

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0058/20-3
RECORRENTE	- POSTO ALBATROZ LTDA.
RECORRDIA	- FAZENDA PÚBLICA ESTDAUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF n° 0006-01/21-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19/12/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0346-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Compete ao sujeito passivo desconstituir a presunção relativa de veracidade de suas próprias declarações lançadas na escrituração fiscal, notadamente quando não retificadas no tempo hábil, à luz do que dispõe a legislação vigente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0006-01/21-VD proferido pela 1ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 12/02/2020 no valor histórico de R\$ 156.008,56, abordando a seguinte infração:

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, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

O defensor, em preliminar, suscitou a nulidade do lançamento.

Entende que a apresentação de informações 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 pudessem elidir a infração imputada.

Ocorre que durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante o procedimento referido 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, é que se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.

O impugnante também arguiu violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.

Observo que de acordo com os dados cadastrais, 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.

Entretanto, no presente caso, 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.

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

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à 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.

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

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo deficiente, 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.

Questionado pelo impugnante na assentada do julgamento, ressalto, que uma vez distribuído o PAF e prestada a informação fiscal, conforme previsto no § 7º, do art. 127 do RPAF-BA, somente se nesta forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador tem o dever de dar ciência ao sujeito passivo, o que não ocorreu no presente PAF. Claro que isso não impossibilita que o sujeito passivo tenha acesso a mencionada informação fiscal antes do julgamento, caso requeira ao órgão preparador.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Verifico que 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. Ademais a alegação o autuado que retificou seu LMC, não enseja também tal medida, uma vez que novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações não justificam a sua consideração.

O impugnante destacou, ainda, que durante a ação fiscal foram lavrados pelo autuante dois autos de infração, e apresentou o entendimento de que é necessária apreciação conjunta dos dois autos lavrados, pela correlação entre as infrações.

Todavia, não havendo cobrança em duplicidade, não há prejuízo ao deficiente o fato de ter sido lavrado mais de um Auto de Infração tratando da mesma matéria, desde que a descrição dos fatos seja efetuada de forma comprehensível, sejam indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, o que ocorreu no presente Auto de Infração.

Embora reconheça que a infração por responsabilidade solidária (presente processo), poderia estar junta com a que exige o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, ou seja, reunidas em um só PAF, a separação em dois processos não prejudica o presente julgamento, pois a segunda infração é que decorre da que foi imputada ao autuado na lide em exame.

Destarte, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o deficiente tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação a todos os Autos de Infração lavrados.

Assim, não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

O imposto ora exigido do deficiente, decorre da sua condição de responsável solidário, e o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente, sem emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária

feita pela Lei 7.014/96, no art. 6º.

Está sendo exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais 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.

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.

Vale salientar, que Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único, ao art. 10 da mencionada Portaria:

Art. 10

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

A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, na realidade, apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, descrevendo como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se apenas novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Dessa forma, apesar de a Portaria 159/19 ter sido publicada em 25/10/2019, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, tendo em vista as disposições constantes no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, não havendo dessa forma em se falar em descabimento da retroatividade na presente situação.

Descabe, portanto, o entendimento de 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, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Como já mencionado na análise das preliminares, o defendente alegou que retificou seus arquivos magnéticos, porém, novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações não justificam a sua consideração. Deve ficar claro que a comunicação acerca de retificação do LMC após a lavratura do auto de infração, sem as devidas explicações e apresentação de documentação que justifique as retificações, não tem o condão de afastar a exigência fiscal.

Vale ressaltar, 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. Neste caso, não pode ser acatado livro físico para comprovar a escrituração fiscal.

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.

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%, e a legislação deste Estado admite um percentual maior, de 1,8387%.

Verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação enviada à SEFAZ antes da ação fiscal. Como se trata de leitura efetuada à época dos fatos, inexiste possibilidade de nova apuração em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se verificar se a apuração a mencionada não foi efetuada corretamente, à época.

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.

Volto a lembrar, que 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), sendo devido também o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo, calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

O defensor apresentou o entendimento de que o seu estoque total é superior ao comercializado, e mencionou decisão judicial de que, para a configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que aquisição. Entretanto, no caso em exame, não foi realizado levantamento de estoque, como entendeu o defensor.

No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes.

Destarte, concluo que, no caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, a acusação fiscal está correta, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Sobre o acórdão deste CONSEF, citado pelo defensor, o mesmo deve ser analisado no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vincula a decisão desse relator.

Sobre a alegação de que não causou prejuízo ao erário estadual, ressalto, que de acordo com o previsto no art. 136 do Código Tributário Nacional, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, ou seja, havendo o resultado previsto na descrição da norma, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, considera-se por configurado o ilícito.

Quanto ao pedido para desconsideração da multa aplicada, ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

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.

De tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Inicialmente, argui preliminar de nulidade no julgamento deste Auto de Infração por não ter sido realizado em conjunto com o Auto de Infração de nº 269138.0057/20-7 que, por decorrer do mesmo fato gerador, possui matéria de defesa comum e seria acessório a este PAF, resultando em violação do devido processo legal e à ampla defesa. Relata ter havido prejuízo, considerando que no acórdão resultante da outra autuação constou a inexistência de defesa quanto à infração 01, sendo que esta constaria deste auto que, dependendo do julgamento, pode mudar o resultado do outro.

Suscita preliminar de nulidade do Auto de Infração por violação ao princípio da legalidade, por entender inaplicável o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para caracterizar o fato gerador pela impossibilidade de efeito retroativo, considerando que foi acrescentado através da Portaria nº 159/2019. Em reforço, anexa ao recurso parecer jurídico emitido pelo Dr. Leonardo Nuñez Campos sobre a matéria (fls. 107vº-119), por solicitação do SINDICOMBUSTÍVEIS BAHIA.

Também argui preliminar de nulidade do Auto de Infração em virtude da apuração diária do imposto, que possui apuração mensal, considerando a inexistência de Regime Especial de fiscalização admitindo a medida. Afirma não haver razoabilidade em apurar a variação diariamente porque ocorrem grandes distorções por erros de medição, com este corte, de modo que se fosse efetivada análise mensal o auditor fiscal perceberia a inexistência de variação volumétrica em nível superior ao permitido.

Ainda em sede de preliminar, aponta a nulidade do julgamento por violação ao princípio da ampla defesa e à busca da verdade material ao promover negativa genérica da revisão fiscal uma vez que em sua defesa esclareceu que a autuação decorre de equívocos como a falta de envio de EFD retificadora e erros de medição assim como informou que promoveu a retificação de seu LMC antes de qualquer ação fiscal, o que é totalmente possível.

Informa ter esclarecido objetivamente a divergência entre o LMC físico e o constante da EFD e requerido a apuração com base no LMC correto, se comprometendo a apresentar os livros físicos inclusive para comprovar sua elaboração anterior a qualquer ação fiscal, motivo pelo qual pediu a revisão fiscal. Reitera que a retificação foi empreendida antes de qualquer ação fiscal, sendo o equívoco apenas a falta de envio da retificadora para a EFD, embora os livros com as informações corretas tenham sido impressos na época da retificação.

Observa que a 1ª JJF, ao julgar Auto de Infração praticamente idêntico (2691380115/19-3), lavrado contra o POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA, acatou a apresentação dos livros físicos, onde as informações reais se encontrariam, determinando sua análise, caso apresentados com laudo pericial que atestasse sua confecção antes da ação fiscal, o que é o mesmo caso destes autos, trazendo com o recurso o respectivo laudo pericial (fls. 119vº-126) para atestar que os livros com as retificações foram impressos antes de qualquer ação fiscal (em 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019) e, por conterem as informações corretas, devem ser analisados.

Indica que para demonstrar a diferença entre a escrituração física e digital apontou como exemplo o dia 04/03/2016, no qual a fiscalização da EFD apontou suposta sobra de 9.801,63 litros de álcool, porém, no LMC corrigido, impresso, há indicação de falta de 198,37 litros neste dia, do mesmo combustível, equívoco resultante da falta de registro da Nota Fiscal nº 147874, pertinente à aquisição de 10 mil litros de etanol no dia, informação que foi retificada antes da impressão do LMC, para incluir a NF, antes da ação fiscal, mas que porém não constou do arquivo que já havia sido enviado à EFD.

No mérito, diz que não há omissão de entrada, mas erros de medição e de inserção de notas, tendo comprovado a inexistência de venda em volume superior à compra, de modo que não há certeza do cometimento da infração e deve ser dado provimento ao recurso, caso não sejam acolhidas as preliminares.

Ressalta que a análise das informações diárias do LMC extraídas da EFD traz diversos prejuízos, principalmente por desconsiderar perdas e ganhos existentes em virtude dos erros mencionados e que efetivamente ocorreram em todos os dias em que a fiscalização aponta suposta sobra de

combustíveis, o que demonstra que existiram erros contábeis sucessivos, mas nunca omissão de entrada, informação não analisada pela JJF que se limitou a apontar que de acordo com a Portaria 445, havendo ganho ao final do dia há a imputação, sem análise dos outros dias para alcançar a conclusão real dos fatos.

Destaca que o LMC analisado também contém os quantitativos de combustíveis adquiridos no período, revelando a existência de estoque total em volume superior ao comercializado, assim como contém as informações das vendas realizadas no período de modo que se o autuante aprofundasse sua investigação veria que a recorrente durante todo o período adquiriu mais combustível do que vendeu, questionando onde estaria todo esse combustível indicado como adquirido sem documento fiscal, se não houve venda acima do que foi adquirido das distribuidoras.

Afirma que a suposta omissão de entrada foi apurada por metodologia frágil, sem interesse de analisar outros dados capazes de afastar a presunção, também ignorados pela JJF, de modo que não se tem a certeza do cometimento da infração, considerando as demais informações constantes do LMC. Em reforço, aponta que o quadro existente e provado nestes autos conduz à insegurança da existência da infração, ensejando a sua nulidade, conforme ementa do Acórdão JJF nº 0160-02/19.

Conclui requerendo o acolhimento das preliminares para declarar a nulidade do Auto de Infração ou do acórdão recorrido, determinando-se o retorno à JJF para realização de diligência para analisar o LMC físico elaborado antes da ação fiscal e, caso rejeitadas as preliminares, o provimento do recurso para julgar improcedente o Auto de Infração.

Os autos foram distribuídos inicialmente ao Ilmo. Cons. José Roservaldo Evangelista Rios e a 1ª CJF aprovou diligência à INFRAZ DE ORIGEM para que o autuante (I) esclarecesse o motivo de existir a mesma cobrança sobre fatos geradores aparentemente coincidentes; (II) anexasse os demonstrativos analíticos aos autos, concedendo prazo de 60 dias à recorrente para se manifestar sobre os mesmos.

O autuante atendeu à diligência à fl. 135, informando que são duas cobranças distintas, uma do imposto de responsabilidade própria do contribuinte e outro por responsabilidade tributária, juntando aos autos os demonstrativos analíticos.

Intimada, a recorrente se manifestou (fls. 144-152), reiterando a preliminar de necessidade de perícia diante da prova de que o fiscal se baseou em informações equivocadas, por culpa do contribuinte, que não enviou a retificadora, mas que não afasta a busca pela verdade material, considerando que os demonstrativos analíticos juntados reforçam que os dados colhidos não correspondem ao LMC retificado e impresso antes da ação fiscal.

Afirma ainda que até o final de 2019 toda a fiscalização era realizada com base nos livros físicos, motivo pelo qual descuidou de enviar à EFD a retificação realizada antes dos livros físicos.

Manifesta-se ainda sobre o demonstrativo afirmando que o trabalho executado pelo fiscal é simples, sem analisar as informações de forma fiscal, porque extrai do sistema somente os dias em que há sobra de combustível, sem atentar para as faltas ou compras e vendas, constituindo uma atividade fiscalizatória que somente visa prejudicar o contribuinte.

Insiste que o método utilizado é falho e já foi declarado constitucional pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, trazendo cópia de acórdão proferido nos Autos nº 0005384-10.2005.8.05.0274, no qual se teria entendido que para configurar omissão de entrada seria necessário existir mais venda de combustíveis do que aquisição, sendo que no presente caso comprovou que vendeu menos do que adquiriu.

Conclui reiterando o Recurso Voluntário.

Os autos retornaram ao autuante que prestou a informação fiscal de fls. 163-164vº, reiterando a legitimidade da autuação, notadamente por falta de esclarecimentos acerca das divergências entre EFD e LMC físico, ônus que competiria à recorrente, assim como aponta não haver equívoco na

fiscalização, que se baseia em informações preenchidas pelo próprio revendedor e lançadas na escrituração fiscal digital.

Os autos retornaram para o CONSEF e a 1ª CJF os converteu novamente em diligência à Infaz de origem para que a recorrente fosse notificada para disponibilizar o LMC físico que diz possuir e foi gerado antes da ação fiscal a fim de que o autuante o confrontasse com os dados levantados na ação fiscal e, caso constatassem divergências, elaborasse demonstrativos circunstanciados com os resultados ou, não havendo divergência, apresentasse relatório informativo da ocorrência.

Intimada, conforme mensagem DT-e de fl. 177, cuja ciência e leitura ocorreram em 18/07/2023, a recorrente não se manifestou, conforme informação de fl. 178.

Em seguida, os autos foram redistribuídos a este relator para apreciação em virtude do encerramento do mandato do Ilmo. Cons. José Rosenvaldo Evangelista Rios.

Posteriormente, o processo foi pautado inicialmente para a sessão de julgamento do dia 08/11/2023 e, posteriormente, adiado para o dia 29/11/2023 para julgamento conjunto com o Auto de Infração nº 269138.0057/20-7. Compareceu o autuante.

VOTO

Trata-se de julgamento conjunto de Recursos Voluntários pertinentes ao Auto de Infração nº 269138.0058/20-3 (PAF 020529/2020-1) e ao Auto de Infração nº 269138.0057/20-7 (PAF 020534/2020-7), considerando a matéria comum pertinente a infração 01 de ambas as autuações, que neste PAF diz respeito à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário e no outro se refere à falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Sendo assim, por uma questão de economia processual, o voto abordará ambos os recursos, compreendendo também as infrações 03 e 04 que foram objeto de recurso apenas no PAF 020534/2020-7, sendo reproduzido em ambos os processos.

Em relação à preliminar de nulidade do acórdão por falta de julgamento conjunto (arguida em ambos os PAFs), entendo que não deve ser acolhida. Embora seja recomendável, não há previsão neste sentido no RPAF/BA e nem no RICONSEF. Ademais, os autos serão apreciados conjuntamente nesta instância, afastando a necessidade de retorno à Primeira Instância.

Em relação à preliminar de nulidade pela aplicação retroativa do parágrafo único da Portaria nº 445/98 (arguida em ambos os PAFs), também entendo que deve ser rejeitada. Como venho me manifestando em processos sobre a matéria, tenho que reconhecer, neste ponto, uma mudança de entendimento em relação ao voto que proferi no Acórdão CJF nº 0107-11/21-VD.

O limite de tolerância estabelecido no parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/1998 reflete novo critério de apuração, na forma do § 1º, do art. 144 do CTN, notadamente para possibilitar que o arbitramento previsto no art. 23-B da Lei nº 7.014/96 seja realizado **apenas sobre o montante que ultrapassa a tolerância da variação volumétrica**, já que esta não é objeto da cobrança.

Em outras palavras, o que a fiscalização analisa é se os registros diários de quantidade estão em conformidade com aqueles calculados a partir dos seus documentos fiscais de aquisição (entradas) e de revenda (saídas), desprezando-se o que é uma variação natural presumida (1,8387%), de modo que o objeto da autuação é o volume que ultrapassa essa tolerância.

Do mesmo modo, também rejeito a preliminar de nulidade pela inexistência de Regime Especial de fiscalização (arguida em ambos os PAFs). O fato de o ICMS ser apurado mensalmente não impede a fiscalização de se pautar nos registros diários de estoque para identificar possível omissão de entrada de mercadorias, como foi o caso, notadamente porque a legislação pertinente à atividade prevê a obrigação do controle diário da movimentação de combustíveis (Portaria DNC nº 26/92, ratificada pela Resolução ANP nº 23/2004, substituída pela Resolução ANP nº 884/2022).

Também rejeito a preliminar de nulidade do julgamento por violação à busca da verdade material

(arguida apenas no PAF 020529/2020-1), porque apesar da veemente defesa da recorrente quanto à necessidade de análise de seu LMC físico, deixou de atender à intimação para apresentá-lo nestes autos (PAF 020529/2020-1), em face da diligência determinada por esta 1^a CJF.

No mérito, a irresignação pertinente à infração 01 não merece prosperar. Convém destacar, inicialmente, que a recorrente foi intimada nos dois Autos de Infração para se manifestar acerca dos documentos apresentados pelo autuante (Auto de Infração de nº 269138.0057/20-7) e para apresentar os documentos físicos que afirmou serem suficientes para ilidir a acusação fiscal de omissão de entrada (Auto de Infração de nº 269138.0058/20-3).

Entretanto, quedou-se silente em ambas as oportunidades, fazendo persistir a presunção de legitimidade do trabalho fiscal.

A fiscalização utiliza o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), instituído pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) e ratificada pela Resolução nº 23/2004 da Agência Nacional de Petróleo, para registro diário dos estoques de combustíveis dos postos revendedores. Foi adotado como livro fiscal, conforme Cláusula primeira do Ajuste SINIEF 01/92, e art. 219 do RICMS/BA. Atualmente é regulamentado pela Resolução ANP nº 884/2022, atualização aprovada para possibilitar que o LMC seja gerado de forma eletrônica e impresso, após consulta pública de 45 dias e audiência pública realizada pelo órgão.

Trata-se de documento de preenchimento obrigatório (arts. 1.179 e 1.180 do Código Civil e inciso II, do § 2º, do art. 63 da Resolução CGSN nº 140/2018), cuja autenticação, que antes era de competência das Juntas Comerciais (arts. 32, inciso III e 39, inciso I da Lei nº 8.934/1994), passou a ser realizada por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (arts. 10 e 11 da Medida Provisória nº 2.200-2/2001 c.c. art. 2º do Decreto Federal nº 6.022/2007 c.c. § 1º, do art. 2º da Instrução Normativa DREI nº 82, de 19 de fevereiro de 2021).

Consequentemente, as declarações lançadas no SPED, pelo contribuinte ou seus prepostos, constituem hipótese de presunção legal dos eventos comunicados, como todo documento particular em relação ao seu signatário (art. 10, § 1º da MP 2200-2/2001 c.c. arts. 219 e 1.177 do Código Civil), sendo admitido expressamente o seu exame pela fiscalização, na forma do art. 195 do CTN, já que inaplicável qualquer disposição que limite ou exclua o direito de examinar “[...] mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los”.

A escrituração fiscal digital é obrigatória para os contribuintes do imposto (art. 248 do RICMS/BA), que devem ainda observar o Ajuste SINIEF 02/09 bem como as especificações do leiaute do arquivo digital e do guia prático da EFD-ICMS/IPI, estabelecidos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/18, por força do disposto pelo art. 249 do RICMS/BA.

É pela análise dos registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360 e 1370 da EFD, principalmente, que o presente lançamento é realizado, observando-se a escrituração do estoque inicial, somando as entradas e subtraindo as saídas, para encontrar o saldo final (Estoque Inicial + Entradas - Saídas = Estoque Final), para então, confrontar com aqueles obtidos a partir das somas indicadas nas notas fiscais de entrada e saída. Havendo divergência entre esses dados, da diferença encontrada é subtraída a quantidade pertinente ao limite de tolerância a título de variação volumétrica, para identificar o saldo sobre o qual se considera presumida a omissão de entradas e/ou saídas, conforme o caso.

E nada impede que sejam verificadas diversas entradas em um mesmo dia, por exemplo, principalmente se as saídas forem compatíveis, haja vista o interesse do revendedor em sempre repor seu estoque para atender a demanda. O que não faz sentido é um determinado contribuinte começar o dia (estoque de abertura) com 1.000 litros, receber 2.000 litros a mais (entradas) ao longo do mesmo expediente, vender 1.500 litros (saídas) e encerrar (estoque de fechamento) com valor muito diferente de 1.500 litros (1.000 litros + 2.000 litros - 1.500 litros = 1.500 litros). A tolerância admissível fica por conta da variação volumétrica que é de 0,6% segundo índice da ANP e de até 1,8387% para fins da fiscalização estadual, ou seja, o saldo pode variar, no máximo

esse percentual, como decorrência de fenômenos naturais.

Logo, não há *necessidade* de confrontar as informações dos dias anteriores ou posteriores, a princípio, ainda que sugiram uma possibilidade de “compensação”, porque, a rigor, é dever do contribuinte registrar as notas fiscais das entradas, em conformidade com o ingresso efetivo do produto, lançando as informações nos registros corretos da EFD. Ao deixar de praticar o ato da forma adequada, acaba atraindo para si o ônus probatório, principalmente porque os dados tratados nesta auditoria gozam de presunção relativa de veracidade **constituída pelo próprio contribuinte**, como já indicado.

Como nos presentes autos a recorrente, embora tenha confessado a existência de falha na sua escrituração, não se desincumbiu do ônus de ilidir a autuação, sobretudo por não atender às oportunidades para se manifestar e apresentar documentos, conforme mencionado, deve prevalecer o lançamento de ofício em relação à infração 01 de ambos os autos.

Quanto às infrações 03 e 04, pertinentes ao Auto de Infração de nº 269138.0057/20-7, também entendo que o recurso não merece prosperar, uma vez que esta Câmara somente tem admitido a aplicação da redução da penalidade prevista no § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e art. 158 do RPAF/BA (revogados pela Lei nº 14.183, de 12/12/19 e pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/19, respectivamente) nas hipóteses em que o recurso é interposto antes da sua revogação, considerando que, por se tratar de norma de natureza processual, produz efeitos ao entrar em vigor.

Como, no presente caso, os Autos de Infração foram lavrados em 12/02/2020, ou seja, após a alteração da legislação estadual, não há como aplicar a redução pretendida pela recorrente.

Por outro lado, cabe lembrar que a legislação possibilita a redução automática das multas previstas nos incisos I, II, III e VII, alínea “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, em percentuais que variam entre 25% e 90%, nas hipóteses dos arts. 45 e 45-B da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO aos Recursos Voluntários interpostos contra o Auto de Infração nº 269138.0058/20-3 (PAF 020529/2020-1) e o Auto de Infração nº 269138.0057/20-7 (PAF 020534/2020-7).

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0058/20-3, lavrado contra **POSTO ALBATROZ LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$156.008,56**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS