

PROCESSO	- A. I. Nº 269138.0084/21-2
RECORRENTE	- POSTO PORTAL DO SERTÃO LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0226-06/22-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19/09/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0250-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. VARIAÇÕES VOLUMÉTRICAS ACIMA DAS PERMITIDAS NA LEGISLAÇÃO. Imposto exigido do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1300 da EFD). Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 14/06/2021 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 144.790,64, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, sob a acusação de falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entradas sujeitas à substituição tributária, apurado mediante constatação de variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (12/2016, 12/2017, 12/2018 e 12/2020). Infração 01 – 04.07.01

O Sujeito Passivo ingressa com defesa às fls. 20 a 33 (frente e verso). Na informação fiscal, de fls. 40 a 58 (frente e verso). Intimado acerca do deferimento do pedido de concessão do prazo de 10 (dez) dias para se manifestar (fl. 61), o defendant apresentou petição à fl. 65 (frente e verso), insurgindo-se contra a sua suposta exiguidade (10 dias, ao invés de 60) e contra a alegada falta de entrega de levantamentos analíticos em meio magnético. A petição foi acatada e o prazo de 60 (sessenta) dias restou concedido, conforme a intimação de fl. 88, mas o contribuinte não se manifestou.

Após a devida instrução processual, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

Destituídos de amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento de fiscalização e lançamento, pois o auditor expôs com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveu a irregularidade, indicando e entregando ao contribuinte os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos (vide intimação de fl. 18, onde consta a informação sobre a entrega dos levantamentos analíticos).

Inexistente violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º; RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos minuciosos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal e nas sucessivas prorrogações dos prazos de 10 (dez) e de 60 (sessenta) dias para que o defendant voltasse a se manifestar (fls. 61 e 88).

As próprias razões defensivas, esmiuçadamente apresentadas, demonstram o entendimento pleno da matéria em debate, pelo que inexiste cerceamento ao contraditório ou ao exercício amplo do direito de defesa.

De acordo com o despacho de fl. 89 (verso), considerando-se que a presente lide resulta da mesma Ordem de Serviço da qual resultou o Auto de Infração nº 269138.0068/21-7, julgado pela 6ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal), os autos foram encaminhados para este relator.

A informação foi precisa nas suas considerações relativas à validade do procedimento fiscal, motivo pelo qual a acolho em todos os seus fundamentos, a seguir sintetizados.

Com efeito, basta folhear o processo para perceber que o Auto de Infração e seus demonstrativos estão devidamente assinados.

O procedimento de lavratura do crédito tributário é levado a efeito no SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário). Para acessar esse sistema, é necessária a autenticação eletrônica com fornecimento de login e senha para estabelecer a identidade digital do auditor. Também, o fornecimento do Auto de Infração e dos seus anexos é feito pelo Domicílio Tributário Eletrônico, que, novamente, somente pode ser acessado com a obrigatoriedade autenticação eletrônica.

Então, é impossível elaborar um Auto de Infração e seu demonstrativo de débito que não sejam autênticos – haja vista serem elaborados no sistema SLCT, que exige autenticação prévia.

Da mesma forma, é impossível fornecer qualquer documento pelo Domicílio Tributário Eletrônico sem que seja autêntico, já que esse sistema também só pode ser acessado mediante login e senha privativos do auditor fiscal.

Quanto à obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa na auditoria, o procedimento administrativo fiscalizador não representa materialização conflitiva, configurando sequência de atos unilaterais, com vistas a verificar a ocorrência ou não do fato jurídico ou do ilícito tributário, inviabilizando, por conseguinte, questionamentos e oposição por parte do contribuinte.

O lançamento pode ser dividido em duas fases: a) oficiosa, que se encerra com a notificação e b) contenciosa, que pode ser instaurada com a impugnação por parte do sujeito passivo. É na segunda fase que se verifica o contraditório.

A auditoria fiscal que antecedeu o lançamento tem natureza inquisitorial e investigatória.

A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração Tributária, no âmbito das suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material.

Não têm fundamento as censuras do impugnante, pois, a EFD faz prova contra ele (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Relativamente à aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, com a publicação de tal dispositivo, alterou-se o procedimento a ser realizado pela Fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de combustíveis no início e no final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Portaria 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso desse tipo de estabelecimento, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no livro RI (Registro de Inventário), como a redação anterior Portaria 445/98 impunha.

Segundo o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Não existe presunção de omissão de entradas, pois o percentual de 1,8387%, citado no parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970), sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do fenômeno natural de dilatação dos combustíveis submetidos a variações de temperatura.

Não há juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois não se aplica ao caso concreto um processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável.

A Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas foi publicada

para orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, dadas as dificuldades encontradas pelos fiscais face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações.

No caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda, no início do dia, e outra no final do dia, após encerradas as vendas.

Além disso, os postos devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como Livro Fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008.

As perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores émeticamente anotado todos os dias bico por bico de abastecimento e tanque por tanque, antes de ser consolidado no registro 1300.

Os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir, dia por dia, todas as informações da EFD, uma vez que o impugnante já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação do autuado de que não há demonstração da base de cálculo ou de que inexiste fato gerador ou de que apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado.

A nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a Fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

A Portaria DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode alegar vagamente que houve um erro para afastar a utilização pelo Fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6% (item 13, "f", da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92).

O percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite.

Obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

O impugnante alega que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotadas no registro 1300 da EFD. Essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

Como sabido, existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6%.

Um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária.

A demonstração da ocorrência desse erro deve ser feita com base em documentos de origem externa ou interna.

A prova de que existem eventuais erros no registro 1300 da EFD do contribuinte deve ser feita pelo mesmo.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Todos os elementos necessários para julgar estão presentes nos autos. Entendo que não é o caso de realização de diligência, fundamentado no art. 147, I, "a" do RPAF/99.

Muito embora não tenha sido suscitada na impugnação, é preciso, de ofício, analisar a prejudicial de mérito a seguir destacada, pois a científicação da lavratura ocorreu no dia 23/06/2021 (fl. 18) e há fatos fiscalizados ocorridos em todo exercício social de 2016.

No tocante à decadência, conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em valor inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação, não comprovada nos presentes autos.

Tais raciocínios somente se aplicam às infrações por descumprimento de obrigações principais, não havendo que se falar no art. 150, § 4º do CTN quando a obrigação é acessória, já que o indigitado dispositivo legal complementar faz expressa referência à homologação do lançamento. Nas situações de aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias não existe o que homologar. Os lançamentos respectivos ocorrem de ofício.

No presente caso, o sujeito passivo não declarou a ocorrência do fato jurídico tributário do qual decorreu a autuação, motivo pelo qual não há que se falar no art. 150, § 4º do CTN.

Quanto ao mérito, a matéria controvertida já foi objeto de análise na segunda instância deste Conselho, por intermédio do PAF (Processo Administrativo Fiscal) nº 206958.0002/20-7 (Recursos de Ofício e Voluntário), cujas razões de decidir peço licença para reproduzir.

Uma das irresignações é de que o aujuante não seguiu roteiro compatível com o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, ou qualquer outra forma que possa ser considerada legítima, ainda mais para ser aplicada ao passado.

O contribuinte, na condição de adquirente e revendedor de combustível, mercadoria enquadrada por Lei no regime da substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que, no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96 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 efetuar a retenção na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Não se está a cogitar, na presente autuação, da presunção 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, motivo pelo qual não há que se falar em presunção.

Igualmente, é necessário pontuar que o imposto é exigido do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1300 da EFD).

Também há que se frisar que, nos termos do art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/12), dispositivo legal que vigia à época dos fatos geradores, “a escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade”.

O art. 219 do Dec. nº 13.780/12, vigente à época, determinava que “o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF 1/92)”.

Já o art. 247 do RICMS disciplina 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 (Conv. ICMS 143/06)”.

Por fim, o art. 251 do aludido Decreto determina que:

“Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

(...)

§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”.

Incapazes de reformar a autuação as alegações relativas à premissa de que a acusação trata de presunção legal de omissão de receitas anteriores, visto que os fatos narrados na imputação, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que cuida-se da exigência do imposto decorrente do “ganho” de combustíveis, apurado por meio da variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP e o registrado pelo contribuinte no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), por meio do Registro 1300 da EFD, que se destina ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo do Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Válido destacar que estoques iniciais são constatados diariamente com a medição física da quantidade de certo combustível no tanque no início de cada dia, ao qual se pode acrescer o volume recebido no referido dia e deduzir o volume de vendas através dos bicos, apurando-se o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, realizado através da medição física, detectando-se, assim, perdas ou ganhos, os quais também são contabilizados no aludido LMC (livro de Movimentação de Combustíveis).

Válido, ainda, registrar que o estoque físico de fechamento, em princípio, é igual ao estoque inicial de abertura do dia seguinte.

Contudo, da análise do levantamento fiscal, verifica-se que os “ganhos” registrados diariamente pelo contribuinte excederam o índice de 1,8387% do volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), conforme é admitido como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando o Fisco à conclusão lógica de que o excedente de ganho legal, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas sim de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal, conforme o que restou apurado na auditoria.

Inadmissível acatar o percentual excedente a 1,8387% como “ganho”, restando configurada entrada de combustível sem documentação, bem como a responsabilidade solidária do adquirente pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais.

A exigência decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, do que resultam entradas efetuadas sem a documentação pertinente.

Neste caso, o adquirente assume a condição de responsável pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, por ter adquirido e armazenado combustíveis adquiridos de terceiros desacompanhados de documentação.

Em relação ao enquadramento legal, o defendente entendeu e inclusive contestou, alegando inexistência de motivação do ato administrativo.

Não lhe assiste razão, eis que o fato se enquadra na hipótese legal, em relação às mercadorias que o autuado deteve para comercialização desacompanhadas da documentação exigível, conforme levantamento feito pelo próprio, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao Fisco o cotejo entre os estoques físicos e os escriturados para apurar o ilícito de entradas sem documentação fiscal.

Portanto, repto, todas as alegações da impugnação, preliminares ou repisadas no mérito, relativas à premissa de que a acusação trata de presunção legal de omissão de saídas/receitas, da necessidade de levantamento quantitativo a priori, não encontram nexo causal com o presente lançamento de ofício, razão de não as acatar.

Tal fato é reforçado pelo art. 10 da Portaria nº 445/98 e pela redação dada a este dispositivo via Portaria nº 159/19, de natureza procedural, que se reporta à omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da variação volumétrica regular.

Não há inovação – por se tratar de método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) -, relativa à responsabilidade pelo pagamento do imposto por antecipação tributária.

Diante de tais considerações, reitero que são incapazes de elidir a imputação as alegações relativas à premissa de que se está a tratar de presunção legal de omissão de receitas anteriores e todas as demais suscitadas pelo defendente para pretender a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração (ausência de assinatura; falta de participação na fase inquisitorial do procedimento; erro no enquadramento legal; utilização de apenas um dos dados registrados no LMC (ganho) e desprezo das perdas; necessidade de apuração antecedente da parcela

descrita no art. 10, I, “a” da Portaria 445/98; impropriedade do método aplicado; existência de presunção legal ou humana; irregularidades na condução da ação fiscal; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais, como o valor médio utilizado para a apuração da base de cálculo; ilegalidade das Portarias 445/98 e 159/19 e transferências para postos da mesma rede), por se mostrarem interligadas ou interdependentes, como já explicado.

No que tange à alegação defensiva de que o ordenamento jurídico não permite que variação volumétrica seja entendida como fato gerador do imposto, melhor sorte não coube ao defendant, pois não se trata de ganho por variação volumétrica, mas de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal.

O impugnante não apresenta qualquer objeção aos números apurados e não comprova a alegada existência de erros procedimentais, administrativos, materiais ou em sua escrita fiscal, a qual, repito, lastreia-se em documentos e aferição física diária dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade.

De acordo com o art. 10 da Portaria 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (infração 01), e o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

O precedente mencionado na impugnação não prevaleceu e a jurisprudência deste Conselho tem trilhado sentido oposto.

Infração - 04.07.0 1- caracterizada.

Relativamente à multa, este órgão não tem competência para reduzir ou cancelar com base nos fundamentos apresentados na defesa, tampouco para exercer controle de constitucionalidade ou negar eficácia a norma emanada de autoridade superior (art. 167, I e III do RPAF/99).

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O contribuinte veio novamente apresentar seu inconformismo com o Auto de Infração, apresentado Recurso Voluntário às fls. 117/132 e 147/155, que teceu:

Pontua que a Decisão recorrida não faz justiça, nem reconheceu a aplicação, como devido, do direito, devendo, pois, ser o acórdão reformado para que seja dado por improcedente o Auto de Infração em epígrafe, retirado com base em alegação de que houve omissão de entrada de mercadorias, desacompanhada de documentos, com falta de recolhimento de imposto e por não ter escrito no registro de entrada algumas notas fiscais, fazendo-se separação entre algumas que estariam sujeitas a tributação e outras não, bem como a própria falta de registro na escrituração fiscal.

Salienta que foram apresentadas razões de defesa, onde houve a demonstração e comprovação da inexistência de falta de recolhimento de imposto e do valor por força do PMPF, bem como não existir qualquer tipo de omissão para que se tentasse a tributação por presunção através do levantamento das informações contidas e encaminhadas por meio do domicilio tributário eletrônico, utilizando-se do cruzamento de informações contidas no SPED Fiscal e no Registro 1300 e outros correlatos utilizados pela fiscalização, além de se demonstrar que houve a escrituração das notas fiscais e lançadas no livro Razão, ficando de forma indiscutível rechaçada a fundamentação contida no Auto de Infração.

Rememora que a fiscalização foi eletrônica, abrangendo o período de 01/01/2015 a 31/12/2019, descrevendo os atos infracionais, sendo requerida a verificação pela ASTEC do levantamento feito pelo modo eletrônico e pelo modo físico, cujas comprovações foram juntadas com a defesa, rebatendo dia a dia (indicados na listagem das omissões constantes do Auto de Infração) a pretensão da SEFAZ, com demonstrativo e a comprovação, ensejando cerceamento de direito, na medida em que a demonstração de desacerto do levantamento dia a dia sem considerar a possibilidade de perda e ganho entre os dias (não se poderia ter ganho somente verificando um dia). A recusa pela JJF de determinar a verificação determina a nulidade do processo.

Repisa 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, já que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, que modificou dispositivo da Portaria nº 445/1998,

não pode ser tomada 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, por isso mesmo houve requerimento nesse sentido e comprovação dos graves erros através dos levantamentos feitos e dos documentos anexados.

Retirou 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 todos os direitos. Inquestionavelmente ocorreu cerceamento de direito, por ter havido a argumentação, comprovação e que foram desprezadas, restringindo-se com isto o direito, ferindo-se de morte princípio constitucional (art. 5º, inciso LV).

Salienta que a decisão de piso atentou que os princípios insculpidos no inciso acima transcritos são de tão importância que nem uma emenda constitucional poderia revogá-lo, ou diminuir-lhe a extensão, quanto mais normas menores, como Portaria, ou simples entendimento de agente público e que foi convalidado pela Junta de Julgamento Fiscal. Transcreve lições de Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição de 1967, 2ª Edição, Ed. RT, 1971, p. 233*), do Professor Roque Antônio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário, 17ª Edição, Malheiros Editores, 2002, p. 391*).

Disse que nada do que é imposto pelo inciso aludido acima foi seguido pela autoridade administrativa, não se propiciando a ampla defesa, o contraditório ou mesmo se tendo o devido processo legal (pediu-se somente a entrega de documentos) e não se deixou a parte ter conhecimento de atos formalizados antes da autuação, além do desprezo a toda argumentação e comprovação no que diz respeito aos fatos e à própria legislação.

Afirma que não houve contraditório, sendo tudo 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, teria que avaliar o 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 penalizar com a retirada do Auto de Infração pelo nobre auditor autuante e a interpretação subjetiva tortuosa para se chegar à omissão presumida com base na aplicação de alteração recente da Portaria nº 445/1998.

Disse que ocorreu 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 fosse contestado 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 tão pouco se pediu qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto.

Notou que os atos praticados foram de forma unilateral e se usando 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, decorrendo de tais colocações que seria de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da retirada 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 incorretos.

Sustenta que não poderia a JJF desprezar a argumentação constante da defesa sob o argumento de que após o encerramento da ação fiscal houve a cientificação da autuação e com prazo para a defesa, que seja no que se refere a falta de recolhimento do imposto, quer seja em referência as diferenças em função do valor do PMPF. Difere muito o que seja direito de manifestação antecedente à lavratura do auto e o próprio direito de defesa, onde já tenha o contribuinte o peso da autuação e com bem pouco tempo para tentar levantar os fatos, em especial no que diz respeito ao SPED Fiscal, a transmissão havida e o que consta nos arquivos da própria SEFAZ, bem como levantamento mais criterioso do LMC Físico, das notas fiscais e em cotejo com o levantamento feito pelo sistema utilizado pela Inspetoria Eletrônica. Não houve a possibilidade de qualquer explicação ou justificativa, ou mesmo que se juntasse documentação relativa aos fatos apurados, ou mesmo a possibilidade de algum reparo.

Assinala que a lavratura do auto de forma apressada, tentou impedir que fossem adotadas as providências acima, sendo certo que houve cerceamento de direito, em especial porque a cientificação não indica qualquer possibilidade de acesso à informação acerca da ação fiscal, pugnando-se pela nulidade do processo administrativo que veio a resultar no Auto de Infração lavrado, na nulidade também do Acórdão lavrado pela JJF, diante dos fatos ora apresentados e pelas comprovações existentes e apresentadas com a defesa (livro de Movimentação de Combustível - LMC escriturais e notas fiscais), por isso mesmo foi pedida a determinação de diligência para conferência do alegado e que estaria contraditando o que foi posto pela fiscalização. É o que requer essa Câmara de Julgamento Fiscal, que pode se valer dos serviços da assessoria técnica.

Acrescenta que as informações prestadas pelo Autuante e considerada quando da decisão da JJF, não tem sustentação e, de forma simples, pretendeu impor que o que consta da Escrituração Fiscal Digital (EFD), que subsidiou a fiscalização, deve prevalecer sobre a escrituração física, mesmo diante das evidências e comprovações feitas com a defesa. A informação menciona os princípios da legalidade e da verdade material, todavia os violada de maneira frágil, com a recusa de verificar as comprovações feitas. A JJF seguiu o mesmo caminho para não aceitar a verificação, por determinação da Junta, pela ASTEC.

Afirma que foi desprezado a prova constituída na defesa, sob o fundamento que não faria comprovação contra a EFD, deixando assim de examinar os livros contábeis e o LMC. Houve demonstração de erro do levantamento feito por meio eletrônico, com comprovações, em especial por não se considerar dias em que ocorreram perdas, com compensação entre os ganhos e as perdas, tomando os dias em que se encontrou suposto ganho (não se disponibiliza no Domicílio Tributário Eletrônico - DTE informações acerca dos procedimentos adotados e levantamentos no curso da verificação). / 445/1998, o que não seria possível. Não foram observados os princípios da legalidade e da verdade material, não se deu conta a fiscalização que a EFD não tem garantia e certeza absoluta, se fez comprovação de erros da apuração eletrônica feita pela fiscalização e com comprovação, com apontamento dos erros, tudo com apresentação de elementos de comprovação.

Assevera que as informações denotam que haveria a necessidade de que fosse feita a verificação pela ASTEC, porque a EFD não representa verdade absoluta e foi feita a comprovações necessária constantes do levantamento eletrônico efetuado, onde se teve de forma explícita que ocorreram inconsistências, com incoerência patente, contradição e imprecisão quando se toda um dia e despreza o que ocorreu nos dias anteriores e posteriores ao tomado para indicar a ocorrência de suposto ganho. Para a JJF somente interessou o que foi apurado pela EFD, com aplicação da regra do art. 10 da Portaria nº 445/98, após a modificação feita pela Portaria nº 150/2019, se permitindo a retroatividade da norma editada.

Pondera que se trata de Infração pela 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, no entanto a decisão da JJF se reporta a falta de recolhimento de imposto apurado e também em função do valor do PMPF, o que não seria o caso.

Diz 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. Tem-se que levar em conta que o posto nem sempre dispõe de equipamentos de Medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, o fazendo também de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão. Seja de um ou de outro modo, tem-se pequenas inconsistências. Quando há pequenos erros num dia (cinco ou dez litros), este pode ser corrigido tranquilamente no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

Assinala 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 JJF, não obstante ficar constatado que as distorções podem ter ocorrido em função do sistema. Ademais, tem-se também 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.

Repete que a fiscalização de maneira regular indica ao contribuinte que se iniciou o procedimento fiscalizatório, mas das vezes pedindo documento ou até explicações acerca de determinadas situações encontradas, entretanto, no presente caso, nada disso foi feito se atendo a fiscalização de colocar no sistema que se estaria fiscalizando, não se dando conhecimento do que estaria sendo feito e nem como se estava realizando os atos fiscalizatórios, porque posteriormente veio a tomar conhecimento que a fiscalização seria de modo eletrônico cruzando informações constantes no sistema mantido pela SEFAZ, cotejando informações diversas através de um sistema que se denominou LMC/REGISTRO 1300 da EFD, pelo que não se pode tomar o entendimento da JJF de que tudo ocorreu de modo regular e se entendeu falta de recolhimento do imposto, com base em presunção, por verificação de variação volumétrica diária sem que qualquer verificação fosse feita, tomado-se de forma absoluta como certa a conclusão a que chegou o nobre agente fiscalizador autuante, tudo por entender existir a omissão por conta do imposto pelo parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/1998, com as alterações impostas pela Portaria nº 159/2019.

Notou que, se cruzar informações do LMC imposto pela ANP com o registro da EFD, encontra-se com isto muitas inconsistências e que resultam em supostas irregularidades, tanto que, na fiscalização ficou muito evidente que a SEFAZ 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 e também informado 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, tudo como abaixo se fará repetição para bem ilustrar o recurso.

Argumenta de que a infração apurada por supostas diferenças do imposto, que deveria ser julgado juntamente com o ora objeto do recurso, e, em análise do levantamento feito pelos meios eletrônicos, denota-se, pois, que os erros, tomados como ganhos (de um dia e se desprezas todos os outros dias, anteriores e posteriores), na passagem de um sistema para outro do dia, de forma salteada em determinados dias, no entanto não existiram, conforme pode observar no demonstrativo apresentado pela própria fiscalização e que foi gerado em função do próprio sistema utilizado pelo SEFAZ em cotejo as informações prestadas através do SPED fiscal, com utilização de sistema próprio do posto, surgindo então ganhos que não seriam reais, ensejando que se tenha a falsa impressão de que houve omissão de entrada quando isto não ocorreu em nenhum momento fiscalizado. A fiscalização alcançou os combustíveis: Gasolina Comum, Gasolina Aditivada Grid, Etanol Comum, Óleo Diesel Comum e Óleo Diesel BS10, informando-se a existência de ganhos em reais de forma salteada alcançando o período aqui já declinado.

Reitera que encontra ressonância na documentação acostada com a defesa, aclarando os fatos e exemplificando os erros constantes do levantamento que aponta ganhos inexistentes, necessário que se debruce o Órgão Colegiado Julgador (CJF) na verificação de inconsistência na existência de repetição de “valor de ganho” e que veio a indicar “omissão de entrada”, de forma graciosa e sem que existam sequer notas fiscais, repetindo-se estoques, consoante se pode verificar do ocorrido ao se analisar o demonstrativo que foi elaborado e encaminhado pela fiscalização. Tal fato foi repercutido durante quase todo o período fiscalizado e também envolvendo outros tipos de combustíveis, com algumas indicações, ficando isto demonstrado de forma específica no levantamento feito dia a dia, conforme consta das indicações de omissões de entrada, que ora é acostado, juntamente com cópia do LMC.

Sustenta que não se poderia ensejar a cobrança de imposto sem que tenha ocorrido qualquer circulação de mercadoria com a ocorrência do fato gerador que ensejaria a cobrança do imposto, estando tudo registrado nos LMCs físicos, consoante levantamento acostado e respectivas juntadas das páginas mencionadas, ficando o livro à disposição para conferência. E que não analisou e acatou a JJF a comprovação feita das distorções existentes no levantamento apresentado e que já se impugnou, para que não se diga que se fez de forma genérica, destaca-se que se junta demonstrativo e LMC correspondente aos dias indicados como se supostamente tivesse havido ganho. Não houve qualquer omissão de entrada e as notas foram escrituradas de forma regular e houve somente o desencontro quando do descarregamento, ficando a nota contabilizada e o descarregamento no outro, isto indicando que erro efetivo pode ter ocorrido ao não se considerar os dias e não o dia somente como imposto pela Portaria nº 159/2019, que veio a alterar o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/1998. Tudo sem considerar que as perdas ocorridas e não se poderia como se falar em ganhos que possibilitaram a indicação de omissão.

Acrescenta também que não existiria qualquer causa justa para se indicar a existência de diferenças de estoques e tentar imputar imposto que não seria devido, ficando claro que faltou à SEFAZ o cumprimento da obrigação de procurar a verdade. Teria que se considerar também que não se trata de norma procedural (Portaria nº 159/2019, que veio a alterar o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/1998), como entende a fiscalização, porquanto há grave repercussão monetária e com retroatividade da própria norma, não se tratando de procedimento, mas de atos administrativos concretos, daí não se ter qualquer condição de retroagir.

Constatou que os exemplos acima podem ser aplicados em todos os dias apontados do levantamento (erros reparáveis), indicando-se valor de ganho inexistente e que houve omissão de entrada. Por isso mesmo traz a colação dos autos demonstrativo de cada um dos combustíveis comercializados e se junta também cópia dos LMCs físicos que abrange os dias os anteriores e posteriores das datas indicadas comum houve 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 indicou pequenas perdas ou pequenos ganhos, inclusive o fato ocorre por força da evaporação possível, consoante se tem constando da legislação da ANP. Todavia, importante que se coloque 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, tendo-se inconsistências apuradas por falha de um ou outro sistema.

Pede pelo afastamento da dita litragem apontadas dos combustíveis ante a se ter somente o erro da migração de um sistema para o outro, ou mesmo erro de leito 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. Ora, admitindo-se a tese dessa 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, quando isto não ocorreu, sendo simplesmente erro do próprio sistema, como já colocado, tanto do posto que pode ter gerado equívoco, como da própria SEFAZ quando tomou as informações encaminhadas e realizou o cruzamento de informações.

Pontuou que os levantamentos realizados pelo posto autuado indicam que não existiram “valores de ganhos” e nem tampouco omissão de entrada para que se faça a tributação, como encargos e, inclusive, multa pesada, ficando impugnados os levantamentos feitos pela SEFAZ e houve omissão da JJF de determinar a verificação através do setor próprio (ASTEC) para confirmar o levantamento feito pela parte autuada de acordo com o que consta dos livros de Movimentação de Combustíveis - LMCs, de todos os combustíveis.

Assinala que o julgamento de piso ficou evidente que se afastou a possibilidade de ocorrência de inconsistência dos sistemas e que pede aprimoramento a fim de que se possa cruzar informações sem que se tenha grave divergência, com criação de ganhos inexistentes e de ocorrência de omissão de entrada, ou mesmo lançamento de estoques fictícios e que não se poderia ter no posto, cuja capacidade é delimitada e a SEFAZ dispõe das informações diante de poder acessar todos os dados constantes da ANP, por isso mesmo não é possível que se tivesse o ganho ou que se indique omissão de entrada. 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, iniciando-se, se assim o quiser a CJF diante da insubstância do auto que se proceda 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, podendo-se dizer que levado adiante o levantamento feito pela SEFAZ haverá verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado e agride a legislação pátria, quer seja a ordinária, quer seja a Constitucional, 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, se afastar 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, ante a se ter a compensação entre os dias entre o lançamento equivocado de dados, podendo ser feito a conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC de forma física.

E 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 comercializado no posto. Inegável que as perdas e os ganhos discriminados 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, estando patente que houve reflexos advindos da própria infração vieram a resultar na indicação de diferenças no PMPF que é levantado em função levantamento do ICMS que seria supostamente devido e indicado na infração.

Acrescenta que é preciso que o Órgão Maior de Julgamento (Câmara de Julgamento Fiscal) se reconheça que existem vícios e graves falhas no levantamento feito e que veio a desaguar no auto retirado, a fim de que se garanta o legítimo direito à ampla defesa (controle de legalidade, com previsão no art. 111 do Decreto nº 7.629/1999), com regular intimação para que se possa aplicar o instituto da revelia (até não cabível em processo administrativo), sem considerar que por não ter havido intimação válida (art. 123, do Decreto nº 7.629/1999), que teria o efeito de citação do processo judicial, deve-se tomar o feito defensivo como tempestivo e conhecer do seu mérito, mesmo porque dois dos autos retirados no mesmo momento e com a mesma ciência foram considerado tempestivos, com aplicação do art. 114 do Decreto nº 7.629/1999, por ser de direito.

Para mais consubstanciar a argumentação, tem-se que de forma preliminar fez-se constar da defesa que haveria a nulidade do feito administrativo, considerando que somente depois da conclusão a que chegou a fiscalização se deu condição de manifestação ao contribuinte, não se fazendo cientificação de início de ação fiscal, através do sistema digital e se utilizando do DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, nem de outra forma, inclusive não se indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem tão pouco se pediu qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto, tudo sendo feito de modo unilateral e se usando 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, decorrendo de tais colocações que seria de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da retirada 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 incorretos, e a tentativa de cobrança através do procedimento fiscal e a lavratura de Auto de Infração se traduz em busca de se tributar novamente, ficando evidente a bitributação, em verdadeiro confisco.

Disse que não existiria dúvida de que há nulidade do feito administrativo, considerando que somente depois da conclusão a que chegou a fiscalização se deu condição de manifestação ao contribuinte, fazendo-se uma cientificação de início de ação fiscal, com 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 tão pouco pedindo qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto.

Pontua induvidoso que não se atendeu ao insculpido no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal, onde se tem a determinação de que se tem que garantir a ampla defesa e ao contraditório, o que não ocorreu, não havendo possibilidade de manifestação no curso das apurações e se restringiu a defesa quando não se possibilita o acesso a todos os dados do cruzamento feito com os sistemas disponíveis, encaminhando-se resumo que não retrata o que foi efetivamente concretizado, sem que o contribuinte tivesse acesso anterior à lavratura para ter o direito de justificativa de fatos e atos (como já está sendo feito), passando-se a lavratura do Auto de Infração de forma a fazer prevalecer a vontade do Estado e sem propiciar as garantias ao contribuinte, desprezando inclusive a sua própria legislação que regra a questão de estoque.

Afirma, que se verifica que não houve correção na marcha dos procedimentos administrativos investigatórios, ou seja, ação fiscal, somente se fazendo a cientificação de início da ação, sem possibilitar qualquer explicação ou justificativa, ou mesmo que se juntasse documentação relativa aos fatos apurados, sendo certo que houve cerceamento de direito. Isto ocorre sobretudo porque a cientificação não indica qualquer possibilidade de acesso à informação acerca da ação fiscal, pugnando-se pela nulidade do processo administrativo que veio a resultar no Auto de Infração lavrado, de logo colocando que tal fato poderá ser comprovado ao se analisar e levantar todos os dados constantes do livro de Movimentação de Combustível - LMC feito pelo posto e

mantido para conferência acaso se faça necessário, através de perícia ou mesmo para parecer da assessoria técnica do CONSEF ou por setor especializado, desde já deixando evidenciado que a não adoção da diligência para levantamento dos erros existentes no levantamento feito por meio eletrônico, sem ao menos considerar que em alguns dias se tem ganhos, porém em outros se tem perdas, existindo correspondência entre um e outro, ou mesmo a repetição da coluna de estoque ou vendas na de ganho.

Pontua 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. Distorções podem ocorrer em função do sistema. Ademais, tem-se também 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 encontra-se correto.

Salienta que o sistema de fiscalização da SEFAZ, utilizado para a lavratura do auto em referência, precisa de aprimoramento, bem como os sistemas usados pelos postos que foram autorizados e homologados pela SEFAZ, a fim de que se possa afastar inconsistências possíveis e se evite a lavratura de Auto de Infração para impor multa de forma injusta e sem atender aos critérios impostos pela própria legislação estadual, em especial o RICMS e outras normas esparsas aplicáveis, sem que se tenha participação ativa do próprio fiscalizado para apresentar manifestação acerca do encontrado e antes mesmo de se lavrar o auto.

Assinala que os levantamentos feitos pela fiscalização no cruzamento da variação volumétrica admitida pela ANP, registrada do LMC, e o registro 1300 da EFD demonstram de forma indubiosa que o sistema foi falho, apresentando inconsistências, ficando patente que somente se poderá levar adiante a fiscalização do modo que foi feito se houver aprimoramento, com a ouvida do posto revendedor que está sendo fiscalizado até mesmo para que possa colher informação da gestora do sistema eletrônico que se utiliza no posto. Não há dúvida de que o auto lavrado é nulo de pleno direito, porém, por zelo, se afastará as multas aplicadas na conformidade das alegações discriminadas abaixo tanto servindo para a infração apontada, bem como ao levantamento que deu vaso aos outros procedimentos lavrados (Auto de Infração e notificação).

Discorre que a decisão da JJF no que se refere à indicação de falta de escrituração de notas fiscais com registro, redundando nas infrações de nºs 3a e 3b, não têm fundamentação e deveriam ter sido afastadas as infrações, na medida em que dentre a escrituração fiscal existente no posto existe o livro Razão, estando todos os ingressos, por notas fiscais constante deste, o que vem a retirar toda e qualquer força da autuação imposta, todavia, a isto não considerou a Junta, mantendo a decisão adotada quando da autuação, pelo que necessário se faz que a decisão seja revista com o afastamento das infrações acima mencionadas.

Diz ser necessário que se desconsidere os levantamentos feitos pela SEFAZ, para não propiciar a cobrança de novo imposto, quando já se fez o recolhimento destes por substituição, podendo-se dizer que levado adiante o levantamento feito pela SEFAZ haverá verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado e agride a legislação pátria, quer seja a ordinária, quer seja a Constitucional.

Destaca que a JJF teria que considerar que se listou na autuação, através de demonstrativo, vários dias e períodos em que foram tomados valores de ganhos, subtraindo-se os limites utilizados pela SEFAZ de referência a evaporação (1,8387%, até maior do que o tomado pela ANP de 0,6%), para indicar a existência de omissão de entrada, tudo com base no apurado através do cruzamento das informações contidas no R200, R300, SPED e notas fiscais de entrada, sem que houvesse qualquer omissão por parte do posto revendedor, consoante se pode verificar com o exame do LMC físico mantido e que ora é colocado à disposição da fiscalização. A compensação entre as perdas e ganhos se dar de forma automática de um dia para outro, como já exemplificado, e, pode acontecer, com todos os combustíveis comercializado no posto. Tomando-se as quantidades

levantadas, consoante se pode observar nos demonstrativos ora acostados, onde se tem o levantamento por ano/mês/dia e por combustível, no que e refere as perdas e ganhos, juntando-se também cópias dos LMCs dos combustíveis comercializados e as notas fiscais de aquisição dos períodos enfocados. Inegável que as perdas e os ganhos discriminados nos demonstrativos aqui apresentados 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.

Sustenta que não há dúvida 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, se restringiu 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.

Acrescenta que não é possível que o Estado busque e venha a se locupletar com a cobrança de multa não devida pelo contribuinte, inclusive com bitributação, se valendo apenas de indicação de ciência pelo sistema eletrônico, sem qualquer intimação formal para manifestação anterior, ficando evidente que o próprio sistema de fiscalização deve ser ainda aprimorado, como também os lançamentos feitos pelo próprio contribuinte.

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.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 6ª Junta de Julgamento Fiscal que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/06/2021, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$ 144.790,64 pelo cometimento de uma única infração, assim descrita: *“falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entradas sujeitas à substituição tributária, apurado mediante constatação de variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (12/2016, 12/2017, 12/2018 e 12/2020).”*

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, com o fundamento de que houve cerceamento do direito de defesa, por não ter sido concedido o pedido de perícia ou diligência, é importante ressaltar que esses procedimentos 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:

...

a) 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 sua prerrogativa, 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.

No tocante 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, o Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando, basicamente, erros consecutivos nas EFDs entregues.

Quanto à alegação de uso de procedimento fiscal inexistente e uso de metodologia equivocada, destaca-se que a autuação decorreu da constatação de omissão no registro de entradas de combustíveis. Ficou evidenciado que os ganhos ultrapassaram os limites do possível, física e normativamente considerado.

Como já é devidamente conhecido da Recorrente, o registro diário dos estoques é uma especificidade da atividade econômica desenvolvida pela empresa Recorrente, a qual atua como posto revendedor varejista de combustíveis, estabelecimento que se encontra obrigado a inventariar diariamente os estoques, no seu livro de Movimentação de Combustíveis, conforme exige a Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992, cuja ementa reproduzo abaixo.

“Institui o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda (grifo acrescido) de gasolina, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa”

Por força da inclusão de tal registro na EFD da empresa, a fiscalização pode apurar as entradas de mercadorias sem comprovação de sua origem, apuradas a partir do registro de variações volumétricas em desconformidade com as características das mercadorias comercializadas pela empresa. Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional (Estoque Inicial + entradas – Saídas = Estoque final), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos.

A despeito da metodologia abreviada, o uso da equação de estoques tradicional revelaria o mesmo resultado. De fato, bastaria somar-se o estoque do dia anterior com as compras de combustíveis (registradas mediante NF) e deduzirem-se as saídas de combustíveis no dia, comparando-se, ao final, o estoque apurado com aquele efetivamente medido. É evidente que

seria necessário deduzir, da diferença apurada, um ganho por expansão volumétrica do combustível líquido, na ordem de 1,8387% sobre o volume disponível.

Sobre o montante resultante desse cálculo, deveria ser calculado o imposto devido, já que tal número seria representativo de um ingresso de combustíveis sem documentação fiscal respectiva, número que poderia, inclusive, ser superior àquele apurado pela fiscalização, porque acabaria por refletir outras omissões distintas daquela relativa à variação volumétrica. O que não foi comprovado pela defesa da Recorrente.

Em termos práticos, poder-se-ia obter o mesmo resultado apurando-se a diferença entre o ganho volumétrico registrado e aquele permitido pela legislação, metodologia que foi seguida pela autoridade fiscal. A diferença aqui é que esse método apura, exclusivamente, as diferenças decorrentes da superestimativa da variação volumétrica. Não há, todavia, diferença ontológica nos procedimentos, ambos legitimados pelas normas legais e complementares postas.

Ressalte-se, ademais, 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, trata acerca de todo os procedimentos a serem adotadas na 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 aceitável que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse vir a refletir diversos meses fiscais

zados, o que certamente ocasionaria sanções previstas na legislação.

Vale destacar a presunção relativa de veracidade dos livros empresariais, nos termos do art. 417 do CPC, abaixo reproduzido.

"Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos."

Nesse sentido, o Sujeito passivo teve inúmeras oportunidades de fazer prova de que os "ganhos" registrados em seu livro LMC teriam decorrido de erro, conforme alega.

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.

Do exposto, NEGO 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 269138.0084/21-2, lavrado contra POSTO PORTAL DO SERTÃO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 144.790,64, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de agosto de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS