

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0130/20-6
RECORRENTE	- POSTO MARATONA LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0141-03/22-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/08/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0252-12/23-VD

EMENTA: ICMS. 1. 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. Não comprovado as alegações de regularidade nas aquisições de mercadorias. Infração procedente. Mantida a Decisão. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Infração decorrente da anterior. Mantida a Decisão. Infração procedente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, sobre o valor comercial das mercadorias ou serviços tomados pelo estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal. Não comprovada as alegações de que as notas fiscais foram regularmente escrituradas na EFD. Infrações 3, 4 e 5 procedentes. Mantida a Decisão. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Indeferido o pedido de diligência/perícia ou revisão fiscal por estranho ao feito. Negado pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão contida no Acórdão JJF 0141-03/22 relativo ao Auto de Infração, lavrado em 12/05/2020, exige crédito tributário no valor de R\$ 54.850,44, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 04.07.01 - falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (2015, 2016, 2017, 2018 e 2019) - R\$ 39.486,96. Multa de 100%;

Infração 02 - 04.07.02 - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da

EFD (2015, 2016, 2017, 2018, 2019) - R\$ 8.101,25. Multa de 100%;

Infração 03 – 16.01.01 – deu entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço sujeito a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal (2015, 2016, 2017), sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas - R\$ 434,02;

Infração 04 – 16.01.02 – deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal (2015 a 2017), sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas - R\$ 2.874,03;

Infração 05 - 16.01.06 – deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado, sem o devido registro na escrita fiscal (2017 e 2019), sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas - R\$ 3.954,18.

Na decisão proferida (fls. 123 a 148) a 3ª JJF apreciou que:

Preliminarmente, na assentada de julgamento, em sustentação oral, o patrono da autuada informou que, como as defesas administrativas de diversos Autos de Infração a respeito deste tema, não terem logrado êxito, a questão foi judicializada e o Juízo da 4a Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador, nos autos do processo de nº 8057416-34.2021.8.05.0001, reconheceu, no dia 16 de novembro de 2021, a ilegalidade da fiscalização com base na alteração da Portaria 445/98, pedindo assim a declaração de nulidade da autuação, com arquivamento do auto de infração. Se assim não fosse entendido por esta 3ª JJF, requereu que fossem suspensos o julgamento e a apreciação deste PAF, enquanto não houvesse a apreciação da sentença, em reexame necessário, pelo Tribunal de Justiça.

Este requerimento foi colocado em votação e indeferido por unanimidade, pela 3ª JJF, até decisão definitiva a ser prolatada pelo Poder Judiciário, visto que, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O defendente arguiu nulidade do lançamento, sob alegação de que a ausência de intimação, antes da lavratura do Auto de Infração, para a apresentação de elementos que pudesse elidir a infração que lhe é imposta, prejudicou o exercício da ampla defesa e do contraditório.

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 lava 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, inexiste qualquer motivo de nulidade se não foi requerido pelo Autuante algum esclarecimento antes de sua lavratura.

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 quantitativos 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 alegou também, que há que se reconhecer a nulidade do auto de infração, na medida em que o art. 23, § 6º, II, “b”, da Lei 7.014/96 foi revogado pela lei 14.183/2019, publicado no DOE do dia 13/12/2019. Disse que somente poderia ter havido o enquadramento legal pretendido pelo Autuante, até o dia 12/12/2019,

enquanto vigente o dispositivo legal.

Afasto esta alegação considerando que o citado dispositivo legal, não foi revogado, mas sim, alterado. O § 6º, do mencionado dispositivo, trata da “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação”, sofreu alteração e a nova redação, ampliou seu escopo, incluindo as normas expressas nos incisos, estes excluídos, constantes da redação anterior. Assim, a redação do texto foi aperfeiçoada, mantendo o fundamento jurídico anterior correspondente ao mesmo artigo e parágrafo, não causando qualquer prejuízo ao contribuinte a compreensão da formação da “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação”.

Ademais, 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.

O defensor apontou a existência de algum equívoco sistêmico na planilha demonstrativa dos débitos, pois, mesmo a fiscalização tendo sido feita no período 2015-2019, haveria a indicação de alguns dias do ano de 2020 no Auto de Infração.

Sobre esta alegação, observo que há equívoco de interpretação por parte do defensor. Uma análise mais acurada do Auto de Infração, o conduzirá à conclusão de que o lançamento foi realizado tendo como data de ocorrência, o último dia de cada ano fiscalizado, e as respectivas datas de vencimento, o dia 09 do mês subsequente. Assim, para as ocorrências lançadas no dia 31/12/2019, o vencimento, conforme previsto pela legislação de regência, art. 332, inciso I, alínea “a”, ocorrerá, conforme consta corretamente do Auto de Infração, no dia 09/01/2020. Portanto, nenhum equívoco cometido pela fiscalização sobre esta questão.

O defensor alegou ainda, que o Auto de Infração veio a ser lavrado em 12/05/2020, revendo LMCs enviado a partir do ano de 2015. Afirmou que a revisão, para fins tributários, somente pode alcançar os fatos geradores dos últimos 5 anos. Assim, afirmou que somente há que se considerar, as datas posteriores a 12/05/2015, tendo em vista o alcance da prescrição dos períodos anteriores.

Sobre esta arguição, vale salientar, que a prescrição é a extinção da pretensão à prestação devida em função de um descumprimento, ou seja é a extinção do direito de exigir em juízo a prestação inadimplida. A decadência, por sua vez, é a perda efetiva de um direito que não foi requerido no prazo legal. (art. 189 CC 2002). Da leitura dos conceitos retromencionados e dos argumentos defensivos, depreende-se claramente, que o Autuado está a se referir ao instituto da decadência, e não da prescrição.

Sobre a decadência, o entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Considerando que no levantamento fiscal foi apurado imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

Foi apurado imposto relativo ao exercício de 2015, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2020. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 12/05/2020, e o defensor foi intimado do lançamento, em 19/05/2020, resta evidente, que não se operou a decadência, ficando rejeitado tal pedido.

O defensor 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.

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 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração.

O defendente destacou ter retificado seu LMC, antes da ação fiscal, porém declarou que não conseguiu alterar esses dados na sua EFD, afirmado juntar à sua defesa, o livro físico da LMC com os ajustes que diz ter realizado, o que cairia por terra as omissões de entradas apontadas pela fiscalização. Solicitou a esta Junta que se realizasse uma revisão fiscal com base nos citados documentos.

Não acolho esta solicitação, considerando que não possui legitimidade a realização de ajustes à EFD, após o início da ação fiscal, exceto para atendimento a intimação nesse sentido, feita pelo fiscal responsável pela fiscalização.

Conforme descrito na folha 01 do Auto de Infração, o lançamento exige o ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, (infração 01) e antecipação tributária, de responsabilidade própria (infração 02), por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

Dessa forma, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, fls. 08 a 31, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

No presente caso, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

O defendente requereu a conversão do feito em diligência, para que o Auditor Fiscal analisasse o caso concreto, com base na sua escrita fiscal e contábil, em confronto com as NF de entradas e o LMC físico que diz ter retificado, e, se for o caso, lavrar novo auto de infração. Pediu também, diligência por estranho ao feito e perícia técnica em seu estabelecimento, que pudesse confirmar que o seu livro de Movimentação de Combustível teria sido retificado antes da ação fiscal.

Sobre os retromencionados pedidos, inclusive de perícia técnica fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, e II, “a” e “b” do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que estes elementos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. Verifico que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de entender a perícia fiscal como desnecessária, em vista de outras provas produzidas neste PAF.

É importante ressaltar que este processo foi pautado para apreciação e na assentada de julgamento do dia 28.07.2021, por vídeo conferência, o patrono do Autuado arguiu a necessidade de uma diligência, a fim de que recebesse os demonstrativos analíticos que dão suporte a autuação, considerando que haveriam documentos fiscais que não constavam do seu LMC enviado na sua EFD e como só havia recebido demonstrativo sintético, seu direito de defesa foi cerceado, ao não poder apontar objetivamente tais inconsistências.

Assim, após discussão sobre a matéria, em busca da verdade material, primado que regula os julgamentos deste CONSEF, esta 3ª JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência à SAT/COPEC, fl. 94, a fim de que o Autuante intimasse o Autuado e fornecesse todos os demonstrativos analíticos, que dão suporte ao Auto de Infração, contra recibo, concedendo prazo de 60 (sessenta) dias, (Reabertura do prazo de defesa) para que se manifestasse, querendo. Caso o Autuado se manifestasse, o Autuante deveria prestar nova informação fiscal.

Intimado via DTE para entrega de uma pasta em Excel contendo todos os demonstrativos analíticos e sintéticos que serviram de base para a autuação (fls. 97/98).

De posse desses documentos o Autuado se manifestou repetindo suas alegações expostas na impugnação inicial e não trouxe qualquer elemento com o condão de elidir ou modificar a acusação fiscal que lhe foi imputada.

Quanto ao mérito, na infração 01 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, (Infração 04.07.01).

A infração 02 – (04.07.02) trata da falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art.10 da Portaria 445/98, que para melhor compreensão transcrevo, in verbis:

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - 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, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):

1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;

2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art.42, III, “g”).

b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo I do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a”, do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);

Assim, a omissão de entrada relativa a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (infração 01 – responsável solidário) e devido por antecipação (infração 02), estão em absoluta conformidade com a legislação de regência.

A defesa sustenta 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.

Saliento que o autuado não apresentou dados que comprovassem a existência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

O defendente apresentou entendimento, de que a constatação de “omissão de saídas” pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

O defendente também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade dos tanques. Afirmou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas, equivocadamente lançadas nos LMCs.

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.

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.

O defendente insistiu, que haveria erros no levantamento fiscal. Apontou exemplos de que em determinado dia, o fiscal apurou ganhos e em outros apurou perdas. Apresentou entendimento que esses ganhos e perdas deveriam se compensar. Disse também, que o seu LMC físico, que sempre se encontrou disponível ao Fisco no posto revendedor, possui registros diferentes daqueles trazidos no demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal.

Sobre estas alegações defensivas, conforme corretamente esclareceu o Autuante, a fiscalização tomou como base seu SPED fiscal, com as informações prestadas pelo próprio contribuinte, em sua EFD, no registro 1300. Esclareceu que, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, e constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor, se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de Entradas e Saídas e são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas). Ademais, acrescentou que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte, pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também, foi conferida na revisão fiscal, sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD. Portanto, conforme a legislação de regência, é ilegítima o ajuste da EFD ou de seus livros fiscais estando sob ação fiscal, não tendo validade jurídica os livros físicos apresentados.

Vale lembrar, que conforme detalhadamente explicitado pelo Autuante sobre o procedimento fiscal que resultou no Auto de Infração, o controle de estoques dos postos revendedores de combustíveis, é feito diariamente. Isso significa dizer, que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes.

O autuado argumentou, que admitir a aplicação do parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, uma nova e ilegal espécie de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

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.

Dessa forma, concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a infração 01, é correta a acusação fiscal, e por consequência é procedente também, a infração 02, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa da infração 02, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Neste caso, o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

As infrações 03, 04 e 05, tratam de multa por descumprimento de obrigação acessória, por ter dado entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço, sujeito a tributação, e não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal.

Em relação às aquisições de mercadorias ou serviços, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas a qualquer título, de mercadorias, bens ou serviços tributáveis ou não, e a falta de escrituração constitui irregularidade por descumprimento de obrigação acessória, punível com multa.

A legislação prevê a aplicação da multa de 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço, que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados, sem o devido registro na escrita fiscal.

A falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao

efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a SEFAZ desenvolver procedimentos fiscais, por isso, é aplicada a multa prevista na legislação tributária (Lei 7.014/96), haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o deficiente não carreou aos autos, elemento com o condão de elidir a acusação fiscal. Sua alegação que estaria apensando ao PAF notas fiscais de simples remessa ou que acobertaram mercadorias que posteriormente foram devolvidas, carece de provas. Ou seja, o Autuado não aponta quais seriam estes documentos, nem traz a luz deste processo os documentos fiscais para fazer prova do alegado.

A respeito das notas fiscais que apontou como escrituradas em sua EFD, observo que conforme esclarecido na informação fiscal pelo Autuante, o próprio Sistema de Autuação Informatizado utilizado pela SEFAZ, se encarrega de excluir do levantamento fiscal, as notas canceladas, com valor zero, que acoberte mercadorias posteriormente devolvidas ou que possuam como natureza a simples remessa. Sobre o rol de notas alegadamente registradas pela defesa, afirmou que os mencionados documentos, apesar de terem o mesmo número, as notas possuem chaves diferentes. Exemplificou, dentre outras, a que a Autuada se refere, a nota de número 63198 está registrada na EFD com chave 29180414125832000149650020000631989000766353, diferente da nota que foi incluída na autuação, 29180402805889001009550010000631981991216400. O mesmo aconteceu com as outras notas fiscais que a autuada indicou como registradas.

Cabe também salientar, sobre a alegação de que teria registrado os documentos fiscais no livro Razão, e no LMC, além de não restar comprovado, observo que no presente lançamento não se exige imposto, apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória, neste caso se aplica a norma estabelecida pela Súmula nº 07 do CONSEF.

Quanto ao pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada, com fulcro no art. 158 do RPAF/99, e § 7º, do art. 42, da Lei 7.014/96, invocando o princípio da boa-fé, registro que os mencionados dispositivos foram revogados, portanto inexiste previsão legal na legislação de regência vigente, para este Órgão Julgador atender ao mencionado pleito.

Concluo pela subsistência destas infrações, considerando que a lei ao determinar a necessidade de registro na escrita fiscal de toda e qualquer entrada de mercadoria no estabelecimento, a pretensão da legislação é de manter os controles fiscais e do fluxo de mercadorias desde o ingresso, até a saída do estabelecimento. Sendo assim, as Infrações 03, 04 e 05 são subsistentes.

Assim, constato que o deficiente não trouxe aos autos qualquer elemento que provasse suas alegações e estivesse em consonância com os dispositivos citados neste voto, logo, não pode ser acatado o argumento de que as diferenças apontadas seriam fictícias e criadas pela fiscalização.

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

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, com a retificação da multa aplicada na infração 02, alterada de ofício de 100% para 60%.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 161/192), por meio do advogado Gabriel Amorim Santos Silva OAB/BA nº 38.934, inicialmente ressalta sua tempestividade e destaca que a intimação feita por AR deve ser declarada nula tendo em vista que houve requerimento de que a intimação fosse feita por meio do DTe.

Apresentou um resumo das infrações, razões apresentadas na defesa esclarecendo não ter havido cometimento das infrações, por a autuação se dever a dois erros contábeis, que passou a expor.

O primeiro foi de que acostumado a fiscalização por meio de livros físicos, enviou informações da EFD antes de imprimir os livros fiscais, incorrendo em diversos erros no preenchimento do LMC, a exemplo de erro de medição, datas equivocadas e ausência de escrituração de notas fiscais, gerando sobras acima do limite legal (§ Único, do art. 10 da Portaria nº 445/1998).

Alega que por equívoco não enviou EFD retificadora o que culminou em fiscalização com base em dados equivocados, tendo solicitado que o LMC retificado fosse considerado, antes do início da ação fiscal conforme mídia digital juntada ao processo, o que pode ser comprovado mediante perícia fiscal.

Argumenta que outro equívoco comprovado foram os consecutivos erros de medição, que ocasionaram perdas e ganhos sucessivos, pois o posto atua em 24 horas.

Nas fls. 164 a 169, indicou dias em que foi apurado sobras de combustíveis e faltas, a exemplo:

ERRO DE MEDIÇÃO: No dia 24/07/2015 que a fiscalização apurou sobra de 701,27 litros de gasolina comum, falta de 89,56 litros no dia 26/07/2015 e em 07/7/2015 falta de 9.274,65 litros em virtude de não cadastramento de nota fiscal de entrada, além de outros indicados às fls. 165/167.

DADOS EQUIVOCADOS DA FISCALIZAÇÃO: No dia 31/07/2016 a fiscalização aponta sobra de 764,17 litros de gasolina comum, porém o LMC indica falta de 31,99 litros, além de outros indicados às fls. 167/169.

Requer que seja considerado as perdas e sobras para descaracterizar a infração, bem como consideração das retificações feitas antes da ação fiscal, cuja EFD não foi enviada.

Esclarece que no período fiscalizado foi vendida quantidades de Gasolina Comum, Aditivada, Etanol, Diesel S500 e Diesel S10, indicando as quantidades que constam na EFD que demonstram a regularidade da movimentação dos estoques, a exemplo de Gasolina Comum que tinha estoque inicial de 10.036 litros, e adquiriu 4.650.000 litros totalizando 4.660.036 litros que supera a quantidade comercializada de 4.654.513,52 litros, o que ocorreu com os demais produtos.

Questiona como ocorreu omissão de entrada de combustíveis, se os relatórios demonstram que a quantidade que deu saída corresponde à quantidade comprada que deu entrada nos tanques.

Aponta que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, por meio da 4ª Vara Cível, no Processo nº 0005384-10.2005.8.05.0274 manifestou entendimento de que “*para configurar omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que a aquisição*”, situação em que neste processo demonstra que vendeu menos do que adquiriu, inexistindo a omissão apontada.

Quanto às infrações 3, 4 e 5, afirma que diversas notas fiscais estavam efetivamente escrituradas na EFD e outras no LMC. Requer extinção das infrações e redução da multa.

Preliminarmente, requer nulidade do Auto de Infração em razão da sentença proferida pela 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, que declarou a constitucionalidade/ilegalidade do art. 10, § Único da Portaria nº 455/1998 nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, cuja Apelação não foi provida, cuja cópia junta ao processo (fls. 194/217).

Manifesta a ilegalidade declarada pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia “*não vale somente para a parte que ajuizou a ação*”, porque se trata de efeito normativo e vale para todos, nos termos do art. 168 do RPAF/BA, devendo ser arquivado o Auto de Infração.

Ainda em preliminar, caso não acolhido a decisão proferida pelo TJBA, deve persistir na busca da verdade material, visto que a fiscalização foi realizada através da EFD, sem considerar o LMC escriturado à sua época, que demonstra inconsistência, que devia ser objeto de perícia, apesar de não ter enviado a EFD retificadora, situação idêntica ocorrida no Auto de Infração nº 269138.015/19-3 lavrado contra o POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA, que ocorreu o mesmo erro de corrigir o LMC após o envio da EFD, que foi acatado pela 1ª JJF do CONSEF. Requer nulidade do Acórdão recorrido, por negar a realização de diligência fiscal.

Requer ainda nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que a Portaria nº 159 de 24/10/2019 só ter vindo ao mundo jurídico com inserção de texto normativo sobre o limite de controle diário de volume que caracteriza omissão de registro de entrada e não pode ser aplicada a fatos ocorridos anteriores.

Requer, também, declaração de nulidade do Auto de Infração, por exigir imposto com base em

verificação diária, o que só poderia ser feito em Regime Especial de Fiscalização, quando o ICMS tem apuração mensal, sendo irrazoável o método aplicado pela fiscalização.

Suscita nulidade do Auto de Infração, por indicação em planilha em dias no ano de 2020. Transcreve trecho do voto da decisão recorrida que apreciou inexistir exigência no exercício de 2020, argumentando que a 3ª JJF não compreendeu e que “uma simples análise do Auto de Infração demonstrará que o Contribuinte não está se referindo a vencimento, mas sim a imputação de fato gerador no ano de 2020, reproduzindo à fl. 179, fato gerador indicando 08/02/2020 – GASOLINA ADITIVADA, com valor de R\$ 5,324”.

Manifesta entendimento de ter havido falta de cuidado no julgamento por não ter analisado documentos juntados com a defesa.

No mérito, reapresenta os argumentos da nulidade suscitada de que em vários dias foram registrados dados no LMC que indica perdas e ganhos, que a fiscalização não considerou.

Argumenta que no Acórdão JJF nº 0345-06/21 foi constado quatro métodos de apuração de suposta omissão de entrada de mercadorias, que no caso foi utilizado o previsto na Portaria nº 445/1998, conduzindo a falta de elementos para determinar com segurança a infração nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Reapresenta as alegações das quantidades movimentadas de gasolina, etanol e diesel, para provar que todo o volume vendido consta na EFD, ocorrendo menos venda do que aquisição o que não pode configurar omissão de entrada de mercadorias.

Ressalta que se um dia foi registrado sobre de 5 mil litros de combustível e no dia seguinte perda equivalente, implica em erro na informação e não omissão de entrada de mercadorias por meio de presunção.

Transcreve a ementa do Acórdão JJF nº 0160-02/19 que decidiu pela nulidade em situação idêntica que se aplica a situação presente em que decorre de equívocos na escrituração que não configura omissão e entrada, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Quanto as MULTAS aplicadas com porcentuais de 60% e 100%, alega que caso superada a preliminar de nulidade, deve que seja afastada por utilizar a cobrança de tributo com efeito de confisco, vedado pelo art. 150, IV da CF.

Requer que face ao princípio da eventualidade, que caso mantido as infrações, as multas sejam reduzidas para um patamar de 20%, conforme tem decidido o STF, a exemplo do julgamento do RE 523471/2010 e ARE 886446/2016, cujas ementas transcreveu à fl. 187.

Sobre as infrações 03, 04 e 05, destaca notas fiscais que estariam devidamente lançadas no SPED: Nota Fiscal nº 143818 de 05/06/2017, Nota Fiscal nº 63198 de 02/04/2018, Nota Fiscal nº 186342 de 08/09/2018, Nota Fiscal nº 187232 de 15/09/2018, Nota Fiscal nº 189548 de 04/10/2018, Nota Fiscal nº 164310 de 25/11/2019, que não foi acolhido no julgamento.

Sobre essas infrações, afirma que em situação idêntica no Acórdão JJF nº 0190-04/18 que não foi encriturado na EFD, mas registrado no LMC, aplicou redução de 90% do valor da multa nos termos do § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, o que não foi acolhido neste julgamento.

Ressalta que a redução da multa aplicada, era prevista no art. 158 do RPAF/BA, na época da ocorrência do fato gerador, motivo pelo qual deve ser aplicado o disposto no art. 144 do CTN, por ser mais benéfica ao contribuinte. Requer reforma da decisão para reduzir o valor da multa imposta.

Requer declaração de nulidade do Auto de Infração, anulação do Acórdão com retorno dos autos a primeira instância para realização de diligência fiscal para comprovar que os livros fiscais foram retificados antes do início da ação fiscal, caso não acatado que seja julgado improcedente diante da incerteza do cometimento da infração. Por fim, na remota hipótese de não acolhimento, que a multa seja reduzida para um porcentual de 20%.

Com relação as infrações 3, 4 e 5, que sejam excluídas diante da comprovação da escrituração das notas fiscais, bem como reduzida a multa imposta.

VOTO

O auto de infração exige ICMS devido por responsabilidade solidária (infração 1) e por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal (infração 2), além de multas por não escrituração de notas fiscais (infrações 3, 4 e 5).

Diante do julgamento pela procedência em parte do auto de infração na primeira instância, no recurso voluntário interposto, o recorrente reapresentou o argumento defensivo de que constatou erros de preenchimentos do LMC e requereu a realização de diligência fiscal para análise do “LMC físico”. Observo que conforme apreciado na decisão recorrida o levantamento fiscal foi elaborado com base no registro 1300 da EFD, tomando como base as variações volumétricas declaradas pelo próprio contribuinte. Logo, não acolho o pedido de solicitação, para avaliar livro físico, por falta de legitimidade, sendo que à EFD poderia ter sido retificada, e caso houvesse atendimento a intimação nesse sentido, por parte da fiscalização, ou iniciativa do próprio contribuinte dentro do prazo previsto pela legislação (art. 247 a 255 do RICMS/BA).

No Recurso Voluntário interposto (fls. 161/192), com relação as infrações 1 e 2, o recorrente preliminarmente, requereu nulidades do Auto de Infração:

- 1) A fiscalização foi realizada através da EFD, sem considerar o LMC escriturado à sua época. Requer nulidade do Acórdão recorrido, por negar a realização de diligência fiscal;
- 2) Em razão da sentença proferida pela 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, que declarou a constitucionalidade/illegalidade do art. 10, § Único da Portaria nº 455/1998;
- 3) Por a Portaria nº 159 ter sido editada em 24/10/2019 e não poder ser aplicada retroativamente;
- 4) Por exigir imposto com base em verificação diária, sendo irrazoável o método aplicado pela fiscalização;
- 5) Por indicação na planilha de dias no ano de 2020 (fl. 179) fato gerador indicando 08/02/2020.

Com relação ao primeiro argumento, conforme apreciado na diligência fiscal indeferida, a fiscalização utilizou os dados escriturados no registro 1300 da EFD, que devem refletir igual situação dos registros do LMC escriturado à sua época e não pode ser admitido como prova livro físico divergente da escrituração prevista nos artigos 247 a 255 do RICMS/BA.

Com relação ao primeiro argumento, conforme apreciado na diligência fiscal indeferida, a fiscalização utilizou os dados escriturados no registro 1300 da EFD, que devem refletir igual situação dos registros do LMC escriturado à sua época e não pode ser admitido como prova livro físico divergente da escrituração prevista nos artigos 247 a 255 do RICMS/BA.

Com relação a nulidade suscitada sob argumento de que sentença proferida pelo Poder Judiciário declarou a constitucionalidade/illegalidade do art. 10, § Único da Portaria nº 455/1998 e que a Portaria nº 159 editada em 2019 não poderia ser aplicada retroativamente, observo que conforme entendimento manifestado pela PGE/PROFIS no Parecer nº 12.014/2021, o disposto no art. 10 da Portaria nº 445/1998 e o § Único instituído pela Portaria nº 159/2019, não trata de presunção e sim da identificação de um fato conhecido, declarado na EFD (registro 1300) informando o estoque de combustível, sem amparo documental, que indica uma conduta infracional de existência de combustível registrado no LMC, sem arrimo documental. Também que trata se de uma norma procedural e que pode ser aplicada retroativamente.

Ressalto ainda que a sentença proferida pela 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador (Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001), cuja cópia foi juntada às fls. 194 a 217, foi proferida em favor de outro

contribuinte (Torres Comércio e Derivados de Petróleo Ltda.), logo não assegura proteção judicial ao estabelecimento ora autuado.

Observo ainda que em se tratando de norma editada pelo Poder Executivo com suporte na Lei nº 7.014/1996, nos termos do art. 167 do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade, questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Quanto a nulidade suscitada sob argumento de que a imputação indica “fato gerador no ano de 2020”, como foi indicado na fl. 179, observo que conforme apreciado na decisão ora recorrida, o demonstrativo de débito relativo as infrações 1 e 2, (fl. 1 e verso) indicam datas de ocorrência até o dia 31/12/2019, cuja data de vencimento é 09/01/2020. Portanto, não procede tal argumento.

No mérito, o recorrente reapresentou diversos argumentos, em resumo:

- i) A EFD enviada continha erros, no preenchimento do LMC, mas não enviou a EFD retificadora que foi feito antes do início da ação fiscal;
- ii) A fiscalização não considerou os erros de medição, que registraram sobras e perdas equivalentes em dias anteriores e posteriores;
- iii) Há erros no levantamento fiscal em dias que aponta sobre em quantidades divergentes do constante no LMC;
- iv) A movimentação dos estoques indica aquisições de combustíveis que supera a quantidade comercializada. O TJBA proferiu decisão em que manifestou entendimento de que “para configurar omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que a aquisição”, inexistindo a omissão apontada;

No tocante ao primeiro argumento observo que conforme apreciado nas preliminares de nulidade, o Auto de Infração exige ICMS nas infrações 1 e 2, por responsabilidade solidária e devido por antecipação tributária, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, sujeitas ao regime de substituição tributária (combustíveis).

Diante do julgamento pela procedência do Auto de Infração na primeira instância, no Recurso Voluntário interposto, o recorrente reapresentou o argumento defensivo de que constatou erros de preenchimentos do LMC, quanto a escrituração dos estoques de abertura e fechamento.

Constatou que conforme apreciado no voto proferido pela 3ª JJJ, o levantamento fiscal foi feito com base nos dados da EFD, conforme demonstrativos de fls. 8 a 31. Em atendimento a diligência determinada pelo CONSEF (fl. 94) foram entregues os demonstrativos analíticos e reaberto o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

Na situação presente, o recorrente apresenta LMC com indicação de quantidades de combustíveis escrituradas diferentes das que foram escrituradas na EFD e não fazem prova capaz de desconstituir os demonstrativos elaborados pela fiscalização utilizando o SPED FISCAL escriturado pelo próprio estabelecimento autuado.

Ressalte se que o art. 247 do RICMS BA estabelece:

Art. 247 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).

§ 2º Consideram-se escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega.

Por sua vez os artigos 248 e 249 determinam que a escrituração da EFD é de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS inscritos no cadastro estadual, observando o Ajuste SINIEF 02/09 e Especificações Técnicas do Leilau do Arquivo Digital e do Guia Prático da EFD-ICMS/IPI, previstos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/18, com apresentação de todos os registros obrigatórios.

E que uma vez transmitido os arquivos (art. 250), o contribuinte poderia fazer a sua retificação, de acordo com o previsto no Art. 251 do RICMS/BA, na situação presente retificar os dados da EFD que porventura estivessem em desconformidade com o LMC, antes do início da ação fiscal, visto que o § 2º do mesmo artigo prevê que:

§ 2º. Será considerada de plano sem validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos em que o contribuinte esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.

Ressalte se que o Código do Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) estabelece no seu art. 417 que os livros empresariais fazem provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Na situação presente prevalece a prova do que está escrito nos livros em relação a existências de sistemas de controle interno não regulamentada pelas normas fiscais e societárias.

Em conclusão, os dados registrados na EFD pelo estabelecimento autuado fazem prova da irregularidade apontada nas infrações 1 e 2.

Quanto aos argumentos de que a fiscalização não considerou os erros de medição, que registraram sobras e perdas equivalentes em dias anteriores e posteriores e quantidades divergentes do constante no LMC físico, a exemplo da indicação de que no dia 24/07/2015, que foi apurado sobre de 701,27 litros de gasolina comum e falta de 89,56 litros no dia 26/07/2015 (fl. 164), bem como falta de 9.274,65 litros em 07/7/2015, em virtude de não cadastramento de NFe.

Pelo exposto, a exigência fiscal do ICMS-ST decorre de o autuado deter mercadorias (combustíveis) para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível (art. 6º, IV da Lei nº 7.014/1996), foi apurado com base em procedimento fiscal previsto no Parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/1998, que apurou variação volumétrica diária no LMC/Registro 1300 da EFD que 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 de 0,6% admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

Destaco ainda que o mesmo procedimento fiscal (apuração de ganhos superiores ao limite de 1,8387% /§ Único, do art. 10 da Portaria nº 445/1998) foram julgados procedentes e mantidas as decisões em segunda instância conforme Acórdãos CJF nºs 0101-12/22; 0106-12/22 e 0157-12/22.

Portanto, o procedimento fiscal comprova a entrada de mercadorias sem acompanhamento de documentação fiscal e quanto a divergência de dados indicados no LMC físico, conforme apreciado anteriormente (nulidade) o que faz prova é a escrituração da EFD, cuja base de dados foi utilizada na elaboração dos demonstrativos que dão suporte a autuação.

Com relação ao argumento de que o TJBA proferiu decisão em que manifestou entendimento de que “para configurar omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que a aquisição”, inexistindo a omissão apontada, conforme indicado nas fls. 169 e 170, onde indicou o total de estoques de combustíveis adquiridos (Gasolina Comum, Aditivada, Etanol e Diesel) no período fiscalizado (2015 a 2019), observo que:

- i) A decisão proferida pelo TJBA, através da 4ª Vara Cível de nº 0005384-10.2005.8.05.274 foi proferida no ano de 2005, cujo procedimento fiscal utilizado foi de levantamento quantitativo de estoques relativo ao exercício fiscal, englobando de 01/01/xx a 31/12/xx;
- ii) Na situação presente, conforme anteriormente apreciado, a exigência fiscal do ICMS decorre de o autuado deter mercadorias (combustíveis) para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível (art. 6º, IV da Lei nº 7.014/1996), apurado com base em procedimento fiscal previsto no Parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/1998, que apurou existência diária de estoque (LMC/Registro 1300 da EFD) acima do limite estabelecido de 1,8387%, percentual acima do porcentual de 0,6% calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela ANP.

Pelo exposto, no contexto, aquela decisão judicial não se coaduna com o procedimento fiscal ora

aplicado, motivo pelo qual não acolho o argumento de que não ocorreu infringência a legislação do ICMS, tendo em vista que a norma aplicável não trata de apuração do montante de combustível apurado anualmente e sim, das variações diárias constatadas com base na EFD escriturada pelo próprio contribuinte, que faz prova da irregularidade.

No tocante a jurisprudência do CONSEF colacionada ao recurso voluntário, observo que a decisão proferida em primeira instância no Acórdão JJF 0160-02/19, foi julgado nulo, tendo sido reconhecido a ausência de elementos para demonstrar com segurança a infração, foi recomendado a renovação da ação fiscal, a salvo de erros (fl. 185), o que possibilita a autoridade fazendária apurar o tributo relativo ao mesmo período fiscalizado.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 100% é prevista no art. 42, III, "d" da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Logo, não pode ser acolhido o pedido de redução da multa. Além disso, ressalto que de acordo com o artigo 167, I do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária. Falece competência a este Colegiado tal análise ou mesmo a não aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 125, I e III, do COTEB.

Ressalto que na decisão ora recorrida, a 3ª JJF efetuou a retificação de ofício de 100% para o percentual da multa é de 60%, da infração 2, conforme disposto no art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96.

Por tudo que foi exposto, não merece qualquer reparo a Decisão recorrida pela procedência das infrações 1 e 2.

Relativamente as infrações 3, 4 e 5, em que o recorrente reapresentou o argumento da defesa de estarem devidamente lançadas no SPED, os números 143818, 63198, 186342, 187232, 189548 e 64310 observo que na decisão proferida (fl. 147) a 3ª JJF fundamentou que:

Sobre o rol de notas alegadamente registradas pela defesa, afirmou que os mencionados documentos, apesar de terem o mesmo número, as notas possuem chaves diferentes. Exemplificou, dentre outras, a que a Autuada se refere, a nota de número 63198 está registrada na EFD com chave 29180414125832000149650020000631989000766353, diferente da nota que foi incluída na autuação, 29180402805889001009550010000631981991216400. O mesmo aconteceu com as outras notas fiscais que a autuada indicou como registradas.

Pelo exposto, diante dos fundamentos apresentados na decisão recorrida, o recorrente não carreou ao processo quaisquer documentos fiscais para fazer prova do alegado, inclusive não acolhendo a alegação de que teria registrado os documentos fiscais no livro LMC físico, visto que a prova da escrituração deve ser feita mediante registros efetivados na EFD.

Quanto ao pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada, apontando como precedente a decisão contida no Acórdão JJF 0190-04/2018, invocando o princípio da boa-fé e a regra prevista no § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, observo que às infrações, 3, 4 e 5 aplica multa de 1% do valor comercial das mercadorias sujeitas à tributação e não tributáveis, que tenham entrado no estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal.

Observo que o § 7º, do art. 42 foi revogado pela Lei nº 14.183/2019, porém engloba fatos geradores ocorridos durante a sua vigência (2015 a 2019). Entretanto, trata-se de aquisições de mercadorias, cujo registro tem como contrapartida os pagamentos, que deveriam implicar em saída da conta caixa. Logo, não tendo comprovado o registro das operações que foi objeto da autuação nos livros fiscais próprios, implica que também, não houve o registro da entrada do dinheiro na conta caixa em operações anteriores, que deu suporte ao efetivo pagamento do valor das operações que não foram registradas, sem que também tenha sido registrada a saída correspondente pelo pagamento na conta caixa.

Assim sendo, pode ter sido preenchido o primeiro requisito (inexistência de fraude, dolo ou simulação), mas não há preenchimento do segundo requisito, ou seja, não tenha implicado em falta de recolhimento do imposto (art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/1996).

Por isso, não acolho o pedido de redução da multa, ficando mantida integralmente a decisão pela procedência das infrações 3, 4 e 5.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DISCORDANTE

Peço licença para divergir do voto do Ilustre Relator em relação as infrações 01 e 02.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

geradores do presente lançamento de ofício não fossem anteriores à data da sua vigência.

Não há prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes. Pelo exposto, voto pela improcedência das infrações 01 e 02, portanto, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

Este é o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** do Auto de Infração nº 269138.0130/20-6, lavrado contra **POSTO MARATONA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 47.588,21**, acrescido da multa de 60% sobre R\$ 8.101,25 e 100% sobre R\$ 39.486,96, previstas art. 42, incisos II, "d" e III, "d" da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$ 7.262,23**, prevista no inciso IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Rafael Benjamin Tomé Arruty, Fernando Antonio Brito de Araújo, Antonio Dijalma Lemos Barreto e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de julho de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA - VOTO DISCORDANTE

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS