

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0037/21-4
RECORRENTE - POSTO RENASCER LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0057-03/23-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 14/09//2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0227-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. 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 nulidades arguidas. Negado pedido de cancelamento ou redução da multa aplicada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 22/02/2021, o qual exige ICMS no valor de R\$ 931.364,74, em decorrência de uma única infração, descrita da forma a seguir.

***Infração 01 (04.07.01)** - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido nos meses de dezembro de 2017, 2018, 2019 e 2020, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;*

Após a devida instrução processual, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, por unanimidade, nos termos a seguir.

“VOTO

Preliminarmente, cabe apreciar as questões prejudiciais suscitadas pelo defendente. Foi alegado que o Auto de Infração sequer foi assinado, sem contar a falta de encaminhamento de todos os demonstrativos que serviram de base ao lançamento de ofício, disso resultando nulidade do auto de infração. Requer a junção deste auto, ao de nº 260138.0038/21-0, cuja autuação se deu em função da existência do auto ora defendido.

Sobre estas alegações, constato que faltou ao defendente uma análise mais acurada, a respeito do lançamento de ofício e seus respectivos anexos. Conforme devidamente esclarecido pelo Autuante, constato que o presente auto de infração se encontra devidamente assinado, bem como os respectivos demonstrativos que lhe servem de base, fls. 04 a 17. Destaco que para acessar o SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário), é necessária a autenticação eletrônica com fornecimento de login e senha para estabelecer a identidade digital do auditor. Ademais, ainda que não estivessem assinados, tais documentos são autênticos, conforme estabelecido no RPAF-BA, art. 15, § 1º, in verbis:

Art. 15. Na lavratura dos atos e termos processuais e na prestação de informações de qualquer natureza, observar-se-á o seguinte:

(...)

§ 1º Os papéis gerados ou preenchidos pelo sistema de processamento eletrônico de dados da repartição fiscal prescindem da assinatura da autoridade fiscal, para todos os efeitos legais.

Sobre o pedido de junção deste auto, ao PAF de nº 260138.0038/21-0, embora não esteja previsto a Conexão de processos no RPAF/BA, informo que o citado PAF encontra-se com a instrução concluída, aguardando ser pautado por este CONSEF, cuja apreciação será desta 3ª JF, portanto, fica afastada a possibilidade de decisão contraditória nos respectivos julgamentos.

O defendente cita precedente, quando em julgamento do Auto de Infração pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão nº 0118-06/21 VD, que em matéria semelhante decidiu pela improcedência da autuação.

Sobre esta alegação, ainda que tal decisão não vincule apreciação a ser exarada por outros Órgãos Julgadores, observo tratar-se de decisão de 1ª instância, que poderá ser reformada quando de sua apreciação por uma das Câmaras da SEFAZ. Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

Vale ainda registrar, por importante, que a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, vem confirmando decisões de primeira instância nesse sentido, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0058-11/21-VD e CJF Nº 0107-11/21-VD.

A respeito do pedido de vistas à informação fiscal, registro que no curso da instrução, não se verificou a necessidade de vistas ao Autuado, sobre a informação fiscal, pois nenhum elemento ou fato novo foi apensado ao PAF pelo Autuante. Sendo assim, não se verificou a necessidade da referida diligência e em consonância com o art. 137, do RPAF/99, compete ao Relator, tanto na primeira, como na segunda instância, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento, a salvo de dúvidas ou incorreções.

Não acolho a pretensão defensiva, afastando a nulidade, por ausência de previsão legal, para que se dê ciência ao contribuinte fiscalizado, de possíveis irregularidades apuradas, antes da efetivação do lançamento fiscal. Observo que durante o procedimento fiscal, a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lavra o Auto de Infração. Ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não, em constituição de crédito tributário.

Por outro lado, conforme estabelece o art. 121, inciso I do RPAF/BA, no processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado, mediante Auto de Infração. Portanto, inexistente qualquer motivo de nulidade se não foi requerido pelo Autuante algum esclarecimento antes de sua lavratura.

O defendente alegou, que está sendo exigido que pague tributo sobre a presunção de omissão de receita, sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem a perquirição da busca da verdade real.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz traçar o contexto da autuação ora discutida.

Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas.

Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas.

É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

O defendente alegou, que a Autoridade Fazendária utilizou o art. 10, parágrafo único da portaria 445/98, que somente veio ao mundo jurídico, através da portaria 159 de 24/10/2019. Afirmou que a mencionada Portaria, no máximo, mantém a possibilidade de presunção, nunca podendo ser utilizada para finalizar a discussão acerca da caracterização ou não, da infração fiscal, sob pena de afrontar o princípio da legalidade, pois haveria criação de fato gerador não previsto em lei. Disse que para ser considerado válido, deveria constar o enquadramento no parágrafo único do art. 10, somente para os fatos ocorridos após a sua vigência.

Sobre esta alegação, observo que a Portaria 445/98 regulamenta o alcance dos procedimentos de fiscalização, na metodologia dos levantamentos quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. Entendo que, apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, pois tratando-se de método de apuração ou fiscalização, é aplicável o quanto disposto no art. 144, § 2º do CTN, não havendo qualquer ilegalidade sua aplicação de forma pretérita.

No presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado é a omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário. O fundamento da autuação não é a “presunção”, estampada no art. 4º, § 4º,

IV, da Lei 7.014/96, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96. Neste caso, a responsabilidade tributária ora discutida, não é fruto de “presunção”, mas enquadra-se corretamente, no art. 10, I, “a”, da Port.445/98.

O defendente afirmou, que a Portaria 445/98, no que toca ao art. 10, I, “b”, é ilegal. Sobre esta alegação, ressalto que o dispositivo citado da Portaria 445/98 não é ilegal, considerando que compõe a legislação tributária estadual e não se inclui na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o inciso III, do art. 167 do RPAF/99.

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

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

Na EFD, as diferenças no estoque são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, e somente ao ser autuado, no ano de 2021, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando a realização de alteração de sua EFD.

O defendente alegou, que os demonstrativos sintéticos que foram ofertados para o exercício do direito de defesa, não se prestam aos fins pretendidos, pois não demonstrariam os “ganhos excessivos”, que foram erigidos à condição de “fatos imponderáveis”. Acrescentou que não consta de tais demonstrativos, as quantidades dos “Estoques Escritural e dos Estoques de Fechamento”, cuja diferença pode, em tese, representar Perda ou Ganho. Concluiu que as demonstrações que lhe foram apresentadas, não refletem os alegados ganhos, pois, não são conhecidos os estoques escritural e de fechamento (medição). Acrescentou que existiriam documentos fiscais de entradas, não relacionadas no levantamento fiscal.

Cabe salientar, que esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal, acolhendo o pleito da autuada, decidiu pela conversão do presente PAF em diligência ao Autuante, para que disponibilizasse ao contribuinte todos os demonstrativos, analíticos e sintéticos e fosse concedido o prazo de 60(sessenta) dias, (reabertura do prazo de defesa) para que o Autuado se manifestasse, querendo.

O Autuante procedeu como solicitado por esta 3ª JF, disponibilizando os arquivos contidos no CD fl. 136, e o Autuado foi intimado fls.138/139, manifestando-se no processo. Alegando complexidade do tema tratado na autuação e aduzindo ter havido transferências de produtos entre a matriz e duas filiais, requereu um acréscimo ao prazo já concedido, de mais 60(sessenta) dias, fl.141, para apresentar defesa/manifestação acerca dos documentos trazidos pela diligência, o que foi concedido, conforme fl. 150/152.

O Autuado se manifestou no processo, conforme arquivos de dados contidos no CD fl.8794. Apensou ao processo cópia de todos os seus livros físicos de Movimentação de Combustíveis (LMC). Repetiu todos os argumentos apresentados em sua impugnação inicial, não trazendo qualquer elemento novo que se contrapusesse a infração em exame.

Cabe salientar que, conforme devidamente expresso na acusação fiscal e no levantamento fiscal, a autuação em discussão teve por base a Escrituração Fiscal Digital/efd, o Livro de Movimentação de Combustíveis/Registro 1300, do contribuinte.

Como já dito neste voto, não possui validade jurídica, livros manuais, físicos, apresentados por contribuinte obrigado a Escrituração Fiscal Digital/efd, como é o caso do defendente. Assim, todos os dados registrados em sua EFD, são de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia). É dos Postos Revendedores de Combustíveis, a obrigação de diariamente fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças em campo específico do LMC. Na EFD esses controles são relacionados em três registros: o 1300, 1310 e 1320. O defendente cumpriu com esta obrigação, ao encaminhar sua EFD para o banco de dados da SEFAZ, onde não foi apurado as diferenças lançadas pelo Auditor. Portanto, não faz nenhum sentido, o defendente trazer ao processo cópia de seus livros físicos, que não

possuem validade jurídica, com dados divergentes daqueles contidos no registro 1300 da LMC que encaminhou à fiscalização.

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

Ressalto que o demonstrativo elaborado pelo Autuante indica o volume disponível, os ganhos registrados pelo Contribuinte, o limite estabelecido pela SEFAZ (1,8387% x Volume Disponível) e a omissão de entrada, que corresponde à quantidade que ultrapassou o referido limite.

Verifico também, que no cálculo do imposto, é indicado o total das omissões apurado no demonstrativo do item anterior, sendo indicados, custo médio, alíquota, base de cálculo, imposto devido, e o Impugnante não apontou qualquer divergência em relação aos dados numéricos constantes nos mencionados demonstrativos, que não afetam a compreensão do autuado sobre a acusação fiscal que lhe foi imputada, conforme se depreende do teor das razões defensivas. Logo, afronta alguma ocorrera à ampla defesa, como alegou o Impugnante.

Dessa forma ficam rejeitadas as preliminares de nulidades, arguidas direta ou indiretamente, uma vez que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Quanto ao mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado, a responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, (combustíveis: óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2016, 2017 e 2018, 2019 e 2020. (Infração 04.07.01).

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

Observo que o contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei, no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Assim, saliento que o autuado não apresentou qualquer dado 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, inexistente, conseqüentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exibir esta comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada for apurada, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

Observo que o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, e a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, pois tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros, antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

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

Dessa forma, verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram

comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendente, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal. A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque, sem a respectiva documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Neste cenário, não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que a respalde, à época da ocorrência dos fatos. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Importante registrar, que a Portaria nº 159/2019, alterou a Portaria nº 445/1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o parágrafo único ao art. 10, in verbis:

A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Observe que esse artigo encontra-se na Seção III, da Port. 445/98, que trata especificamente, das omissões de entradas de mercadorias, pois os ganhos, em termos escriturais, equivalem à uma omissão de entrada. Entendo que esta regra, de natureza interpretativa, não inova na ordem jurídica, e me coaduna com as conclusões do Autuante, no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se procedimentos mais efetivos e específicos de apuração nos processos de fiscalização.

O autuado argumentou, ser inadmissível a aplicação do parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, por se tratar de uma nova e ilegal espécie de presunção. Entretanto, como já dito neste voto, não se inclui na competência dos Órgãos Julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior da legislação estadual, nos termos do art. 167, III do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O defendente disse que a multa aplicada se revela confiscatória e desproporcional e por isso deveria ser afastada ou reduzida.

Em relação à multa aplicada, observe que não há reparo a fazer, considerando que houve falta de recolhimento tempestivo do imposto apurado mediante levantamento fiscal, existindo absoluta consonância entre a prevista na Lei e a aplicada pela fiscalização, estabelecida no art. 42, inciso III, alínea “d”, da Lei nº 7014/96, que reproduz, in verbis:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

(...)

d) entradas de mercadorias não registradas.

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

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

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (folhas 8838/8850), aduzindo as razões a seguir.

Preliminarmente, alega que nunca houve sonegação ou fraude para ensejar a cobrança pretendida

do imposto por presunção de omissão de entrada, não havendo sustentação jurídica para tanto e decisões isoladas, como a da 6ª JJF (Acórdão nº 0118-06/21-VD) não confirma direito e nem pode ser tomado como norma, já que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, que modificaram dispositivos da Portaria nº 445/1998, não podem ser tomadas como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização, com aplicação de dispositivos que indicam que não se pode desprezar dados e somente tomar ganhos para indicar omissão, tudo sem que no curso do julgamento se tivesse o cuidado de determinar a verificação do que teria sido feito pela Inspetoria Eletrônica.

Pontua que requereu nesse sentido a comprovação dos graves erros através dos levantamentos feitos e dos documentos anexados, tendo, a decisão de piso, negado a possibilidade de determinar a verificação através da ASTEC sob o argumento de que já existiriam, no processo, elementos suficientes para o deslinde da questão, em clara agressão ao direito à ampla defesa e ao contraditório, tomando-se o que foi feito pela Inspetoria como verdade absoluta, desprezando a prova juntada com a defesa e retirando-lhe todos os direitos. Alega, portanto, que ocorreu cerceamento de direito, por terem sido desprezadas a argumentação e comprovação feitas, restringindo-se com isto o direito e ferindo de morte princípio constitucional (art. 5º, inciso LV da CF/88).

Transcreve a doutrina de Roque Antônio Carrazza e Hely Lopes Meirelles para, em seguida, concluir que tudo foi feito de maneira unilateral e de acordo com o entendimento subjetivo da Inspetoria Eletrônica, com a aplicação do Registro 1300, que entende ser possível a cobrança diária de ICMS com base em omissão presumida quando a legislação, como um todo aplicada, determina que se teria que ter avaliação de período maior do que dia a dia, inclusive considerando a possibilidade de perda, não desprezando dita possibilidade para somente se tomar ganho, entendendo este como omissão de entrada.

Salienta que nunca houve omissão de entrada, ou mesmo, a aquisição de qualquer produto sem a nota fiscal correspondente, regularmente registrada, existindo a vontade de apenas com a interpretação subjetiva tortuosa para se chegar à omissão presumida com base na aplicação de alteração recente da Portaria nº 445/1998, o que não seria possível como ficou evidente na defesa e a argumentação que foi desprezada pela JJF.

Ainda em preliminar, alega nulidade do feito administrativo por não se ter dado conhecimento do ocorrido no curso da fiscalização, para possibilitar manifestação, somente ocorrendo esse direito depois da conclusão a que chegou a fiscalização, tudo visando impedir o que foi feito pela Inspetoria Eletrônica que fosse contestado o lançamento, antes da lavratura do Auto de Infração. E não se pode dizer que o fato de se poder contestar depois da lavratura teria o mesmo efeito, buscando convalidar a JJF o que foi feito e imposto pela Inspetoria mencionada, como consta do auto e da própria defesa. Tanto que se deu a ciência, através do sistema digital e se utilizando do DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, inclusive não se indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem tampouco se pediu qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto.

Destaca que os atos praticados foram de forma unilateral e fazendo uso de sistemas, com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e necessitando de aprimoramento, com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pelo posto à SEFAZ que contém inconsistências, ou mesmo, considerando-se a possibilidade da existência de algum erro escusável. Reafirma que seria de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da emissão do Auto de Infração já com indicação de possível sonegação na entrada ou saída, ou mesmo para se verificar o lançamento pelo próprio sistema de dados repetidos e incorreto.

No mérito, alega que encaminhou informações fiscais através de sistema eletrônico, SPED Fiscal, que tem algumas inconsistências e pode gerar erros, por isso mesmo, o posto é obrigado a manter, além das informações transmitidas via eletrônica, Livro de Movimentação de

Combustível - LMC, de forma escritural, fazendo os lançamentos dia-a-dia, produto por produto, tendo-se, então, a realidade de forma física. Sustenta que se tem que levar em conta que o posto nem sempre dispõe de equipamentos de Medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, fazendo-o também de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão. Seja de um ou de outro modo, explica que se têm pequenas inconsistências. Quando há pequenos erros num dia, este pode ser corrigido tranquilamente no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos. Argumenta que o próprio sistema usado as vezes possibilita a incorreção de dados e, mais das vezes, tal falha é repercutida até que se faça a correção, normalmente no dia seguinte, não havendo interferência no sistema eletrônico por parte de preposto da empresa, que somente lança dados para que sejam registrados, como ficou demonstrado na defesa e comprovações apresentadas, que foram inteiramente desprezadas pela JJE, não obstante ficar constatado que as distorções podem ter ocorrido em função do sistema e a Dilatação volumétrica de combustível pelo calor não constitui fato gerador de ICMS.

Alega, ademais, que pode haver mudança do sistema eletrônico utilizado pelo posto, tendo o fato acontecido no posto fiscalizado e que ora apresenta defesa, podendo haver discrepância entre dados ou até informativos não se podendo tomar tais situações como irregularidade e passível de autuação, no entanto o LMC físico encontra-se correto.

Reitera a argumentação de que se cruzam informações do LMC, imposto pela ANP, com o registro da EFD, encontrando-se, com isto, muitas inconsistências e que resultam em supostas irregularidades, tanto que, na fiscalização ficou muito evidente que a Sefaz/BA toma somente supostos ganhos e despreza inteiramente as perdas, sendo certo que o encontro das informações em um dia e no outro resulta em se ter espelhado o que efetivamente ocorre, desprezando-se as perdas escrituradas no LMC físico resulta em se ter ficticiamente ganhos, fazendo-se incidir impostos indevidos, o que denota bitributação, porque tudo já teria sido recolhido por substituição tributária e não haveria qualquer tipo de ingresso de combustível sem a respectiva nota fiscal.

Alega que os erros no levantamento da SEFAZ foram grandes, bem como que os pequenos erros na escrituração do posto autuado seriam reparáveis, tanto que a SEFAZ indica valor de ganho inexistente e que houve omissão de entrada. Por isso mesmo, explica que foram colacionados aos autos demonstrativos de cada um dos combustíveis comercializados e se junta também cópia dos LMC's físicos que abrange os dias os anteriores e posteriores das datas indicadas como tendo havido suposta irregularidade, sendo de importância ressaltar que em todos os meses se fez a indicação no levantamento feito se houve perdas ou ganhos, ocorrendo que em praticamente todos os meses se indicaram pequenas perdas ou pequenos ganhos, inclusive o fato ocorre por força da evaporação possível, consoante tem constado da legislação da ANP. Argumento, todavia, que os erros constantes de ganhos nos dias indicados no levantamento feito pela fiscalização, advieram de erros no cotejo entre as verificações feitas pela SEFAZ e informações fornecidas pelo próprio posto, havendo inconsistências apuradas por falha de um ou outro sistema.

Alega, ainda, que pode ter ocorrido erro de migração de um sistema para o outro (no período houve mudança), ou mesmo erro de leitura de um dia e corrigido no outro, não havendo qualquer ganho, mas sim se fez o transporte do estoque que se tinha de um sistema para o outro. Argumenta que, admitindo-se a tese da SEFAZ, ter-se-á nova tributação de ICMS sobre o combustível supostamente ingressado no posto sem nota fiscal ou onde se fez a contabilização, quando isto não ocorreu não havendo qualquer valor de ganho para se indicar a existência de omissão de entrada, sendo simplesmente erro do próprio sistema, como já colocado, tanto do posto que pode ter gerado por equívoco, como da própria SEFAZ, quando tomou as informações encaminhadas e realizou o cruzamento de informações.

Afirma que, do julgamento ocorrido pela Junta, ficou evidente que se afastou a possibilidade de ocorrência de inconsistência dos sistemas e pede aprimoramento a fim de que se possa cruzar informações sem que se tenha grave divergências, com criação de ganhos inexistentes e de ocorrência de omissão de entrada, ou mesmo lançamento de estoques fictícios, que não poderiam existir no posto, cuja capacidade é delimitada, dispondo, a SEFAZ/BA, das informações para

acessar todos os dados constantes da ANP.

Aponta que a decisão não poderia se respaldar na indicação de que não houve comprovação de erro do sistema, com emissão de parecer, mesmo porque todos os sistemas são autorizados pela SEFAZ, não havendo como o contribuinte ter acesso ao sistema da Secretaria para fazer confronto com o que utiliza no posto. Afirma que é preciso que a Câmara desconsidere os levantamentos feitos pela Inspetoria Eletrônica, como já impugnados, determinando-se, assim, que se proceda um novo procedimento fiscal com fito de se apurar a verdade que se tem de compra e venda de produtos combustíveis, perdas e ganhos, para não propiciar a cobrança de novo imposto, quando já se fez o recolhimento destes por substituição.

Pondera que, levado adiante o levantamento feito pela SEFAZ, haverá verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado porque não houve qualquer quantia a ser considerada como ganho para fins de tributação ou omissão de entrada, não se podendo admitir omissão por presunção, devendo, por isso mesmo, afastar-se a tributação almejada, rejeitando-se o que foi apurado nos dias mencionados como exemplificação, e em todos os outros dias em que se aponta valor de ganho e omissão de entrada.

Argumenta que a compensação entre as perdas e ganhos se dá de forma automática de um dia para outro, como já exemplificado, e, pode acontecer, com todos os combustíveis comercializados no posto, sendo inegável que as perdas e ganhos discriminadas nos demonstrativos aqui apresentados com a defesa estão corretas e, tal fato, determina o afastamento dos supostos “valores de ganhos” e a absurda indicação de que ocorreu “omissões de entrada”, juntando-se cópias dos LMC’s dos combustíveis comercializados e notas fiscais dos períodos enfocados.

Afirma não haver dúvidas de que as decisões (autuação e julgamento pela JJF) deveriam ser afastadas se o processo administrativo fiscal tivesse sido elaborado sem qualquer mácula ou vício, o que ocorreu no presente feito, como já ficou demonstrado acima, e inclusive com alegação de que houve cerceamento de direito de defesa e ao contraditório, que teria que ser ampla. No entanto, restringiu-se, ao máximo, não se admitindo sequer a prova juntada com a defesa, onde se patenteou que houve grave erro na autuação, com demonstração e comprovação dos fatos.

Assim, pede que seja acatado o RECURSO, dando-se por procedente para considerar insubsistente a decisão adotada pela JJF e o Auto de Infração em referência, fazendo prevalecer o direito do contribuinte, por imperativo legal ante ao comprovado na impugnação e no recurso ora apresentado.

Nestes termos, pede deferimento.

VOTO

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, ao fundamento de que houve cerceamento do direito de defesa, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como seu auxiliar.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
...”

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- ...”
b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e **cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos** (grifo acrescido);
...”

Assim, entendo que a Junta fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Quanto à alegação de nulidade por não ter, a fiscalização, dado conhecimento das ocorrências apuradas no curso da ação fiscal, não merece acolhida, pois não existe previsão, na legislação, de tal exigência, antes da lavratura do Auto de Infração. Tudo, aliás, que pode ser alegado, o Sujeito Passivo teve oportunidade de fazê-lo, nos sessenta dias de prazo para elaboração de sua peça impugnatória, bem como agora, na fase recursal.

Assim, rejeito as alegações de nulidade suscitadas.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “*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, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando, basicamente, *erros consecutivos nas EFDs entregues*.

Embora alegue incorreção dos dados escriturados na sua EFD, é importante destacar que, por força do quanto disposto no art. 4º da Portaria DNC citada, o estabelecimento de Posto Revendedor se encontra obrigado a **escriturar corretamente** o LMC, podendo ser autuado para a hipótese de não fazê-lo, conforme abaixo.

“Art. 4º A não apresentação do LMC, ou a sua apresentação, ao DNC, com falta ou irregularidades de escrituração implicará ao PR:

I - **Notificação** para apresentação, no prazo de 24 (vinte quatro) horas, do **LMC corretamente escriturado**;

II - **Autuação, no caso de não cumprimento do previsto no inciso anterior**, seguida de notificação para que apresente ao DNC, no prazo de 10 (dez) dias úteis, declaração da existência do LMC corretamente escriturado;

III - **Interdição**, por ato da Diretoria do DNC, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis, dos equipamentos de abastecimento de combustíveis do PR, se não apresentada a declaração no prazo estabelecido ou se apresentada com inveracidade, observado o disposto nas alíneas a seguir:

- a) Quando a notificação prevista no inciso II resultar da não apresentação do LMC, a interdição dar-se-á em todos os equipamentos de abastecimento do PR;
- b) No caso de a referida notificação decorrer da falta ou irregularidade de escrituração de combustível(is) no LMC, a interdição ocorrerá no(s) equipamento(s) de abastecimento do(s) produto(s) correspondente(s).

Parágrafo único - A interdição de que trata este artigo será mantida **até a constatação, pelo DNC, da existência do LMC corretamente escriturado** (grifos acrescidos).”

A leitura do conteúdo do art. 4º, acima transcrito, é revelador do zelo e cuidado que devem permear toda a escrituração das operações no LMC, pois qualquer erro incorrido pelo posto revendedor, expõe o estabelecimento a sanções administrativas.

Assim, ainda que se possa admitir a ocorrência pontual de irregularidade na escrituração dos ganhos, não é crível que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse contaminar todos os meses fiscalizados, sem que disso adviessem as sanções, como consequências previstas na legislação.

Menos crível ainda é que o estabelecimento viesse a cometer tantos erros, em sequência, sem empreender esforços com vistas a saná-los, face à possibilidade de vir a ter o seu funcionamento interditado, conforme prevê o inciso III, do art. 4º da Portaria DNC citada.

Portanto, não soa verossímil a alegação recursal de que o seu livro LMC estaria eivado de erros, com registros de ganhos equivocados em vários dos dias auditados.

Nesse sentido, não basta, ao Sujeito passivo, alegar a existência de erros, mas precisa trazer elementos que evidenciem tais alegações. Evidências que não se resumem, por óbvio, à apresentação de uma EFD retificadora que sequer foi transmitida, pois tais correções (por não terem sido publicizadas), não podem ser opostas a terceiros. Trata-se de registros produzidos de forma unilateral, sem apoio nos documentos comprobatórios e por isso não poderiam ser prestigiados em detrimento do seu livro oficial, o LMC.

Registre-se, aliás, que a decisão de STJ (Resp nº 1.884.431-PB) somente afastou a cobrança de imposto sobre o montante da variação volumétrica, mas jamais sobre a parcela que excede a esse ganho, que é exatamente o que está sendo cobrado no presente processo.

Quanto à alegação de confiscatoriedade da multa, não merece acolhida, uma vez que encontra previsão no art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, norma que não pode ser afastada por este órgão administrativo.

Assim, entendo que não merece reparo a decisão de piso.

Ante o exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0037/21-4, lavrado contra **POSTOS RENASCER LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 931.364,74**, acrescido da multa de 100%, prevista no inciso III, alínea “d”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de agosto de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS