LMC, tipo: medição, escrituração de nota fiscal de entrada em datas equivocadas e ausência de escrituração de algumas notas de aquisição, os quais foram devidamente corrigidos nos seus livros físicos, antes da ação fiscal, mas, por equívoco, a EFD retificada não foi enviada à SEFAZ.
- ii) Existência de erros consecutivos de medição, que ocasionaram perdas e ganhos sucessivos, logo, nos dias que haviam sobras existiam perdas equivalentes nos dias anteriores e/ou posteriores, do que pede consideração das perdas e sobras, como forma de descaracterizar a suposta infração, cuja constatação somente se detecta através de apuração diária, inerente ao regime especial de fiscalização

Há de ressaltar que, no caso presente, trata-se de auditoria do estoque que, a partir do Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (S c/ NF), apura-se o “Estoque Final (EF) escritural”, cuja equação é assim representada: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”.

Ou seja, eleito um certo produto, identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do exercício seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades **disponíveis para vendas** ($EI + C$), as quais, deduzidas das quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, etc.), apuram-se as **quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final** ($EI + C - Sc/NF = EF$).

Esta **apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do exercício pelo contribuinte** (escriturada no Registro de Inventário) e se:

- i) iguais, conclui-se que o estoque está correto;
- ii) o estoque final apurado na equação **for maior** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas **e que houve saídas sem notas fiscais**, e
- iii) o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, consequentemente, **entradas deste produto sem notas fiscais**.

Portanto, **tais conclusões são obvias e científicas**, pois, se de certa quantidade **disponíveis** se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais.

Assim, **trata-se de uma ciência exata**, onde dois mais dois menos um, tem que resultar em três, caso contrário, houve entradas ou saídas sem documentação fiscal, **sob pena de se negar a ciência exata**.

Registre-se, ainda, que o fato narrado na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre **do excessivo “ganho”** de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, cujo livro destina-se ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo insito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual, por produto, se apura: **ESTOQUE DE ABERTURA + VOLUME RECEBIDO NO DIA - VOLUME VENDIDO NO DIA = ESTOQUE ESCRITURAL**

Do referido estoque escritural (resultado de uma apuração aritmética) é confrontado com o estoque de fechamento (resultado de uma apuração física pelo próprio contribuinte, no final do dia), aferindo-se: **perdas ou ganhos**, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte. Até porque se trata de uma contagem física e pretérita, logo, impossível de ser reavaliada, não podendo, neste momento, se atribuir à justificativa de “erro” por falta de qualquer meio de comprovação do quanto medido e apurado à época, conforme já dito antes, pois, impossibilita retroceder no tempo para qualquer revisão da quantidade declarada no estoque físico, à época, devendo, portanto, ser aceita como verídica.

Logo, na infração 1, exige-se imposto do adquirente, na condição de responsável solidário, devido pelo fornecedor (sujeito passivo incerto), por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (combustíveis) desacompanhadas de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, além de exigir imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo pelo recolhimento da antecipação tributária, nos termos do art. 8º, II da Lei nº 7.014/96, pois, por conclusão lógica, o excedente, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas, sim, de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal, sendo inadmissível a ilação recursal de que se tratam de “erros”.

No tocante à alegação recursal de que a escrituração de nota fiscal de entrada em datas equivocadas e ausência de escrituração de algumas notas de aquisição ocasionaram sobras acima do limite legal, não houve qualquer prova documental.

Inerente a alegação de que nos dias que haviam sobras existiam perdas equivalentes nos dias anteriores ou posteriores, do que pede consideração das perdas/sobras, como forma de descharacterizar a infração, *há de esclarecer* que por se tratar de levantamentos diários a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio contribuinte, como também de mercadorias com **fase de tributação encerrada**, tal constatação de “**perdas**” (em índice superior ao admitido pela ANP) não acarreta exigência do ICMS e muito menos compensação com supostos “ganhos” do dia posterior, pois, *repita-se, tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, a partir do insofismável estoque físico de abertura apurado pelo próprio contribuinte*, o qual é acrescido do volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque *físico* de fechamento, **a cada dia**.

Contudo, cabe razão ao recorrente quando se insurge à multa de 100% aplicada à infração 2, já que, nos termos do art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, a penalidade é de 60% quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares, devendo assim ser considerada.

Inerente a alegação acerca do caráter confiscatório das multas de 100% e 60%, há de esclarecer que tais penalidades são previstas em lei e, nos termos do art. 125, III do COTEB, falece competência ao CONSEF a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, o que nos impossibilita de tal análise.

Quanto as razões recursais de que a JJF, apesar da exclusão de 6 notas fiscais canceladas na infração 5, olvidou-se de que na infração 4 existiram 4 notas fiscais na mesma situação (Nota Fiscal nº 134705, de 15/10/2015, e Nota Fiscal nº 166090, de 11/10/2016, – aquisições – e Nota Fiscal nº 758, de 15/10/2015, e Nota Fiscal nº 1045, de 11/10/2016 – cancelamento das compras), sendo necessária extirpá-las da imputação, *verifica-se* que, apesar do apelante não ter apresentado documentos probatórios de sua alegação, porém, através de consulta ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica, comprova-se que cabe razão ao recorrente, eis que as operações de compras foram anuladas através de operações de retorno, devendo-se expurgar os seguintes valores da infração 4:

- DANFE nº **134705, de 15/10/2015**, no valor de R\$ 41.550,50, referente a venda de 5.000 litros de etanol e 10.000 litros gasolina pela IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A para a recorrente, por ter sido devolvida conforme DANFE nº **758, de 15/10/2015**, com natureza de operação “RET VD PROD PRODUZ. AD/RC A CLI”, consignando no campo Informações Complementares: “CLIENTE COLOCOU PEDIDO ERRADO, PORÉM FOI REFATURADO ATRAVÉS DANFES 13810,

134786 E 134785".

Portanto, na infração 4, da multa exigida em outubro de 2015 de R\$ 833,54, descabe o valor de R\$ 831,51, por consignar ambos DANFES, remanescendo a penalidade de R\$ 2,52 para este mês de outubro de 2015 da infração 4;

- DANFE nº **166090, de 11/10/2016**, no valor de R\$ 31.326,50, referente a venda de 10.000 litros de gasolina pela IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A para a recorrente, por ter sido devolvida conforme DANFE nº **1045, de 11/10/2016**, com natureza de operação "RET VD PROD PRODUZ. AD/RC A CLI", consignando no campo Informações Complementares: "Cliente alega produto fora de especificação".

Portanto, na infração 4, da multa exigida em outubro de 2016 de R\$ 626,90, descabe o valor de R\$ 626,54, remanescendo a penalidade de R\$ 0,36 para este mês de outubro de 2016 da infração 4.

Assim, diante de tais considerações, após exclusão dos valores exigidos em outubro/15 e outubro/16, a multa da infração 4 resulta em **R\$ 4.143,87**, conforme a seguir demonstrado:

CÓD.INF	OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR LANÇADO	VLR. JULG-CJF
16.01.02	31/03/2015	25/04/2015	0,47	0,47
16.01.02	30/04/2015	25/05/2015	0,47	0,47
16.01.02	31/05/2015	25/06/2015	0,47	0,47
16.01.02	30/06/2015	25/07/2015	0,41	0,41
16.01.02	31/07/2015	25/08/2015	0,42	0,42
16.01.02	31/08/2015	25/09/2015	0,26	0,26
16.01.02	30/09/2015	25/10/2015	0,03	0,03
16.01.02	31/10/2015	25/11/2015	833,54	2,52
16.01.02	30/11/2015	25/12/2015	4,99	4,99
16.01.02	31/12/2015	25/01/2016	139,34	139,34
16.01.02	31/01/2016	25/02/2016	0,51	0,51
16.01.02	29/02/2016	25/03/2016	3.875,19	3.875,19
16.01.02	31/03/2016	25/04/2016	1,15	1,15
16.01.02	30/04/2016	25/05/2016	0,47	0,47
16.01.02	31/05/2016	25/06/2016	0,47	0,47
16.01.02	30/06/2016	25/07/2016	0,48	0,48
16.01.02	31/07/2016	25/08/2016	1,64	1,64
16.01.02	30/09/2016	25/10/2016	0,10	0,10
16.01.02	31/10/2016	25/11/2016	626,90	0,36
16.01.02	30/11/2016	25/12/2016	0,10	0,10
16.01.02	31/12/2016	25/01/2017	0,48	0,48
16.01.02	31/01/2017	25/02/2017	0,39	0,39
16.01.02	28/02/2017	25/03/2017	102,50	102,50
16.01.02	31/03/2017	25/04/2017	7,09	7,09
16.01.02	30/04/2017	25/05/2017	0,39	0,39
16.01.02	31/05/2017	25/06/2017	0,39	0,39
16.01.02	30/06/2017	25/07/2017	0,65	0,64
16.01.02	31/07/2017	25/08/2017	0,60	0,60
16.01.02	31/08/2017	25/09/2017	0,40	0,40
16.01.02	30/09/2017	25/10/2017	0,74	0,74
16.01.02	31/10/2017	25/11/2017	0,03	0,03
16.01.02	30/11/2017	25/12/2017	0,37	0,37
TOTAL			5.601,44	4.143,87

Por fim, comungo do entendimento da JJF de que, quando da interposição da impugnação ao Auto de Infração, ocorrida em 15/09/2020, a previsão legal de que as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderiam ser reduzidas ou cancelas pelo órgão julgador administrativo, ínsita no § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, já havia sido revogada pela Lei nº 14.183, de 12/12/19,

com efeitos a partir de 13/12/19.

Registre-se que, Parecer PGE/PROFIS-NCA, ínsito no PAF relativo ao Auto de Infração nº 146468.3004/16-3, concluiu se aplicar a ultratividade da norma mais benéfica ao contribuinte, quando o pedido for feito na vigência da possibilidade de redução da penalidade, fato este que não se coaduna ao caso concreto, conforme excerto a seguir:

[...]

Em face do exposto, tendo sido feito o pedido de redução da penalidade antes da revogação da norma, entendo aplicável a ultratividade da norma mais benéfica ao contribuinte, além de se preservar o direito subjetivo à resposta do Estado ao seu pleito, pedido este realizado quando existente a possibilidade de redução da penalidade.

É o parecer, encaminhe-se o presente à Procuradora Assistente do PGE/PROFIS/NCA para análise.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, tão somente para adequar a multa aplicada para 60%, quanto à segunda infração, e reduzir a penalidade da infração 4 de R\$ 5.601,44 para R\$ 4.143,87, para exclusão das operações que não efetivaram a comercialização.

VOTO DISCORDANTE (Infrações 1 e 2)

Peço licença para divergir do voto do Ilustre Relator.

Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de na data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos. Este, inclusive, foi o posicionamento do Ilustre Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21, conforme trecho abaixo:

“A Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência”.

Se observado o histórico de lançamentos da mesma espécie é possível concluir que o LMC sempre existiu e que os posto revendedores sempre lançaram suas perdas e ganhos, não sendo, contudo, utilizado roteiro semelhante ao atual por falta de previsão legal. O registro 1300 sempre existiu e nunca tinha sido adotado, sozinho, para caracterizar “omissão de entradas”.

Os registros no LMC/1300 são peças auxiliares que podem ou não indicar uma suposta irregularidade. Nesta hipótese, caberá, pois, uma análise específica de toda a sua escrita fiscal, notadamente seguindo outros roteiros de fiscalização, o que não ocorreu no presente Auto de Infração.

Têm- se que a autuação se limitou a utilizar o campo 10 do “Registro 1300”, sequer avançando para demais elementos probantes.

Imperioso, portanto, invocar o Princípio da verdade material, observando os estoques iniciais, as compras e vendas, assim como demais elementos probatórios, a exemplo da escrita contábil. Não se pode admitir que um único registro da sua EFD tenha o condão de presumir fato gerador, sem demais provas acessórias.

É factível admitir erros nas informações declaradas, assim como concluir que o LMC, sozinho, não permite a formação de um juízo de convencimento, como ocorreu no presente lançamento de ofício.

Sinalizo, inclusive, para recente Decisão da “4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001”. Trago trecho do voto: *“Assim é que se figura ilegal as autuações realizadas pelo Estado da Bahia com o objetivo de tributar fato gerador não previsto em lei, mas apenas em portaria, portanto lançamento fundamentado em norma infralegal”.*

O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias constitui uma técnica absolutamente legítima de que se vale a fiscalização na aferição de uma suposta ilação tributária do sujeito passivo. A aplicação da presunção, todavia, requer o cumprimento de todos os preceitos previstos em Lei.

A análise do Roteiro Fiscal, portanto, precede a análise da validade do Lançamento de Ofício.

O presente lançamento, todavia, ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época dos fatos geradores e, conforme dito acima, apesar do roteiro aplicado ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

O roteiro aplicado pela fiscalização no presente Auto de Infração para aferição de omissões de entrada, não se encontra validado em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes aos fatos geradores.

É certo, portanto, afirmar que não há no PAF qualquer elemento que infirme a tese de defesa quando declara não ter ocorrido nenhum ingresso de mercadorias no estabelecimento sem o seu correspondente documento fiscal. Não obstante, mediante aferição presumida, exige-se no presente lançamento de ofício ICMS por suposta omissão de entradas, baseado na apuração de índices de variação volumétrica superiores aos previstos em Lei, ou seja, metodologia até então não validada por ato normativo.

O método regular até a data da lavratura do presente Auto é o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. A inovação procedural trazida pela Portaria nº 159/19, no que se reporta ao parágrafo único do art. 10, poderia até validar o presente o roteiro fiscal, caso os fatos geradores do presente lançamento de ofício não fossem anteriores à data da sua vigência.

Não há prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes. Pelo exposto, voto pela nulidade/improcedência do presente Auto de Infração.

Este é o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0076/20-1, lavrado contra **MIRAMAR COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 38.584,07**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 5.200,46 e 100% sobre R\$ 33.383,61, previstas no art. 42, II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 14.087,38**, prevista no incisos IX da mesma lei e artigo já citados, com os acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Marcelo Mattedi e Silva, Igor Lucas Gouveia Baptista e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE (Infrações 1 e 2) – Conselheira: Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de dezembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DISCORDANTE
(Infrações 1 e 2)

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS