

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0041/20-3
RECORRENTE	- GRL ORGANIZAÇÃO REVEND. DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0004-03/21-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 18/10/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0278-11/23-VD

EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Infração subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS E SERVIÇO TOMADOS. MULTA. O eventual registro das operações na escrita contábil do estabelecimento não tem o condão de descaracterizar a presente infração. Infração mantida. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF N° 0004-03/21-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 11/02/2020, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$ 109.746,48, em razão de duas infrações distintas, ambas objeto do presente recurso, descritas a seguir.

Infração 01 – 04.07.01: *Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Valor do débito: R\$ 109.652,57. Multa de 100%.*

Infração 02 – 16.01.06: *Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, setembro a novembro de 2018; fevereiro, março, setembro a novembro de 2019. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 93,91.*

Após a devida instrução processual, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal apreciou a lide no dia 04/02/2021 e decidiu pela Procedência (folhas 67/85), por unanimidade, nos termos a seguir.

“VOTO”

Preliminarmente, o defendantre requereu a declaração de nulidade dos autos, alegando restrição ao seu direito de defesa. Disse que a ação fiscal se deu à sua revelia, sem tomar conhecimento do início da ação fiscal e foi dada a científica pelo DTE. Apresentou o entendimento de que o auto de infração deve ser declarado nulo, para que o autuante possa exercer sua atividade fiscalizadora e, se for o caso, lavrar novo auto de infração, considerando, inclusive, além da sobra, a falta de combustível em dias subsequentes ou anteriores.

Acrescentou que eventual equívoco na apresentação de informações eletrônicas/digitais, não conduz à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal. Disse que foi violada a ampla defesa (art.18, II do RPAF-BA), por não ter havido intimação para apresentação de elementos que pudesse elidir a infração imputada.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Ao contrário do alegado, consta neste PAF, a intimação sobre o início da ação fiscal realizada via Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, cuja ciência pelo Autuado, se deu em 04/02/2020, conforme fl.04.

Por outro lado, durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa que foram devidamente atendidos neste processo.

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 ganho 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, sistemáticamente, 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 fiscal digital - EFD.

Como o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

Não obstante a falta de comprovação da entrada das mercadorias, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas.

Como já foi dito, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal se realizada neste sentido.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, como no presente caso.

É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo. No entanto, esta irregularidade resultou em auto de infração apartado, o de número 269138.0083/20-8.

O defendente arguiu, que aquele Auto de Infração estaria vinculado diretamente a este, já que se trata de alegação de falta de recolhimento do imposto apurado em função do valor do PMPF, isto porque, se não há a infração que ora defende, por consequência, não se terá a infração constante do auto retro nominado, não havendo justificativa para que se tenha autos em separado. Diz que o fato acarreta nulidade, já que um depende do outro para reconhecimento do suposto crédito que reflete no PMPF.

Não tem procedência esta alegação. Observo que a infração ora apreciada, possui por fundamento, levantamento fiscal próprio e demonstrativo do cálculo apurado, que se encontra presente neste PAF fls.04 a 30. Este cálculo está em consonância com o retromencionado dispositivo da Portaria 445/98 (art. 10, item 1, "a" da Portaria 445/98). Diferentemente do entendimento do autuado, seu cálculo é independente do efetuado para apurar o imposto por "antecipação tributária". Embora resultem de uma mesma base, que é o valor das omissões, no presente caso, o tributo é apurado devido a "responsabilidade solidária", possuindo dispositivo

específico citado, tanto para o enquadramento da infração, quanto para a aplicação da multa. Portanto, a exigência do ICMS por “responsabilidade solidária” e a apuração da “Antecipação Tributária” pode ser realizada no mesmo Auto de Infração, ou de forma apartada em um lançamento de ofício específico, sem trazer qualquer prejuízo a defesa do contribuinte, visto que recebeu o demonstrativo do débito.

Constata-se que o Auto de Infração não trata de presunção de omissão de saídas, como alegou o defendant. O presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, demonstrativo fls.04 a 30 e não se encontram no presente processo, os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, art. 18 do RPAF/99, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.

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

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência ou revisão fiscal, a ser realizada pela COPEC ou ASTEC, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I, “a” e “b”, do RPAF-BA/99).

No mérito, a infração 01 trata da 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, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Como já mencionado, a constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal.

Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

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

O defendant alegou que nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica, os LMC físicos e os livros contábeis.

Disse que junta, para comprovação do alegado, o documento do LMC físico escriturado pelo Posto, relativamente a todos os dias em que o autuante apurou e listou no Auto de Infração, onde esta Junta de Julgamento Fiscal poderá vislumbrar divergência de informações.

Observo que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos.

Observo que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico

superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência. É importante registrar, que a legislação baiana que rege a matéria, atribui o percentual de 1,8387% como variação volumétrica aceitável, limite esse, bastante conservador se comparado aos 0,6% disposto pela ANP. Os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis acima desse limite, nos volumes comercializados pela autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

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

Como já mencionado, o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96).

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

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

(...)

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

(...)

d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos” acima do limite estabelecido, e exigeu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes. Dessa forma, concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a infração 01, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

A infração 02, trata de entrada no estabelecimento, de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal.

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 retrata qualquer condicionante para sua aplicação, nem mesmo a ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

O defensor alegou, que as notas fiscais alvo desta infração estariam devidamente lançadas no LMC e na escrituração contábil.

Em relação às aquisições de mercadorias, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no livro 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.

Conforme Súmula do CONSEF nº 7, “Não se aplica a presunção de omissão de saídas prevista no inciso IV, do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando as entradas de mercadorias ou bens tenham sido escrituradas nos livros contábeis, hipótese em que se aplicará apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória”. Neste caso, considerando que não foi exigido imposto, e sim, multa por descumprimento de obrigação acessória por falta de escrituração do documento fiscal no Registro de Entradas, está correta a autuação fiscal.

Sem apontar objetivamente quais seriam os documentos fiscais, o Autuado disse que algumas operações discutidas na infração 02, se trata de cancelamento, portanto as mercadorias foram devolvidas. Acrescentou também que haveria operações que trata de Simples remessa, operações para entrega futura.

Observo que no caso de devolução, o estabelecimento que devolver mercadorias deve emitir nota fiscal mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário; o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o ICMS (Art. 451 do RICMS-BA/2012). Em relação ao retorno de mercadorias, o estabelecimento que receber mercadoria em retorno que, por qualquer motivo não tenha sido entregue ao destinatário, deverá emitir Nota Fiscal por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário (art. 450 do RICMS-BA/2012). Ou seja, quando há devolução ou retorno de mercadorias, tais fatos devem ser comprovados por meio do respectivo documento fiscal e escrituração fiscal, mas essa escrituração não foi comprovada no presente processo.

De igual forma, sobre operações de simples remessa, o defensor não acostou aos autos os documentos comprobatórios de que as notas fiscais mencionadas nas alegações defensivas, foram lançadas em sua escrita fiscal, considerando que nos termos da legislação vigente não existe exceção sobre a escrituração das referidas notas fiscais. Assim, concluo pela subsistência dessa infração 02.

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

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (folhas 95/113), aduzindo as razões a seguir.

Após reiterar as razões defensivas, alega que nunca houve sonegação ou fraude para ensejar a cobrança pretendida do imposto por presunção de omissão de entrada, não havendo sustentação jurídica para tanto, já que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, que modificou dispositivo da Portaria nº 445/1998, não podem 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.

Alega que a JJF 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. Sustenta que 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 estabelecido no art. 5º, inciso LV da CF/88, cujo texto transcreve. Colaciona a doutrina de Roque Antônio Carrazza em apoio aos seus argumentos.

Alega 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 se ter avaliação de período maior do que dia a dia, inclusive considerando a possibilidade de perda, não desprezando dita possibilidade para somente se tomar ganho, entendendo este como omissão de entrada. Colaciona a doutrina de Hely Lopes Meirelles, em apoio à sua tese.

Salienta que nunca houve omissão de entrada, ou mesmo, a aquisição de qualquer produto sem a nota fiscal correspondente, regularmente registrada, existindo a interpretação subjetiva tortuosa para se chegar à omissão presumida com base na aplicação de alteração recente da Portaria nº

445/1998, o que não seria possível como ficou evidente na defesa e cuja argumentação foi desprezada pela JJF.

Preliminarmente, alega nulidade do feito administrativo por não se ter dado conhecimento do ocorrido no curso da fiscalização, para possibilitar manifestação, somente ocorrendo esse direito depois da conclusão a que chegou a fiscalização, tudo visando impedir o que foi feito pela Inspetoria Eletrônica 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 tampouco se pediu qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto. Destaca que os atos praticados foram de forma unilateral e 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.

Pontua que as informações prestadas pelo Autuante e consideradas quando da decisão da JJF, não têm 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. Argumenta que foram violados os princípios da legalidade e da verdade material, de maneira frágil, com a recusa de verificar as comprovações feitas, pois desprezou 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 considerarem os dias em que ocorreram perdas, com compensação entre os ganhos e as perdas, tomando os dias em que se encontrou suposto ganho. Como se não bastasse, fez retroagir a norma com a edição da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, que alterou a Portaria nº 445/1998, o que não seria possível.

Alega que haveria a necessidade de que fosse feita a verificação pela ASTEC, porque a EFD não representa verdade absoluta e foram feitas as comprovações necessárias, constantes do levantamento eletrônico efetuado, onde se teve, de forma explícita, que ocorreram inconsistências, com incoerência patente, contradição e imprecisão quando se toma 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, permitindo-se a retroatividade da norma editada.

No mérito, informa que a empresa autuada 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. Alega que se tem que levar em conta que o posto nem sempre dispõe de equipamentos de Medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, fazendo-o também de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão. Seja de um ou de outro modo, têm-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.

Argumenta que o próprio sistema usado, às 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, segundo garante.

Volta a pontuar que, mesmo existindo comprovações e evidências dos erros cometidos pela fiscalização eletrônica, não se determinou a verificação. Seria, pois, necessário que se debruçasse, a fiscalização, na verificação de inconsistência na existência de “valor de ganho”, no combustível Diesel S500, como ocorreu do dia 28 de agosto de 2016, onde se indicou omissão de entrada de 4.582,60 litros. Discorre acerca dos números no dia citado para fazer ver que se tratou de erro de preenchimento do LMC, fato que repercutiu durante quase todo o período fiscalizado, ficando isto demonstrado de forma específica no levantamento feito dia-a-dia, conforme consta das indicações de omissões de entrada, que ora acosta, juntamente com cópia do LMC.

Ainda como exemplificação e para consolidar a indicação do erro do sistema utilizado na fiscalização, menciona que pode ocorrer que se tenha erro de leitura ou lançamento equivocado, ou mesmo, combustível que chegue ao posto já na noite de um dia, com a discriminação da data de emissão da nota, além da possibilidade de se ter ganhos em um dia e perdas em outros, ou vice e versa, a exemplo do que ocorreu no dia 19 de setembro 2016 e no dia seguinte 20 de setembro 2016, referente ao combustível gasolina comum, onde se indicou pelos levantamentos feitos pela SEFAZ, se teve ganhos respectivamente de 2.691,80 litros e 8.116,31 litros, quando ditos ganhos não existiram.

Reafirma que não existe 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. Diz que os dois exemplos de erros apontados podem ser aplicados em todos os dias 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 junta também cópia dos LMC's físicos que abrange os dias anteriores e posteriores das datas indicadas como havendo suposta irregularidade, ressaltando que em todos os meses se fez a indicação no levantamento feito se houve perdas ou ganhos, ocorrendo que em praticamente todos os meses se indicaram pequenas perdas ou pequenos ganhos, inclusive o fato ocorre por força da evaporação possível, consoante se tem constando da legislação da ANP.

Argumenta 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 - LMC's, de todos os combustíveis.

Pontua ser preciso que a Câmara desconsidere os levantamentos feitos pela Inspetoria Eletrônica, como já impugnados, determinando que se proceda a novo levantamento 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. Requer a compensação entre os dias e a correção do lançamento equivocado de dados, podendo ser feita a conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC de forma física.

Alega 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 estabelecidos 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.

Quanto à Infração 02, alega que a decisão da JJF no que se refere à indicação de falta de escrituração de notas fiscais com registro, não tem fundamentação e deveria ter sido afastada a infração, 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, informa que isto não foi considerado pela Junta, mantendo a decisão adotada quanto da autuação, pelo que necessário se faz que a seja reformada com o afastamento das infrações acima mencionadas.

Alega não ser possível que o Estado busque e venha a se locupletar com a cobrança de multa não devida pelo contribuinte, inclusive com bitributação, valendo-se 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.

Assim, serve o presente para pedir a essa Câmara de Julgamento Fiscal que seja acatado o RECURSO, dando-se por procedente para considerar insubstancial 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.

À folha 128, esta 1ª CJF deliberou por converter o presente PAF em diligência, à INFRAZ DE ORIGEM, com vistas a que o autuante viesse a juntar, aos autos, os seguintes documentos: **a)** todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF; **b)** cópia do arquivo magnético, SPED-FISCAL, em mídia, utilizado pelo autuante, na presente fiscalização.

À folha 134, o autuante cumpriu a diligência solicitada.

Cientificado do teor da diligência, mediante AR (folha 138), o Sujeito Passivo não se manifestou.

VOTO

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

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

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

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

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

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

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

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

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

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

Rejeito, igualmente, a alegação de nulidade por não ter havido a compensação das perdas com os ganhos detectados, pois tais diferenças não se comunicam, já que há duas medições no tanque, uma, no fechamento do dia, e a outra, na abertura do dia seguinte. Assim, ainda que houvesse erro na medição do dia anterior, tal equívoco seria corrigido na leitura do dia seguinte, quando da abertura, eliminando, por completo, qualquer diferença. Exatamente por isso, não se afigura correta a assertiva de que a Portaria 445/98 não poderia tomar os ganhos, isoladamente.

Assim, rejeito as alegações de nulidade suscitadas.

No mérito, quanto à Infração 01, a conduta autuada foi descrita como *“falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e 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”*.

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

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

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

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

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

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

a) Quando a notificação prevista no inciso II resultar da não apresentação do LMC, a interdição dar-se-á em todos os equipamentos de abastecimento do PR;

b) No caso de a referida notificação decorrer da falta ou irregularidade de escrituração de

combustível(is) no LMC, a interdição ocorrerá no(s) equipamento(s) de abastecimento do(s) produto(s) correspondente(s).

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

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

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

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

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

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

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

Mantida, portanto, a Infração 01.

Quanto à Infração 02, a conduta autuada foi descrita como "*Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, ...*". O Sujeito Passivo alega que as notas fiscais foram escrituradas em seu livro Razão.

Não merece acolhida, todavia, tal argumento, pois a obrigação acessória a que se encontra vinculada a empresa é o registro dos documentos em sua escrita fiscal, mais especificamente, em seu Livro Registro de Entradas, conforme dispõe o art. 217 do RICMS/12, cujo texto reproduzo parcialmente abaixo.

"Art. 217. O livro Registro de Entradas, modelos I e I-A, destina-se à escrituração (Conv. S/Nº, de 15/12/70):

- I - das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;*
- II - das aquisições de mercadorias ou bens que não transitarem pelo estabelecimento;*
- III - dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação tomados pelo contribuinte.*

*...
§ 3º A escrituração do Registro de Entradas será efetuada por operação ou prestação, em ordem cronológica:*

- I - das entradas efetivas de mercadorias ou bens no estabelecimento ou, na hipótese do inciso II do caput deste artigo, de sua aquisição ou desembarque aduaneiro;*

- II - dos serviços tomados.*

§ 4º Os lançamentos serão feitos documento por documento, desdobrados em tantas linhas quantas forem as alíquotas do imposto e as naturezas das operações ou prestações, segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações, nas colunas próprias, da seguinte forma:

... (grifos acrescidos)"

Assim, entendo que o eventual registro das operações na escrita contábil do estabelecimento não tem o condão de descharacterizar a presente infração. Portanto, não merece reparo a decisão de

piso também neste ponto.

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 269138.0041/20-3, lavrado contra **GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 109.652,57**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 93,91**, prevista no inciso IX da mesma Lei e Artigo, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS