

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0105/21-0
RECORRENTE	- POSTO DE COMBUSTÍVEIS ULM LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0061-02/22-VD
ORIGEM	- SAT/ COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 18/01/2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0374-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigência de imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, diante da constatação de ter recebido mercadoria de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Apuração realizada mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP e Portaria 445/98, conforme registro fiscal no LMC/Registro 1300 da EFD. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada, inserido a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte no Registro 1300 da EFD, espelho do LMC. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DA MANIFESTAÇÃO DO DESTINATÁRIO NO SENTIDO DE CONSIDERAR A OPERAÇÃO COMO NÃO REALIZADA. MULTA. Caracterizada a obrigação instrumental. Não acolhidas as questões preliminares. Reduzida de ofício a multa referente à infração 2, uma vez que a partir de abril de 2012, houve alteração da legislação, portanto, a multa aplicada de 100% fica reduzida para 60% com previsão no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96. Modificada a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 2ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) nº 0061-02/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 19/07/2021 para formalizar a constituição de crédito tributário no montante de R\$ 65.991,18, sob a acusação do cometimento das 03 (três) irregularidades assim discriminadas na instância de origem:

“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 das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2020. Valor da infração: R\$ 14.540,10, sugerida multa de 100%.”

“Infração 02. 04.07.02. Falta de recolhimento do imposto, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada 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, infração apurada em dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018, no total de R\$ 1.660,69, além

da multa no percentual de 100%.

Infração 03. 016.016.002. Deixou o contribuinte, de efetuar a “manifestação do destinatário” – Operação não Realizada – referente a operação ou prestação descrita em Documento Fiscal Eletrônico, nos prazos previstos pela legislação tributária, nos meses de janeiro de 2016, setembro de 2018 e dezembro de 2020, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 49.490,39”.

A JJF apreciou a lide no dia 04/04/2022 e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, nos seguintes termos (fls. 43 a 58):

“VOTO”

O presente lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, transmitido pelo Domicílio Tributário Eletrônico, cuja ciência se deu em 07/07/2021 (fl. 05).

A memória de cálculo da autuação, com os demonstrativos analíticos e sintéticos se encontra às fls. 05-v a 17, impressa.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade do lançamento.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de objetiva peça de impugnação.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo a atividade principal de “Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores”, CNAE 47.31-8-00, estabelecido no município de Candeias.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual passo neste momento à sua análise.

Inicialmente, quanto ao argumento de nulidade, diante do entendimento do contribuinte de que o autuante não teria comprovado, sequer provado a ocorrência dos fatos geradores que dariam ensejo ao crédito tributário constituído pela autuação impugnada, não posso acolher.

E justifico: as infrações se encontram estribadas em levantamentos e demonstrativos que as atestam, de forma analítica, os quais indicam e precisam todos os elementos necessários para a perfeita indicação das mesmas, inclusive listam, documento a documento com suas respectivas chaves de acesso, aqueles que serviram de base para a autuação, bem como os resume de forma sintética, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente às acusações postas.

No tocante ao levantamento quantitativo efetuado, da mesma forma, foram enumerados os documentos fiscais considerados para tal, e os resultados matemáticos obtidos, como listas de notas fiscais individualizadas, de forma a tornar possível ao contribuinte a verificação e conferência dos dados do lançamento, o que afasta, de igual modo, a tese defensiva, a qual não pode ser aceita.

Assim, as acusações, diferentemente do entendimento da defesa, foram sim, provadas, e se encontram devidamente embasadas em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte, além de sua EFD, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carreou documentos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente as acusações postas, e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir as acusações inseridas no corpo do Auto de Infração.

A hipótese de haver reparos ou ajustes a serem feitos no lançamento não o conduzem, necessariamente a nulidade, vez que corrigíveis, mas sim, em nome da justiça fiscal, na redução ou mesmo exclusão, como proposto pelo autuante em sede de informação fiscal, em nada prejudicando o contribuinte autuado, ao contrário, reduzindo os valores inicialmente lançados na infração 03.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do Estado da Bahia.

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, vários deles albergados pelo próprio autuante em sua informação fiscal, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

“O princípio do contraditório, que é inherente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.

*Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;
2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;
3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;
4- direito de apresentar defesa escrita”*

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para todas as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, pode contraditar a informação fiscal prestada, após a sua ciência, ainda que não o tenha feito, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: “O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.

Em relação ao argumento de que não foram requisitados elementos do contribuinte, nem exercido o contraditório antes da lavratura do Auto de Infração, esclareço que os levantamentos foram efetuados com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD), de responsabilidade quanto a consistência e higidez dos dados ali previstos unicamente do sujeito passivo, da qual a Secretaria da Fazenda tem pleno conhecimento, e acaso “inconsistências” houvessem, como alegado na peça de impugnação, houve tempo suficiente para a sua identificação, desde quando existem fatos geradores do ano de 2016, sendo a autuação do ano de 2021, sem que a peça apresentada identificasse ou apontasse que “inconsistências” seriam essas.

Com tais considerações, se constata que a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é de forma exclusiva do sujeito passivo, e ainda que ocorressem erros na sua transmissão, ou qualquer outro procedimento que implicasse em modificação, a legislação estipula prazo para as devidas correções, entretanto, não as aceita quando da realização de auditoria, a menos que fosse mediante intimação específica do Fisco, do que não se tem notícia nos autos.

Assim, cabe unicamente ao contribuinte, sob sua inteira responsabilidade, reitero, escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los para o ambiente SPED, conforme já visto acima, sendo de sua exclusiva responsabilidade a ocorrência de erros e equívocos, acaso existentes, vez que não indicados expressamente na impugnação, o que desfavorece o argumento posto.

Além disso, com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica e o Conhecimento de Transporte Eletrônico, as Secretarias de Fazenda monitoram e conhecem todas as operações realizadas por e para os contribuintes, o que dispensaria a apresentação de qualquer outro elemento.

Em relação ao argumento do horário de ciência do contribuinte, esclareço que a ciência ocorrida no Domicílio Tributário Eletrônico foi tácita, pelo fato de o contribuinte não acessar as comunicações transmitidas pela SEFAZ no prazo regulamentar, o que significa que não tendo sido a ciência expressa, mediante a leitura do contribuinte, a legislação estipula a ciência tácita, como ocorrida no presente caso, realizada através do

sistema, o que justifica o horário, embora os prazos, na forma do RPAF/99, normalmente não se contem em horas, mas sim, em dias, o que em nada prejudicou o contribuinte.

Quanto a crítica realizada em relação ao sistema automatizado de auditoria utilizado pela Secretaria da Fazenda para a realização dos trabalhos, esclareço ser o mesmo largamente utilizado há muito tempo, sem que tenha sido comprovada falhas, erros técnicos ou equívocos de conformação como pretende atribuir a autuada.

Todos os argumentos postos, pois, servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares.

No mérito, na infração 01, a acusação é a de que teria deixado de recolher ICMS pela 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 das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Já a infração 02, diz respeito falta de recolhimento do imposto, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada 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 EF.

Informa o autuante ter extraído os dados apurados a partir do Registro 1300 da EFD, o qual se refere à movimentação diária de combustíveis (Portaria DNC nº 26/1992, que instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolina, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo (ANP), havendo apenas único registro por tipo de combustível e por data do fechamento da movimentação (campo “COD_ITEM” e campo “DT_FECH”), independente de ocorrerem intervenções, não podendo haver mais de um registro com o mesmo código de combustível e mesma data de fechamento.

Os campos a serem preenchidos em tal Registro 1300 são:

Campo 01 (REG): Valor Válido: [1300].

Campo 02 (COD_ITEM): Validação: o valor informado no campo deve existir no campo “COD_ITEM” do Registro 0200.

Campo 03 (DT_FECH): Preenchimento: informar a data da movimentação no formato “ddmmaaaa”, sem separadores de formatação.

Validação: o valor informado no campo deve ser uma data válida. A data informada deve ser maior ou igual ao campo “DT_INI” do Registro 0000 e menor ou igual ao valor no campo “DT_FIN” do Registro 0000.

Campo 04 (ESTQ_ABERT): Preenchimento: informar o estoque do início do dia, mesmo que tenha ocorrido intervenção posterior.

Campo 05 (VOL_ENTR): Preenchimento: informar o volume de combustível recebido no dia da movimentação (Registro C171).

Campo 06 (VOL_DISP): Preenchimento: informar o volume disponível, que corresponde à soma dos campos “ESTQ_ABERT” e “VOL_ENTR”.

Campo 07 (VOL_SAIDAS): Preenchimento: informar o volume (em litros) total das saídas, que corresponde à soma dos registros de volume de vendas.

Campo 08 (ESTQ_ESCR): Preenchimento: informar o estoque escritural, que corresponde ao valor constante no campo “VOL_DISP” menos o valor constante no campo “VOL_SAIDAS”.

Campo 11 (FECH_FISICO): Preenchimento: informar o estoque do fim do dia.

Lembrando que os dados ali apresentados foram capturados e escriturados pelo contribuinte, a saber, o posto de combustível, a quem cabe coletar, indicar e registrar os dados relativos às medições diárias realizadas dos combustíveis existentes em seus tanques, através de seus funcionários, transportando os dados apurados para o livro LMC, espelhado em seus dados pelo Registro 1300 da EFD.

A apuração do débito lançado ocorreu com base nos registros realizados pela empresa em seu Livro Fiscal de Movimentação de Combustíveis (LMC), cuja escrituração é exigida desde 1992 por imposição do AJUSTE SINIEF 01/92, publicado no Diário Oficial da União de 17/12/92, e que dispõe sobre a adoção do Livro de Movimentação de Combustíveis:

“Cláusula primeira Fica adotado como livro fiscal, para registro diário pelo Posto Revendedor, o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis - DNC, conforme modelo por ele fixado.

Cláusula segunda Este Ajuste entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União”.

A escrituração fiscal do LMC impõe a atividade exercida pelos postos de combustíveis uma apuração diária dos seus estoques, escrituração diária dos seguintes dados fiscais: Produto; Data; Estoque de Abertura (Medição no início do dia); Volume Recebido no dia (em litros); Volume Vendido no dia (em litros); Estoque Escritural; Estoque de Fechamento; Perdas + Ganhos”, e Fechamento físico”, sendo que este último, bem como o do campo Estoque de Abertura (Medição no início do dia)”, são alimentados pela constatação direta da medição nos tanques dos volumes apurados em tempo real, realizadas pelo contribuinte.

Sendo combustíveis substâncias que podem apresentar variação volumétrica em função da temperatura do meio ambiente, aumentando o volume ou diminuindo caso a temperatura aumente ou diminua respectivamente, para se evitar que se chegassem a conclusões erradas acerca da constatação de resultado de estoque acima da apuração aritmética esperada na aferição diária dos estoques, a ANP estabeleceu que como possível e aceitável, variação volumétrica até 0,06% para mais ou para menos sem que implicassem em qualquer irregularidade por parte do estabelecimento.

A resolução da lide, em tal situação, pois, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Odeete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso VI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

Já o doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.

José dos Santos Carvalho Filho (Manual de direito administrativo. 12ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 891) sustenta que tal princípio “autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram”.

Para Paulo de Barros Carvalho (A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 34, 1998. p. 105.), o fato de o direito tributário ser regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, implica que a obrigação tributária tem nascimento, tão somente, se verificado o fato descrito na regra-matriz de incidência. A prova, pois, assume, relevância no tocante ao processo administrativo fiscal, vez que, sem ela, resta infirmada a aplicação normativa e a constituição do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, por via de consequência.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar as litigantes, garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Como já observado, não se podem afastar no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferilas se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como no caso presente, diante do fato de, na informação fiscal, o autuante ter revisado o lançamento em sua inteireza, em relação às infrações contestadas, o que prejudica o pedido feito.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, já foi devidamente pontuado que os levantamentos elaborados foram entregues para a empresa autuada, estando em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê tal metodologia no seu artigo 3º, respeitando seu direito a ampla defesa e ao exercício do contraditório.

Para apuração das infrações 01 e 02, ainda que se trate de ocorrência de omissão de apenas um fato econômico, qual seja, a aquisição de mercadorias, sobre este incidem dois fatos geradores que repercutem, por conseguinte em duas exigências tributárias distintas, que seriam o ICMS normal e o ICMS substituição tributária, ambas por solidariedade, conforme previsão contida na Lei 7.014/96:

IV - qualq "Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

(...)

qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea".

Tal disposição deve ser associada àquela contida no artigo 8º do mesmo diploma legal:

"Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária".

Com isso, afasta-se qualquer argumento de ter havido duplicidade na cobrança ora realizada, tal como pretende aduzir o contribuinte.

No caso em tela, o autuante realizou o lançamento lastreado no artigo 10, parágrafo único, da Portaria 445/98:

"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:

(...)

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).

Como visto, as variações positivas ocorridas e não comprovadas superaram em muito a previsão normativa, denotando entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a respectiva documentação fiscal, o que corresponde a ocorrência de fato gerador do ICMS, e frente a não comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

As infrações, estão, pois, devidamente comprovadas, a partir dos próprios dados fornecidos e levantados pelo autuado, descabendo qualquer arguição em sentido contrário, como feito pela impugnante.

Diante do fato de os valores levantados pelo autuante serem aqueles medidos, apurados e indicados na escrituração fiscal pelo contribuinte, indicados no Registro 1300 da EFD, motivo e razão pelo qual não posso albergar o livro LMC acostado pelo contribuinte, uma vez ser a EFD a única forma legal e válida de escrituração fiscal, e ante a ausência de elementos de prova em sentido contrário ao da acusação, tenho as infrações 01 e 02 como subsistentes.

Quanto as Notificações Fiscais de número 206923.0009/20-2 e 206923.0040/20-7, foram lavradas pelo Auditor Fiscal Andres Miguel Estevez Moreira contra o estabelecimento localizado na Rua do Asfalto s/nº, bairro Pitanga, Candeias, Bahia, inscrição estadual 35.864.789 e CNPJ 42.064.493/000173, estabelecimento matriz daquele autuado no presente feito, de inscrição estadual 45.923.854, e CNPJ 42.064.493/0002-54, localizado na Rodovia BA-522, Km 3, Candeias, Bahia, diversos, portanto, o que de forma clara afasta a alegação de duplidade no lançamento e de bis in idem aventadas na defesa.

Em reforço, registro, por pertinência, a observação do autuante de que desde o ano de 2013 o estabelecimento autuado não sofreu qualquer procedimento de auditoria que não o que resultou no presente Auto de Infração.

Em relação aos argumentos envolvendo as Ordens de Serviço emitidas, esclareço ser estas apenas e tão somente instrumentos de controle gerencial e administrativo, de natureza e caráter interno, inexistindo qualquer norma que obrigue o Agente Fiscal a apresentá-lo ao contribuinte, nem a determinação de ser nulo o lançamento em que não haja tal apresentação ao mesmo.

Por fim, para a infração 03, a exigência fiscal é quanto ao fato de não efetuar a “manifestação do destinatário” em “Operação não Realizada”, referente a operação ou prestação descrita em Documento Fiscal Eletrônico, nos prazos previstos pela legislação tributária, o que ensejou a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, e não de imposto como entendido pela autuada.

A este respeito, assim estabelece a cláusula 15ª-A do Ajuste SINIEF 07/05:

“Cláusula décima quinta-A. A ocorrência relacionada com uma NF-e denomina-se “Evento da NF-e”.

§ 1º Os eventos relacionados a uma NF-e são:

(...)

VI - Operação não Realizada, manifestação do destinatário reconhecendo sua participação na operação descrita na NF-e, mas declarando que a operação não ocorreu ou não se efetivou como informado nesta NFe”.

Na Lei 7.014/96, assim prescreve o artigo 34, ao estabelecer os deveres dos contribuintes e responsáveis tributários:

“Art. 34. São obrigações do contribuinte:

(...)

XV - cumprir todas as demais exigências previstas na legislação tributária”.

Na norma regulamentar, ao seu turno, no RICMS/12, o artigo 89, § 14º, assim prevê:

“§ 14. O contribuinte destinatário das mercadorias a seguir indicadas deverá registrar, nos termos do Ajuste SINIEF 07/05, os eventos da NF-e denominados “ciência da operação”, “confirmação da operação”, “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, conforme o caso:

I - combustíveis, derivados ou não de petróleo, quando destinados a estabelecimentos distribuidores, postos de combustíveis e transportadores revendedores retalhistas;

II - álcool não destinado ao uso automotivo, transportado a granel”.

Ou seja, existe a obrigação do destinatário de combustíveis e álcool não hidratado, caso do contribuinte autuado, de registrar tais operações e seus respectivos eventos. Prática não efetivada pela empresa autuada em diversos momentos, o que ensejou a aplicação da penalidade.

O autuante, em sede de informação fiscal reconheceu o cometimento de equívoco, diante da inclusão de diversas

notas fiscais e frente aos elementos defensivos de prova trazidos ao feito, elaborando novo demonstrativo acosta na mídia de fl. 39, devidamente entregue em cópia ao contribuinte, sem qualquer ação de sua parte, no sentido de se contrapor ao ajuste realizado, o que pode ser tido como concordância tácita quanto aos novos números apresentados.

Observo ter sido aplicada originalmente a multa de 5% do valor da operação. Todavia, já à época da autuação (19/07/2021) vigorava penalidade inferior tal percentual, conforme estabelecido no artigo 42, inciso X-A, da Lei 7.014/96, na seguinte redação, proporcionada pela alteração procedida através da Lei 13.461, de 10/12/15, publicada no Diário Oficial do Estado de 11/12/15, com produção de efeitos a partir de 11/12/15:

“X-A - 1% (um por cento) do valor da operação ao contribuinte que, obrigado a informar os eventos da NFe denominados “confirmação da operação”, “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, não o faça no prazo previsto em regulamento”.

Ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em 2016, 2018 e 2020, não mais seria possível a aplicação do percentual de 5%, e sim, 1% sobre o valor da operação que deixou de ser informada em relação ao evento ocorrido, o que de ofício faço agora, retificando o demonstrativo ajustado apresentado pelo autuante, o qual passa a ter o seguinte valor, de acordo com a indicação de fl. 38-v, correspondente à Nota Fiscal 302.543, emitida em 29/12/2020 por Ipiranga Produtos de Petróleo S. A., com chave de acesso 29201233337122007130550030003025431102341596, única remanescente para a autuação nesta infração:

29/12/2020 R\$ 2.421,22

E não se trata aqui de retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN, mas simplesmente, aplicação da norma no tempo, vez que já vigente à época dos fatos geradores. Infração parcialmente procedente no valor acima indicado.

Quanto ao pleito defensivo para afastamento ou redução das penalidades aplicadas, esclareço que não pode ser atendido, diante da ausência de previsão legal na legislação, sequer inexiste penalidade de advertência, como requerido pela autuada.

Em relação ao argumento ameaçador de recorrer ao Poder Judiciário, se trata de opção inalienável do contribuinte, vez que vivemos em um Estado de Direito, no qual se garante tal oportunidade ao mesmo.

Pelos expostos argumentos, tenho o lançamento como parcialmente subsistente, de acordo com o seguinte demonstrativo:

Infração 01 R\$ 14.540,10

Infração 02 R\$ 1.660,69

Infração 03 R\$ 2.421,22”.

Respaldado no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 69 a 96.

Em relação às infrações 01/02, insurge-se contra o fato de o Fisco não ter levado em consideração o livro LMC que colacionou aos autos, sob o argumento de que a auditoria ter sido realizada com base nos registros 1300 e na EFD.

Também não se conforma com o indeferimento do pleito de realização de perícia, pois muitas foram as falhas da fiscalização, como falta de lançamento de notas fiscais e divergências nos quantitativos.

Diz que não há clareza no relatório de omissões (ilegível) e que a Ordem de Serviço da qual resultou o presente Auto de Infração foi direcionada a outra unidade do grupo empresarial de que faz parte, não sendo ela um documento de mero controle administrativo, ao contrário do que concluiu a JJF.

Em seguida, às fls. 93/94, apresenta as várias divergências entre a “real escrita fiscal” e os valores apurados pelo auditor, juntamente com algumas entradas que deixaram de ser computadas (como a do documento de nº 228.013, com 5.000 litros de gasolina comum e 5.000 litros de diesel B S500).

Por outro lado, não concorda com o modo do levantamento de estoques, até porque o ganho em um dia não significa que fechou o mês com ganho.

Chama a atenção desta CJF para o PAF Nº 269138.0068/20-9, em relação ao qual a 5ª JJF determinou, em diligência, que se intimasse o contribuinte para apresentar notas fiscais, SPED FISCAL e demais registros.

Com referência à infração 03, manifesta descontentamento com o fato de a JJF ter dito que se

omitiu em diversas ocasiões de elaborar a manifestação do destinatário, uma vez que a única nota fiscal restante, das centenas autuadas, foi a de nº 302.543, CFOP 5.922 (faturamento antecipado), desobrigada de manifestação do destinatário na Nota Técnica 2012/003.

Pugna pela total improcedência.

Considerando que as alegações de erros foram específicas e apontaram desconsideração de documento fiscal (com número indicado), a 1^a CJF, na pauta suplementar de novembro de 2022 (fls. 127 a 129), converteu o feito em diligência ao autuante para que as examinasse.

O auditor presta informação à fl. 133 (frente e verso), na qual assinala que nos trabalhos de fiscalização foram desenvolvidos alguns roteiros de que aparentemente se sobreponem, mas que são independentes.

Por exemplo, a falta de escrituração de notas fiscais de entrada se apura pela sua regular anotação no registro C100.

Já a falta de realização de eventos obrigatórios de NF-e de combustíveis se constata com os elementos entregues ao Fisco no “pacote de auditoria” em “.xml”.

Ainda, os ganhos de combustíveis acima do percentual aceito pela SEFAZ são levantados no registro 1300, cujas entradas são conferidas no registro 1310 e saídas no registro 1320. Pontua que uma nota fiscal de entrada pode não ser despejada nos tanques e, por isso, não ter anotação nos registros 1300 e 1310, e pode haver uma entrada computada nesses registros sem que haja documentação.

Anexa ao PAF nova pasta de Excel com as informações que julga esclarecerão melhor a utilização das entradas de combustíveis nos tanques indicadas nas notas fiscais de entrada entregues no pacote de auditoria. Na coluna “O” da planilha “1300”, estão discriminadas todas as notas fiscais de entrada, com seus números e volumes de combustíveis. Uma mesma nota pode ter vários combustíveis, com volumes diferentes.

Inexistiram, portanto, notas não computadas.

Sobre as diferenças óbvias entre os valores indicados na EFD e aqueles apresentados no LMC, não foi apresentado um único comprovante de medição que possa atestar erro nos valores lançados na EFD. Como não foram juntadas provas de erros na EFD e como o LMC não pode contrariar a EFD, pelo princípio da indivisibilidade da contabilidade, não existem alterações a fazer.

O sujeito passivo se manifesta à fl. 143, requerendo o arquivo digital que contém os trabalhos da diligência, o qual, segundo alega, não lhe foi entregue. Na mensagem DT-e de fl. 136 e no verso da fl. 141 constam os comprovantes de entrega do referido arquivo: “50234921_42064493000254_B.XLSX”.

O autuante presta nova informação (frente e verso de fl. 160), apenas reiterando o que já havia dito e ressaltando que o arquivo foi entregue.

Intimado (fl. 163), o recorrente não mais se manifestou.

VOTO

As infrações 01/02 do presente lançamento de ofício, respectivamente, decorrem 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 das mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica (infração 01); e de falta de recolhimento do imposto, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de

variação volumétrica (infração 02).

Conforme se expôs no Relatório acima, não há falta de clareza no demonstrativo, cuja versão melhorada inclusive foi enviada várias outras vezes ao recorrente, por intermédio de Mensagens DT-e, não tendo o mesmo sobre ela se manifestado, tampouco indicado inconsistência numérica.

Ordens de Serviço são documentos eminentemente *interna corporis*, não se prestando a surtir efeitos nas relações jurídicas tributárias travadas entre o Estado e os administrados.

Nenhuma irregularidade advém de indeferimento de pedido de perícia. O julgador, desde que convencido de que os elementos presentes no PAF são suficientes para formar o seu convencimento, tem amplo respaldo legal para assim decidir (art. 147, I, “a” do RPAF/99).

O auditor expôs com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descrevendo as irregularidades, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

Na hipótese de constatação de omissão de entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, o art. 10 da Portaria nº 445/98 prevê a exigência do imposto por responsabilidade solidária e própria, que é exatamente o que ocorre nas imputações em análise.

Inexistente violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º; RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Todos os elementos necessários para julgar estão presentes nos autos. Indefiro o pedido de realização de diligência ou perícia, fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

Quanto ao mérito, o recorrente não concorda com o método usado no levantamento de estoques, até porque o ganho em um dia não significa que fechou o mês com ganho. Não lhe assiste razão, conforme passaremos a expor nas linhas a seguir.

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

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

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

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

A Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas foi publicada para orientar os trabalhos de auditoria de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, dadas as dificuldades encontradas pelos fiscais em face da diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações.

No caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais

rigoroso: devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda, no início do dia, e outra no final do dia, após encerradas as vendas.

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

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

Os levantamentos de estoque já são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o impugnante já a possui.

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

A Portaria DNC Nº 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode alegar que houve um erro para afastar a utilização pelo Fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6% (item 13, “f”, da Instrução Normativa anexa à Portaria DNC 26/92).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não se está a cogitar, na presente autuação, da presunção de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

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

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

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

Já o art. 247 do RICMS disciplina que “*a Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06)*”.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Quanto à infração 03 (“*deixou o contribuinte, de efetuar a “manifestação do destinatário” – Operação não Realizada – referente a operação ou prestação descrita em Documento Fiscal Eletrônico, nos prazos previstos pela legislação tributária*”), verifico no levantamento revisional (em sede de primeira instância, elaborado pelo Fisco) do verso da fl. 38 que a única nota remanescente é a de nº 302.543, de 07/01/2021, cujo valor é de R\$ 242.122,50. O CFOP é o 5.922.

Sua cópia está à fl. 113, onde se verifica que se trata de uma venda com faturamento antecipado de gasolina e óleo diesel. A data (de emissão) é 29/12/2020 e consta que o vencimento ocorreu no dia 07/01/2021.

Não vejo razões que desobriguem o recorrente de elaborar a manifestação do destinatário ora requerida e, ao contrário do que alegou, não há ressalvas nesse sentido na Nota Técnica 2012/003.

Nos termos do Acórdão originário:

“A este respeito, assim estabelece a cláusula 15ª-A do Ajuste SINIEF 07/05:

“Cláusula décima quinta-A. A ocorrência relacionada com uma NF-e denomina-se “Evento da NF-e”.

§ 1º Os eventos relacionados a uma NF-e são:

(...)

VI - Operação não Realizada, manifestação do destinatário reconhecendo sua participação na operação descrita na NF-e, mas declarando que a operação não ocorreu ou não se efetivou como informado nesta NFe”.

Na Lei 7.014/96, assim prescreve o artigo 34, ao estabelecer os deveres dos contribuintes e responsáveis tributários:

“Art. 34. São obrigações do contribuinte:

(...)

XV - cumprir todas as demais exigências previstas na legislação tributária”.

Na norma regulamentar, ao seu turno, no RICMS/12, o artigo 89, § 14º, assim prevê:

“§ 14. O contribuinte destinatário das mercadorias a seguir indicadas deverá registrar, nos termos do Ajuste SINIEF 07/05, os eventos da NF-e denominados “ciência da operação”, “confirmação da operação”, “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, conforme o caso:

I - combustíveis, derivados ou não de petróleo, quando destinados a estabelecimentos distribuidores, postos de combustíveis e transportadores revendedores retalhistas;

II - álcool não destinado ao uso automotivo, transportado a granel”.

Ou seja, existe a obrigação do destinatário de combustíveis e álcool não hidratado, caso do contribuinte autuado, de registrar tais operações e seus respectivos eventos”.

Mantida a Decisão recorrida.

Reduzida de ofício a multa referente à infração 2, uma vez que a partir de abril de 2012, houve alteração da legislação, portanto, a multa aplicada de 100% fica reduzida para 60% com previsão no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do 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 de ofício modificar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269138.0105/21-0, lavrado contra POSTO DE COMBUSTÍVEIS ULM LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 16.200,79, sendo R\$ 1.660,69, acrescido da multa de 60% e R\$ 14.540,10, acrescido da multa de 100%, previstas no artigo 42, II e III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 2.421,22, prevista no inciso IX do mesmo Diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. PGE/PROFIS