

A. I. Nº - 269138.0075/21-3
AUTUADO - SOBRAL & FILHOS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - JEFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 10.03.2023

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0013-05/23-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO DA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA DOS ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **b)** FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO. Levantamento fiscal comprova ocorrência de entradas físicas diárias de combustíveis escriturados no LMC, em porcentuais superiores a 1,8387% estabelecido na legislação tributária que caracteriza omissão de entrada de mercadorias. Inexistência de previsão de compensação de perdas em relação a exigência fiscal sobre os ganhos apurados. Infrações 01 procedente e 02 procedente em parte, devido a retificação de ofício do porcentual da multa da infração 2 de 100% para 60%. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. MULTA. **a)** FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Restou comprovado que as notas fiscais relativas a aquisições de mercadorias não foram escrituradas na EFD. Mesmo que as operações tenham sido registradas na escrita contábil, não descaracteriza o descumprimento da obrigação tributária acessória de registro dos documentos nos livros fiscais. Infrações 3, 4 e 5 procedentes; **b)** DIVERGÊNCIAS NA ESCRITURAÇÃO DA EFD. Demonstrativos juntados aos autos comprovam divergências de dados entre os consignados nos documentos fiscais e os escriturados. Caracterizado o descumprimento da obrigação tributária acessória. Inexistência de correlação do descumprimento da obrigação acessória de divergência de dados escriturados com as infrações 3, 4 e 5, que tratam de não registro de documentos fiscais na EFD. Infração 6 procedente; **c)** DEIXOU DE EFETUAR MANIFESTAÇÃO DO DESTINATÁRIO: OPERAÇÃO NÃO REALIZADA. Restou comprovado que o adquirente de combustíveis não confirmou as operações no Portal da NFe como determina a legislação do imposto. O descumprimento desta obrigação tributária acessória não tem correlação com a multa por descumprimento de obrigação principal aplicada nas infrações 1 e 2, que decorreram de omissão de entrada de mercadorias. Indeferido o pedido de cancelamento da multa. Infração 7 procedente. Indeferido o pedido de realização de diligência fiscal. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM**

PARTE. Decisão não unânime quanto ao pedido de vista ao processo e unânime quanto ao mérito.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 14/06/2021, exige tributos no valor de R\$ 90.955,61 relativo às seguintes infrações:

Infração 01. 004.007.001. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do permitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (2016 a 2020) - R\$ 47.241,91, acrescido da multa de 100%.

Infração 02. 004.007.002. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante variação volumétrica em índice acima do permitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (2016 a 2020) - R\$ 8.969,45 acrescido da multa de 100%.

Infração 03. 016.001.001. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das mercadorias – R\$ 1.659,46.

Infração 04. 016.001.002. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável, sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das mercadorias – R\$ 12.236,15.

Infração 05. 016.001.006. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado, sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das mercadorias – R\$ 7.114,59.

Infração 06. 016.014.005. Constatação de ocorrência de 01 a 30 divergências na escrituração da EFD no período de apuração, que não se caracterizaram como omissão, sendo aplicada multa de R\$ 460,00 em cada mês (2016/2017) – R\$ 3.220,00.

Infração 07. 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 na legislação tributária, sendo aplicada multa de 5% sobre o valor das mercadorias – R\$ 10.514,06.

O autuado, na defesa apresentada às fls. 51/62, inicialmente discorre sobre as infrações e preliminarmente suscita a nulidade do lançamento sob o argumento que só tomou conhecimento do resultado da fiscalização, após a sua conclusão, por meio do DTE, sem oportunizar ofertar documentos, explicações, cerceando o seu direito de defesa nos termos do art. 5º, LV da CF.

Ressalta que a exigência por meio de presunção (art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96) facilita comprovar sua improcedência, no caso de inexistência de ganho no LMC, sem apresentar planilhas do levantamento fiscal para prévia avaliação e comprovação de erros no levantamento fiscal.

Alega que encaminhou informações fiscais através do Sped Fiscal “que tem algumas inconsistências e pode gerar erros...” (LMC/REGISTRO 1300 da EFD), por isso mantém escrituração do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), que demonstra ganhos e perdas constatados por meio de equipamentos de medição nos tanques e manual utilizando régua e tabela de conversão que gera inconsistências, visto que o LMC tem escrituração correta.

Argumenta que o levantamento fiscal identifica ganhos fictícios para exigência de ICMS, que caracteriza bitributação, de imposto recolhido por substituição tributária, inexistindo ingresso de combustível sem nota fiscal, que precisa ser aprimorado, não de verificação diária, mas sim de anual ou semestral para afastar inconsistências possíveis de registros no LMC e registro 1300 da EFD, evitando a lavratura de auto de infração e multas injustas. Requer nulidade da autuação.

Ainda em preliminar, com relação as infrações 1 e 2, indica precedente do Acórdão JJF 0118-09/21VD que reconheceu não poder retroagir os efeitos da Port. 159/2019 que alterou a Port. 445/1998, introduzindo comando de natureza material e não procedural ou processual, indicando prevalência de interesses materiais (variação volumétrica) que só produziria efeitos a partir de 25/10/2019, prescrevendo a sanção material para alcançar fatos geradores de períodos anteriores. Requer que seja declarado nulo de pleno direito o lançamento.

Também, ainda em preliminar, salienta que o Convênio ICMS nº 09/2008 adotou o LMC para fins de fiscalização, sem autorizar desvios de sobras ou ganhos, decorrentes de variações volumétricas, como hipótese de incidência de ICMS, nem ocorrência de circulação de mercadoria, cuja Port. 26/1992 do DNC foi instituída não para apurar fato gerador do ICMS, nem variação diária, cujos itens 10.2 e 13, “F” (fl. 54 e 54/v), identifica variações superiores a 0,6% para fins de avaliação pelo DNC, para identificar vazamento do produto para o meio ambiente.

Neste sentido, afirma que tomar como omissão de entrada, desvirtua o próprio LMC ao prever que variação diária acima de 1,8387% (Port. 159/2019) constitui hipótese de incidência do ICMS, sem analisar o que ocorreu em dias anteriores e posteriores, cujo § Único do art. 10 da Port. 445/1998, define apenas uma metodologia de apuração diária, sem descartar ganhos e perdas no LMC (Registro 1300) do período, considerando apenas os ganhos diários, gerando indiscutível má-fé, por desprezar perdas, ir de encontro ao princípio da legalidade, hierarquia das normas, modificando toda a estrutura jurídica, inclusive da Port. 445/1998 (fl. 56), que restringe apenas a ganhos diários e não as saídas de um determinado período, desvirtuado o LMC. Requer que seja declarado nula a autuação.

Argui outra nulidade, considerando que o auto de infração não foi assinado pelo autuante, nem foi concedido acesso a todas as informações constantes do levantamento fiscal, tendo recebido informações “resumidas e restritas” o que implica em cerceamento do direito de defesa.

No mérito, alega que as infrações 1 e 2, contém erros na apuração das variações volumétricas, tomado nas passagens de um sistema para outro, conforme demonstrativos da fiscalização, gerando falsa omissão de entrada por produtos (Gasolina comum, aditivada, Etanol, Diesel BS500 e BS10), presumindo que ganhos diários configura omissão de entrada de mercadorias, presunção que viola os princípios básicos do processo administrativo, apurando fatos geradores do ICMS sem verificar os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, desprezando a relação jurídico-tributária, princípio de segurança e certeza, princípio da tipicidade cerrada e legalidade que entende ter sido vilipendiados.

Transcreve (fl. 57/v) parte do Acórdão JJF 0214-04/15 que versa sobre a produção de provas, princípios, verdade material, realidade dos fatos, garantias e prerrogativas constitucionais, o que não ocorreu na situação presente que aplica roteiro de fiscalização incompatível com a infração, cobrando imposto por presunção, sem comprovar os fatos que poderiam sustentar a presunção, configurando vício insanável nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Ressalta que o ICMS é apurado mensalmente (artigos 24 e 25 da Lei 7.014/1996 e art. 24 da LC 87/1996) e o lançamento apura base de cálculo diária, contrariando o disposto no art. 39 do RPAF/BA, que autoriza forma de lançamento mensal e/ou no último dia do exercício fiscalizado, bem como o art. 305 do RICMS/BA, enquanto o levantamento fiscal informa ganhos em dias salteados, sem compensar as diferenças de outros dias, nem possibilidade de erro de digitação, diferenças em quantidades recebidas, erro na coleta de encerrantes, bloqueio entre bombas,

gerando diferenças de supostos ganhos, “que se comprova todos os fatos com o demonstrativo que se junta e com o LMC dos dias referidos no dito demonstrativo”.

Exemplifica erros de variações volumétricas constantes do levantamento e ganhos inexistentes, ou a “descarregamentos equivocados” a exemplo do dia 16/05/2016 do combustível Diesel S500, com existência de correção conforme demonstrativos acostados com a defesa, desconsiderando as perdas e ganhos de um dia para outro, descarregamento equivocado, devolução de combustíveis, em conformidade com notas fiscais e cópias dos LMCs juntados com a defesa.

Ressalta que a legislação da ANP objetiva identificar variações para efeito de controle, mas não implica em nova tese de incidência de ICMS, pelo registro equivocado de informações. Requer realização de diligência direcionada a COPEC ou ASTEC/CONSEF, afastando a presunção do art. 4º, § 4º da Lei 7.014/1996.

Conclui que houve apenas um levantamento eletrônico por parte da SEFAZ, sem comprovar a ocorrência de fraude ou adulteração, motivo pelo qual deve ser afastada a exigência do ICMS por presunção relativa às infrações 1 e 2.

Quanto às infrações 3, 4 e 5, afirma que foi feito cruzamento de informações de notas fiscais emitidas a seu favor e lançadas na conta do imobilizado ou consumo, estando escriturada no Livro Razão, com diferença das notas fiscais emitidas e registradas, considerando que as notas fiscais se destinavam a consumo, uso ou ativo imobilizado, ocorrência de devoluções ou para efetivação de serviços por outras empresas, fazendo crer que ocorreram três infrações distintas, com fundamento na infração 3, inclusive de repetição de período fiscalizado e imposição duas vezes de multas.

Alega que as diferenças identificadas referem-se “aos anos em que as notas fiscais foram emitidas” em algum caso, sem o devido registro, sem considerar as mercadorias destinadas a consumo/uso, ou que foram devolvidas ou destinadas a serviços prestados por outras empresas.

Com relação a infração que acusa entrada de mercadoria sem registro, alega que o sistema glosou pequenos valores que resultou na multa de 1%, mas “ocorreu expedição de nota fiscal de remessa e com a respectiva devolução” não podendo caracterizar como falta de registro de entrada. E que para não registrar dúvida, junta todas as notas fiscais com a defesa.

Argumenta que se ultrapassada todas as argumentações quanto às notas fiscais não escrituradas, foram registradas no Livro Razão e não se aplica os dispositivos indicados no auto de infração, abarcando as infrações 3, 4 e 5 (art. 42, IX da Lei 7.014/1996).

Quanto à infração 6 (divergência na EFD), afirma que não caracteriza omissão, visto que se referem a notas fiscais escrituradas nos arquivos EFD “com modelo divergente do documento fiscal, nota eletrônica lançada como manual” a exemplo das indicadas à fl. 61.

Entende que esta infração já foi abarcada pela contida nas infrações 3, 4 e 5.

Com relação a infração 7 (falta de manifestação de NFe) afirma que deve ser levado em conta operações de baixa de consumo (CFOP 5949), devolução de venda (CFOP 1662), estorno de NFe não cancelada no prazo legal e ajuste de estoque (CFOP 1949), conforme identificado nas planilhas, sem considerar que todas as operações estão contidas no Sped fiscal mensalmente encaminhado.

Com relação a diferença no LMC, afirma que as únicas divergências apontadas se referem a descarregamento errado a exemplo de:

- a) Dia 05/05/2016: NF 1559874 - foi descarregado 4.500 lts de gasolina comum no tanque de gasolina aditivada, que foi retirada pelo bico, gerou as NF de devolução 88.103, 88.104 e 88.089, com remessa pela NF 88.106 e devolução de compra pelas NF 88.294 e 88.292;
- b) Dia 04/05/2016: NF 1559383, foi descarregado 3.500 litros de diesel S500 no tanque de diesel S10, que foi retirada pelo bico com emissão das notas fiscais de devolução de venda de nº 87.955, 87.956 e 87.957, com remessa pela NF 88.105 e emissão de nota fiscal complementar

1564857 com 4.554 litros para complementar 22 mil litros, não havendo nota fiscal de devolução de compra;

- c) Dia 25/01/2018 que pela nota fiscal 1810008 foi descarregado diesel S500 no tanque de gasolina comum, que foi retirada pelo bico e gerou a nota fiscal de devolução de venda de nº 123735 e remessa para análise pela NF 123737 e devolução de compra pela NF 123903;

Alega ser cumpridora das suas obrigações fiscais, efetuou registro das NF, inexistindo qualquer omissão e sim erro no levantamento fiscal que implica em nulidade do lançamento.

Alega que a multa pela não manifestação do destinatário se confunde com a da falta de recolhimento do ICMS das infrações 1 e 2, onde se considerou ganho o descarregamento errado.

Requer que diante das graves inconsistências no levantamento fiscal a multa deve ser afastada para não configurar bitributação e enriquecimento ilícito do Estado, cobrando multa indevida.

Por fim, requer que sejam deferidos todos os meios de prova admitidos em direito, provas apresentadas e o julgamento pela improcedência do auto de infração.

O autuante na sua informação fiscal (fls. 71 a 92), inicialmente discorre sobre a nulidade por falta de assinatura e diz que no processo pode se constatar que os demonstrativos foram assinados e documentos gerados eletronicamente, registrado em sistema eletrônico e autenticados (art. 15, § 1º do RPAF/BA).

Afirma que o procedimento da fiscalização, identificou atos praticados que culminou com a lavratura do auto de infração, possibilitando o exercício da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV da CF88), com base no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e anexos que identifica fatos geradores.

Comenta os princípios da legalidade, verdade material, cita doutrinadores, aduzindo que o art. 226 do CC prevê que os livros dos empresários e sociedades fazem prova contra eles (art. 417 do CPC) e o art. 373, II estabelece que o ônus da prova cabe ao réu e o art. 419 prevê que a escrituração contábil é indivisível e o item 2.1.2 da NBCT2, que a escrituração contábil tem como base a documentação externa e interna.

Afirma que não procede os argumentos de que foi exigido imposto por presunção, sem verificar os registros contábeis; com base em arquivo magnético em detrimento da escrita fiscal; ausência de provas do cometimento das infrações; ganhos computados na autuação que não foram registrados no LMC. Afirma que nos termos dos artigos 226 do CC e 417 do CPC, a EFD faz prova contra o autuado, obedecendo o processo legal dado a indivisibilidade da escrituração contábil.

Quanto ao parágrafo único instituído pelo art. 10 da Port. 445/98, tem como base as normas da ABNT e Res. CNP nº 6/1970, com tolerância de ganhos de três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92, proporcionando uma margem de segurança com relação ao fenômeno natural de dilatação dos combustíveis em decorrência das variações de temperatura.

Manifesta não ser presunção e sim ilação baseada na causalidade física, tomando como base uma “premissa maior” - dilatação física/variação de temperatura; “premissa menor” - variação máxima no território baiano; e “dedução” – de estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico que se exceder ao limite físico, conduz a uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível (figura à fl. 79/v).

Quanto a nulidade suscitada, reafirma que a autuação foi baseada no SPED Fiscal, cujos anexos possibilita a definição dos fatos geradores, que possibilita o exercício da ampla defesa, seguindo os princípios da legalidade, verdade material, cuja prova é a própria Escrituração Fiscal Digital (EFD), cujo LMC não faz prova contra a EFD, cujo ônus da prova é do estabelecimento autuado.

Ressalta que o § Único do art. 10 da Port. 445/1998, é uma norma procedural que pode ser aplicada a fatos geradores já ocorridos e a exigência fiscal resultar na apuração de omissões de entradas com ganhos acima do limite estabelecido pela legislação tributária na comercialização de combustíveis.

Discorre sobre o controle dos estoques nos Postos Revendedores de Combustíveis (PRC), inventariado no início e no fim do dia, promovendo escrituração no LMC, criado pela Port. 26/1992 do DNC, que foi adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01/1992, e incluído na EFD no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9/2008 e suas atualizações, com finalidade de proteger o consumidor contra a adulteração dos combustíveis, detectar vazamentos (ANP), evitando danos ao meio ambiente e facilitar a atividade da arrecadação do ICMS e coibir irregularidade na aquisição e revenda de combustíveis.

Esclarece que as diferenças entre o estoque escritural (de abertura, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia, sujeitam-se a imprecisões volumétricas, com limite de 0,6% ao dia no PRC, previsto na Port. DNC 26/92, e na EFD, são efetivados três registros: 1300, 1310 e 1320, sendo que o registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis, o registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque que armazena combustível e o registro 1320 trata do volume das vendas no dia, por bico ligado à bomba. Resume que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque (1310), combustível (1300) e bico de cada bomba (1320) lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300.

Destaca que o STJ no Recurso Especial (REsp) Nº 1.833.748 – SE (2018/0285259-0) decidiu acerca da cobrança de ICMS sobre ganhos anotados pelo próprio revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP, “... *entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária*”, cuja ementa transcreveu à fl. 295.

Conclui que de acordo com a citada Decisão do STJ, havendo nos estoques volume de combustíveis maior que o contabilizado (Registro 1300 da EFD) é “*forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS*”, visto que o limite estabelecido de 1,8387% possibilita uma grande margem de segurança em relação ao percentual (0,6%) admitidos como normal pela ANP e deve ser tributado pelo imposto.

Destaca que até a publicação da Port. 159/2019, a Sefaz restringia a aplicação dos procedimentos exercício fechado ou aberto, utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário (LRI), porém o § único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou o procedimento passando a serem realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia, promovendo o levantamento dos estoques com base na variação volumétrica dos combustíveis registrados na EFD, do próprio contribuinte, acima do percentual estabelecido pela Sefaz que é de 1,8387% e não procede a alegação de que há “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”.

Quanto aos limites físicos para a variação volumétrica dos combustíveis, cita decisões proferidas por diversos Tribunais de Justiça, “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746) por serem “uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag. N.º 2007509-66.2014.815.0000), tendo como premissa uma série histórica de variações volumétrica, fixando como parâmetro o máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado, que excede ao percentual de 0,6% tolerado pela ANP e o que exceder a 1,8387% estabelecido pelo § Único do art. 10 da Port. 445/1998.

Discorre sobre medições, erros de digitação, erro de anotação, utilização do estoque de fechamento como estoque de abertura, sem fazer nova medição (distorções), resultando em falso ganho ou perda e que após conferência das datas de entrada de combustíveis no registro 1300 e entradas das notas fiscais no registro C100, não identificou erro.

Ressalta que na realização do levantamento fiscal foi:

- i) conferida a consistência dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD, e caso haja erros de escrituração precisam ser demonstrados;

- ii) as medições diárias nos PRC devem ser avaliadas independentemente das registradas em dias anteriores e subsequentes;
- iii) não tem fundamento técnico agrupar levantamentos diários distintos para fazer compensações de perdas, pois o levantamento é diário;
- iv) os ganhos diárias constituem o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques do PRC que foi feito por ele próprio;
- v) por economicidade anexa os campos do registro 1300 que são de posse do estabelecimento autuado.

Ressalta a validade jurídica da EFD prevista no art. 247 do RICMS/BA, que são assinados digitalmente com uso de Certificado Digital em conformidade com as regras do ICP-Brasil, cujos arquivos mensais não demonstraram inconsistências, cujo levantamento fiscal foi feito com base no registro 1300 e valores dos registros C100 e C170 tudo da EFD e não procede o argumento de que a informação contida na EFD estava errada, mas que o LMC continha informações corretas, dado a *“indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD”*, cujas incorreções dos lançamentos na EFD, o ônus da prova cabe ao contribuinte nos termos do art. 373, II do CPC.

Conclui que é obrigação do empresário manter a escrituração dos seus livros sem erros ou inconsistências, pois fazem prova contra ele mesmo e cabe ao contribuinte o ônus da prova.

Afirma que o deficiente alegou ocorrência de registros equivocados, erros escriturais, erros do sistema, erros de medição, mas não apresentou provas e devem ser validados os registros efetivados nos arquivos de EFD entregues. Também que não pode ser considerado que os ganhos se cancelam com as perdas apuradas em dias subsequentes, pois a base de cálculo apurada é a do registro 1300 da EFD, e foram excluídos do auto de infração.

Sobre o registro de notas fiscais de entrada (infrações 3, 4 e 5) afirma que por se tratar de obrigação acessória, mesmo que tenha sido registrada no Livro Razão, não exime da multa por não registrar na EFD, inclusive notas fiscais de devolução e de simples faturamento ou remessa.

Esclarece que a fiscalização realizada foi feita com exclusão dos itens das notas fiscais de entrada, devolução, simples faturamento para entrega futura e com valor comercial nulo, tendo sido colocada em anexos para afastar qualquer dúvida de sua exclusão.

Afirma que não procede os argumentos de que deixou de registrar nota fiscal de mercadoria destinada a uso ou consumo, escrituradas no Livro Razão, pois se referem a mercadorias devolvidas ou efetivação de prestação de serviço, visto que se trata de obrigações de registrar as notas fiscais de qualquer forma, tendo subdividido em três infrações relativas a operações tributáveis, não tributáveis e que as notas fiscais que alega terem sido escrituradas na realidade não estão.

Com relação a infração 6 (dados divergentes), ressalta que no caso da EFD as divergências ocorrem quando o documento escriturado não corresponde exatamente ao documento original.

Aduz que o art. 42, XIII-A, “m” da Lei 7.014/96 exclui dessa análise a omissão de dados, ou seja, a falta de escrituração e implica numa infração autônoma.

Quanto a infração 7 (manifestação do destinatário), ressalta que os PRCs devem “confirmar a operação” ou indicar “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, conforme o caso (art. 89, § 14 do RICMS/BA), conforme explicado no Portal de NFe.

Diz que esses eventos são excludentes e considerou as notas fiscais registradas na EFD que deveriam ser confirmadas e não tendo ocorrido, aplicou a multa (16.16.01) e as não registradas, para as devoluções que deveriam indicar com “não realizada” aplicou multa (16.16.02) e por exclusão as que deveriam ser indicadas como “desconhecidas” (16.16.03).

Conclui afirmando ter rebatido todos os pontos da defesa e requer a procedência da autuação.

Cientificado da informação fiscal (fl. 95) a empresa se manifestou à fl. 99. Ressalta que tendo arguido cerceamento do direito de defesa, foi encaminhada informação fiscal contendo um CD-R com planilhas gravadas e concedido prazo de dez dias ao invés de sessenta, com reabertura de prazo de defesa, como acolhido pela 2ª JJF no AI 269138.0009/20-2 (fls. 100 a 109), por demandar mais tempo para análise.

Foi feita nova intimação pelo DTE em 27/08/2021 (fl. 100) reabrindo o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

O autuado apresentou manifestação acerca da informação fiscal, por meio do advogado Leonardo Nunez Campos, OAB/BA 30.972 (fls. 113 a 140) em 29/10/2021, inicialmente ressaltou a sua tempestividade, discorre sobre as infrações 1 e 2, argumentos da defesa, exigência do imposto por presunção e em síntese reapresenta os argumentos relativos a:

- i) Nulidade do lançamento por aplicar Port. 445/1998, como norma de natureza material e não procedural ou processual, como decidido no Acórdão JJF 0118-06/21, com base em presunção prevista no art. 4º, § 4º da Lei 7.014/1996 e inserção do § Único no art. 10, relativo à variação volumétrica.
- ii) Nulidade por aplicar efeitos retroativos da Port. 159/2019, que só produziria efeitos a partir de 25/10/2019, visto que o art. 144, § 1º do CTN prescreve que o lançamento reporta-se a data da ocorrência do fato gerador e lei vigente;
- iii) Nulidade por aplicar método fiscalizatório, com apuração diária da variação de estoque, que contraria a determinação contida na Port. 18/2017 que se aplica ao setor de combustível de forma anual, aplicável às distribuidoras e refinarias, conforme disposto nos art. 4º e 5º que transcreveu às fls. 10/11, destacando que as indústrias de petróleo e distribuidoras de combustíveis que trabalha com os mesmos produtos se sujeitam a apuração de variação volumétrica anual, não podendo ser aplicada a verificação diária, restrita a ganhos positivos, contrariando o disposto no art. 39, § 2º do RPAF/BA que prevê apuração mensal ou considerar o último mês do período fiscalizado.
- iv) Nulidade por o art. 23-A, II, “a” da Lei 7.014/1996, prevê a apuração do imposto por presunção com base em levantamento quantitativo de estoques com base no “custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias no período considerado” e o art. 1º da Port. 445/1998 indica tomar como referência os inventários inicial e final do período e não haver espaço para apuração diária.

No mérito, quanto a infração 7 (Manifestação do Destinatário - Operação Não Realizada), alega ser insubstancial, alegando que “as operações canceladas/não realizadas do Impugnante estão todas devidamente escrituradas em notas de emissão própria”, identificadas por operação, conforme cópias juntadas às fls. 159 a 265 contendo a descrição das operações não realizadas, identificando no campo de informações complementares: Baixa de Consumo - CFOP 5949; Devolução de Venda - CFOP 1662; Estorno de NF-e Não Cancelada no Prazo Legal - CFOP 1949 e Ajuste de Estoque - CFOP 1949.

Argumenta que diante da formalização da não realização da operação, requer que a infração seja julgada improcedente.

Quanto as infrações 1, 2 e 3, reapresenta os argumentos da defesa inicial, fazendo alguns acréscimos:

- i) Ausência de fato gerador do ICMS na espécie. Fenômeno físico-químico erigido à condição de omissão de entrada: Argumenta que a variação volumétrica dos combustíveis em decorrência da dilatação térmica, não configura operação de circulação de mercadorias, nos termos da CF (art. 155, II), CTN (art. 1º e 2º, 114, 116) e LC 87/96;

- ii) Das distorções inerentes à atividade. Apresenta exemplos de possíveis erros na apuração dos estoques: Erros de medição; Diferença entre a data de emissão da NF pela distribuidora e a entrada da mercadoria no estoque; Falta de sincronia e falhas; Desconsideração das diferenças de temperatura e das perdas registradas no período, em valor equivalente à sobra autuada; Erros sistemáticos de coleta dos encerrantes; Bloqueio na comunicação entre as bombas, o concentrador e a automação, gerando ganhos inexistentes nos dias anteriores e faltas fictícias nos dias posteriores.
- iii) Presunção relativa de omissão de entradas. Princípio da Verdade Material. Erros evidentes no Registro 1300/EFD: A utilização do Registro 1300 da EFD consideração apenas um dos dados disponíveis, sem considerar as perdas registradas no período, como normatizado pela Portaria 445/98 e entendimento do STJ (RMS: 32508/BA-2010/0124619-9 e AgRg no REsp: 1439772 MG 2013/0334898-9/2014);
- iv) Lançamento simultâneo de perdas e ganhos nos dias autuados: No caso específico do Diesel S500, indica no quadro de fl. 23, ocorrência de erro no Registro 1300 da EFD, tendo indicado no campo 12 (VAL_AJ_PERDA) e o campo 13 (VAL_AJ_GANHOS), simultâneos, “que se repete em todos os dias objeto de autuação” e o levantamento “considerou apenas os ganhos escriturados no campo de n. 13”, sem considerar “que houve perda na maioria dos dias objeto de autuação e não ganho”, não levando em conta o erro no sistema de registro, dado que é impossível que no mesmo dia haja ganho e perda do mesmo combustível;
- v) Estoque de Fechamento divergente do Estoque de Abertura dos dias autuados: Reproduz parte da planilha da autuação à fl. 136, no qual indica Estoque de Fechamento de Etanol no dia 31/05/2016 de 5.614 L e no dia 01/06/2016 de Abertura de 5.328 L; e da mesma forma o Estoque de Fechamento de Diesel S10 no dia 24/05/2016 de 47.943 L e no dia 25/05/2016 de Abertura de 40.409,69 L; e de Diesel S500 com Estoque de Fechamento no dia 31/05/2016 de 79.038 L e no dia 01/06/2016 de Abertura de 68.440.328 L. Afirma que o erro de sistema foi devidamente atestado pela gestão técnica do sistema responsável pela automação do registro e transmissão das movimentações, conforme declaração em (fl. 154) e requer que sejam excluídos do lançamento os ganhos dos dias em que há divergência entre o estoque de fechamento e abertura do contribuinte;
- vi) Lançamento dessincronizado da nota fiscal de entrada e do efetivo descarregamento do combustível no tanque: Alega que há casos em que por erro do operador do sistema de gestão das movimentações (fl. 154), a nota fiscal de compra do combustível e entrada do produto no estoque da EFD é contabilizada posteriormente ao efetivo descarregamento no tanque, o que gera distorção causando GANHO de um dia e PERDA em outra data, a exemplo do quadro de fl. 137, que indica erro na movimentação dos estoques de Gasolina Comum e Diesel S10, o que afasta a presunção relativa de omissão de entrada no caso concreto;
- vii) Descarregamentos errados de um tipo de combustível no tanque de outro produto: Conforme quadro de fl. 138, esclarece que conforme Registro 1300 da EFD: a) em 25/01/2018, foi descarregado Diesel S500 pela NF-e 1.810.008 no tanque de Gasolina Comum, o que gerou perda e ganho na mesma data, cuja retirada foi feita pela NF-e 123.735, juntada ao processo (Doc. 03), emitida no dia posterior (26/01/2018) identificando “*originada devido descarregamento de combustível no tanque errado*”. b) no dia 16/05/2016 foi constatado ajuste de ganho de 17.420,66 litros de Diesel S500, que se refere ao descarregamento errado da NFe 1.559.383 (Doc. 03), ocorrido em 05/05/2016, nos tanques de Gasolina Comum e Aditivada, conforme devolução pela NFe 088.106, reproduzida à fl. 139; c) A distorção encontrada relativo a Gasolina Aditivada, no dia 05/05/2016 (“sobra” de 3.581,81 lts), decorreu do descarregamento da NF 1.559.874, que despejou 4.500 lts no tanque, mas posteriormente retirado e devolvido à distribuidora, o que gerou as notas de devolução de venda nº 88.103 e 88.104 e 88.089, conforme reproduzido à fl. 139. Conclui que nestes casos não ocorreu compra de combustível desacompanhado de nota fiscal, devendo ser feita a exclusão dos ganhos relativos devolução do combustível na

apuração do lançamento.

Por fim, reitera os termos da sua defesa, requer a juntada do parecer fornecido ao Sindicato do Comércio de Combustíveis (SINDICOMBUSTÍVEIS) em anexo (fls. 156 a 178), cujos argumentos devem ser considerados, conversão em diligência para exclusão dos erros evidentes da escrituração da EFD 1300, julgamento declarando nulo ou improcedente o auto de infração, protestando pelo direito de realizar sustentação oral durante o julgamento.

O autuante prestou a segunda informação fiscal (fls. 297 a 311), reapresentando os termos da primeira, quanto aos princípios da legalidade e verdade material, entendimento de doutrinadores e artigos do CPC acerca dos livros dos empresários, provas, indivisibilidade da escrituração fiscal e contábil, cujo procedimento fiscal obedeceu rigorosamente. Não ter violado o princípio da reserva legal ou legalidade tributária, adotando procedimento previsto no parágrafo único instituído pelo art. 10 da Port. 445/98, que não alterou ou instituiu qualquer elemento de incidência da norma tributária.

No mérito, discorre sobre o controle de estoques e orientação contida na Port. 445/1998, para aplicação de auditoria em estabelecimentos comerciais e industriais, a frequência de realização de inventários, o controle dos estoques nos Postos Revendedores de Combustíveis (PRC), com previsão de inventário no início e no fim do dia (Port. 26/1992 do DNC), sujeitando-se a imprecisões volumétricas, com limite de 0,6% ao dia no PRC, cujos controles são efetivados pelos registros: 1300, 1310 e 1320, aferindo a movimentação diária de combustíveis, por tanque e vendas por bico ligado à bomba, identificando perdas e ganhos.

Afirma que o procedimento fiscal é legal, visto que a Port. 159/2019, promoveu alterações na Port. 445/98, indicando procedimentos para efetivar levantamento dos estoques com base na variação volumétrica dos combustíveis registrados na EFD, cujo caráter procedural objetiva identificar registro de variações diárias ocorridas superior ao limite estabelecido de 1,8387%. Entendo que por ser norma procedural atende ao disposto no art. 144, § 1º e 116, I do CTN.

Comenta sobre o fenômeno físico da variação volumétrica dos combustíveis, que o DNC fixa como parâmetro máximo de ganho diário tolerado pela ANP é de 0,6%, enquanto o § Único do art. 10 da Port. 445/1998 estabeleceu como omissão o que exceder ao porcentual de 1,8387%, podendo ocorrer erros de controle que precisam ser justificados e adequadamente provados.

Ressalta que além dos erros de medição, pode ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD, cuja prova deve ser feita pelo impugnante com base em documentos de origem externa ou interna, ou ainda de elementos que comprove ou evidencie os fatos.

Salienta que refez as somas e subtrações, conferiu as transposições feitas nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD, e não constatou erro algum, não podendo prosperar as alegações quanto a compensação de perdas em relação aos ganhos identificados.

Com relação aos itens da defesa [manifestação] afirma que:

4.4.1 Ganho e perdas anotados no mesmo dia: afirma que são de tanques diferentes de acordo com o registro 1310, inexistindo erro algum na escrituração;

4.4.4 Descarregamento de outro combustível no tanque: diz que se trata de fato grave que pode importar em crime contra o consumidor, que o contribuinte alega, mas não apresenta ocorrência que documente o fato, bem como a retirada dos volumes contaminados;

4.4.3 Erro de anotação da entrada do combustível: Afirma ser possível despejar combustível nos tanques do PRC sem que haja anotação nos registros 1300 e 1310 da EFD ou anotado em data diferente, gerando distorções de falso ganho no dia da entrada efetiva (ganho) e no dia de registro da nota fiscal resulta em falsa (perda). Diz que a ocorrência desse erro deve ser feita com documentos de origem interna ou externa ou que não ocorreu.

4.4.2 Movimentação entre o FECH_FÍSICO e o ESTQ_ABERT do dia seguinte: Reconhece que

havendo vendas após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte o estoque do fechamento será maior que o da abertura, mas anotando o valor da leitura dos bicos no início do dia, somente as saídas do dia serão levadas em consideração nesse dia. Já ocorrendo entrada após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte o FECH_FÍSICO será menor do que o ESTQ_ABERT., situações que deve ser analisada caso a caso, mas que “não repercutem no cálculo das perdas ou ganhos”.

Quanto a infração 7, acerca da não manifestação do destinatário, ressalta que o STF na decisão contida no RE 640.452/RO, atenta quanto ao prejuízo pelo não cumprimento de obrigações acessórias, por ser um dever instrumental, e no caso dos PRC o art. 89, § 14 do RICMS/BA prevê que os destinatários devem necessariamente registrar eventos da NFe denominado de “confirmação de operação” e “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”.

Ressalta que o Portal da NFe esclarece quanto aos procedimentos a serem adotados e que todas as notas fiscais relacionadas na infração 16.16.02 não foram registradas e não possuem qualquer evento o que leva a concluir que não houve manifestação do destinatário.

Requer que uma vez combatidos todos os pontos da impugnação que o auto de infração seja julgado totalmente procedente.

Na assentada do julgamento, o patrono do autuado solicitou vista ao processo em razão de o autuante ter produzido na segunda informação fiscal que não lhe foi cientificado, inclusive por o autuante ter exposto na sessão de julgamento planilha com informações contidas no SPED do contribuinte.

VOTO

Inicialmente quanto ao pedido de vista ao processo, observo que depois do autuante prestar a primeira informação, na qual foi esclarecido que dados contidos na planilha que foram coletados no LMC e EFD do estabelecimento autuado, o sujeito passivo ao ser cientificado alegou que foram aduzidos fatos novos e deveria ser concedido prazo maior do que os dez dias que lhe fora concedido. A Inspetoria Fazendária, intimou o contribuinte cientificando reabertura do prazo de defesa, no entanto, na segunda informação fiscal não foram aduzidos fatos novos ou anexado qualquer demonstrativo, o que dispensa dar nova ciência ao autuado nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 127 do RPAF/BA. Por isso fica indeferido o pedido.

Quanto ao pedido formulado na sessão de julgamento, observo que diante de argumentos apresentados acerca de inconsistências no levantamento fiscal (combustível despejado em tanque diverso) o autuante expôs dados contidos no SPED FISCAL do contribuinte, indicando datas, notas fiscais e quantidades. Pelo exposto, tal procedimento não constitui “fatos novos” visto que o SPED FISCAL do estabelecimento autuado fora elaborado por ele próprio e os dados já estavam contidos nas planilhas elaboradas pela fiscalização indicando ganhos superiores ao estabelecidos pela legislação tributária, o que motivou a exigência do ICMS por entender que configurou infringência a legislação fiscal, fato que será apreciado nas razões de mérito. Portanto, não configurando fatos novos, fica indeferido o pedido de vista ao processo nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 127 do RPAF/BA.

O auto de infração acusa o cometimento de sete infrações, todas defendidas. Apreciando as colocações da defesa, inicialmente nego provimento ao pedido de diligência requerida, sob argumento de que não foram fornecidos todos os demonstrativos que deram suporte às infrações de que foi acusado. Constatou que a primeira informação fiscal forneceu todos os demonstrativos e concedeu prazo de dez dias para se manifestar. Tendo se manifestado, a Inspetoria Fazendária em momento posterior reabriu o prazo de defesa. Pelo exposto, considero saneadas as inconsistências, nos termos do art. 18, § 1º do RPAF/BA e com base no art. 147, I, “a”, do mesmo diploma legal, indefiro o pedido de realização de diligência fiscal, tendo em vista meu convencimento sobre a presente lide.

Inicialmente cabe apreciar as nulidades suscitadas sob os argumentos de que:

- i) Só tomou conhecimento do resultado da fiscalização, após a sua conclusão;
- ii) Utilização retroativa dos efeitos da Port. 159/2019 que alterou a Port. 445/1998;
- iii) O Convênio ICMS nº 09/2008 adotou o LMC para fins de fiscalização, mas não autorizou exigência de sobras ou ganhos, decorrentes de variações volumétricas;
- iv) O auto de infração não foi assinado pelo autuante e não foi concedido acesso a todas as informações constantes do levantamento fiscal.

Quanto a primeira nulidade suscitada observo que conforme documento de fls. 9 e 10, o sujeito passivo foi cientificado do Início de Fiscalização em cumprimento da Ordem de Serviço nº 50198721, em 29/04/2021 por meio do DTe, tendo efetivado a ciência no dia 30/04/2021 e cientificado da conclusão dos trabalhos conforme Termo de Encerramento de Fiscalização lavrado em 17/06/2021 (fl. 49) que foi cientificado também pelo DTe. Pelo exposto o procedimento fiscal está em conformidade com o disposto no art. 127-D do Código Tributário do Estado da Bahia e inexiste motivação de nulidade que fica rejeitada.

Quanto a nulidade suscitada sob argumento de que foi utilizado de forma retroativa a Port. 159/2019 que alterou a Port. 445/1998, observo que a Procuradoria Geral do Estado (PGE) manifestou entendimento de que houve apenas indicação de procedimento a ser utilizado no processo fiscalizatório, não implicando em norma que institua critério material. Portanto, o critério estabelecido no Parágrafo único do art. 10 da Port. 445/2019 indica caracterização de omissão quando se verificar variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no LMC/Registro 1300 da EFD que exceder 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 ANP. Consequentemente fica afastada a nulidade suscitada por falta de amparo legal.

Quanto a nulidade suscitada sob argumento de que o Convênio ICMS nº 09/2008 adotou o LMC para fins de fiscalização, mas não autorizou exigência de sobras ou ganhos, decorrentes de variações volumétricas, cabe apreciar que no enquadramento da infração foi indicado o art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23, § 6º e art. 23-A tudo da Lei 7.014/96, com aplicação da metodologia de apuração do imposto definida no art. 10, § Único da Port. 445/1998, apurando omissão do registro de entrada de combustível, caracterizada pela identificação de variação volumétrica da quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no LMC/Registro 1300 da EFD que excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia).

Por sua vez a fiscalização indicou no termo de cientificação da autuação à fl. 49, que foram fornecidos os demonstrativos e levantamentos para comprovar a ocorrência dos fatos, postado em 17/06/2021, por meio do DTe, o que possibilitou ao defensor exercer o seu direito de defesa, como o fez na impugnação juntada às fls. 51 a 64, o que demonstra ter compreendido e se defendido do que foi acusado e não foi apresentado motivos que se enquadrem nas situações que conduzam a nulidade, previstas no art. 18 do RPAF/BA. Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada.

Quanto a nulidade suscitada sob o argumento de que o auto de infração não foi assinado pelo autuante e não foi concedido acesso a todas as informações constantes do levantamento fiscal, observo que ao contrário do que foi alegado, na fl. 4/v foi apostado a assinatura no auto de infração e que diante de tal argumento, o estabelecimento autuado foi cientificado da informação fiscal (fl. 95) e tendo se manifestado à fl. 99, foram fornecidas todas as planilhas gravadas e concedido reabertura de prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, (fl. 100), por demandar mais tempo para análise. Portanto, concluo que não procede a alegação de que o auto de infração não tenha sido assinado, e que foram fornecidos todos os elementos contidos no processo, o que possibilitou o exercício do direito de defesa, inexistindo a nulidade suscitada.

No mérito, quanto as alegações de que as infrações 1 e 2, contêm erros na apuração das variações volumétricas, presumindo ganhos diárias que configuram omissão de entrada de mercadorias, presunção que viola os princípios básicos do processo administrativo, observo que os demonstrativos juntados pela fiscalização às fls. 15 a 47, relacionam as notas fiscais de entradas e indicam o montante das entradas diárias de combustíveis, que foram consolidados nos demonstrativos sintéticos juntados às fls. 11 a 14 (sintéticos).

Constatou que nos demonstrativos sintéticos elaborados pela fiscalização foram indicadas as variações volumétricas diárias que superaram o limite de ganhos registrados pelo Contribuinte em 1,8387% x Volume Disponível, conforme disposto no § Único do art. 10 da Port. 445/1998.

Como o limite de segurança estabelecido pela Agência Nacional de Petróleo é de 0,6% diário, caberia ao defendant demonstrar possível erro no levantamento fiscal, e como isso não ocorreu, restou caracterizada a omissão de entrada de mercadorias, que corresponde à quantidade que ultrapassou o referido limite, nos termos do art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96.

Consequentemente, resta devido o ICMS na condição de responsável solidário por adquirir mercadorias sem fazer se acompanhar de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV e art. 23-A da Lei 7.014/1996 e art. 10 da Port. 445/1996 (infração 1) e falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do PMPF em decorrência de omissão de entrada de mercadoria, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pelo ANP (infração 2).

Infrações 1 e 2 procedentes.

Observo ainda que embora não tenha sido questionada a aplicação do porcentual de 100% nas infrações 1 e 2, cujo enquadramento foi tipificado no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96, observo que a infração 1 exige ICMS em decorrência da aquisição de combustíveis, sem registro da entrada, cujo porcentual é de 100%, previsto no art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96, relativo à ocorrência de: “d) entradas de mercadorias ou bens não registrados”, que considero correta.

No tocante a infração 2, embora não questionado na defesa, para evitar um possível pedido de controle de legalidade na PGE/PROFIS, de ofício aprecio que refere se a exigência do ICMS devido por antecipação, resultante do mesmo levantamento fiscal da infração 1, tendo a fiscalização indicado porcentual de 100% e tipificado no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96 que prevê:

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

...

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;

Portanto, tendo sido exigido o ICMS devido por responsabilidade solidária na infração 1, apurada a base de cálculo em função do PMPF e deduzido o crédito fiscal relativo ao imposto exigido na primeira infração, considero correto o porcentual da multa de 60% indicado na tipificação da infração, ao invés da aplicada de 100%.

Ressalte-se que os procedimentos adotados pela fiscalização nesta autuação são os mesmos previstos no art. 10 da Port. 445/1998 que apurou omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, que resultou na exigência do ICMS na condição de responsável solidário (inciso I, “a”), por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte, cuja base de cálculo foi constituída de acordo com inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96 (infração 1) e multa aplicada prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (art. 42, III).

O mesmo procedimento fiscal apurou o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo

com o PMPF (infração 2) deduzida da parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I (art. 10) a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96).

Pelo exposto, de ofício faço a correção do porcentual da multa da infração 2, de 100% para 60%.

Infrações 1 procedente e 2 procedente em parte, face a redução da multa.

Quanto às infrações 3, 4 e 5, que aplicam multa de 1% sobre o valor da entrada de mercadorias no estabelecimento, tributáveis e não tributáveis, que não foram registradas na escrita fiscal, o defensor argumentou que se ultrapassadas as nulidades suscitadas, todas as notas fiscais não escrituradas, foram registradas no Livro Razão e não se aplica os dispositivos indicados no auto de infração.

Observo que para estas infrações foi indicada no enquadramento a infringência aos artigos 217 e 247 do RICMS/BA, que estabelece:

Art. 217. O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, destina-se à escrituração pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional (Conv. S/Nº, de 15/12/70):

I - das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;

II - das aquisições de mercadorias ou bens que não transitarem pelo estabelecimento;

III - dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação tomados pelo contribuinte.

Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).

...

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

§ 3º Os contribuintes beneficiados com incentivo fiscal deverão registrar na EFD as informações relativas aos valores incentivados, nos termos previstos em portaria do Secretário da Fazenda.

Pelo exposto, o sujeito passivo estava obrigado a escriturar as operações de entradas de mercadorias na EFD, nos termos do art. 247 do RICMS/BA e não tendo comprovado a escrituração das notas fiscais relacionadas nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, infringiu a legislação do ICMS.

Consequentemente é cabível a aplicação da multa prevista no art. 42, IX da Lei 7.014/1996 que estabelece:

IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

Portanto, mesmo que tivesse provado que as operações tivessem sido registradas na escrita contábil (Livro Razão), não tendo comprovado a escrituração na EFD é correta a aplicação da multa na forma que foi aplicada. Infrações 3, 4 e 5 procedentes.

No tocante a infração 6, que acusa divergência na escrituração da EFD, o defensor alegou que não caracteriza omissão, visto que as notas fiscais foram escrituradas nos arquivos EFD “com modelo divergente do documento fiscal, nota eletrônica lançada como manual”. E também, que a infração foi abarcada pela contida nas infrações 3, 4 e 5.

Verifico que conforme demonstrativo de fl. 44/v, foram indicadas as notas fiscais e total de divergências verificadas na escrituração da EFD que não correspondem ao documento original.

A multa aplicada tem suporte no art. 42, XIII-A, “m” da Lei 7.014/96 que estabelece:

XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:

m) pela ocorrência de divergências na escrituração da EFD que não se caracterizem como omissão, em cada período de apuração:

1 - R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), na hipótese da ocorrência de 1 (uma) a 30 (trinta) divergências;

Portanto, a infringência fiscal está corretamente amparada nas disposições legais em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, por escriturar documento fiscal com dados divergentes e não tem correlação com a multa prevista no inciso IX do art. 42 da Lei 7.014/1996 que prevê multa porcentual de 1% sobre operações não escrituradas.

Fica mantida a procedência da infração 6.

Com relação a infração 7, que acusa falta de manifestação do destinatário relativo à “Operação não realizada” o estabelecimento autuado alegou que deve ser levado em conta operações de baixa de consumo (CFOP 5949), devolução de venda (CFOP 1662), estorno de NFe não cancelada e ajuste de estoque (CFOP 1949). Indicou às fls. 61 e 62, operações em que ocorreu descarregamento errado de combustível (gasolina comum no tanque de gasolina aditivada; de diesel S500 no tanque de diesel S10), que motivou as devoluções. Também, que a multa é absorvida pelas aplicadas nas infrações 1 e 2.

Constatou que conforme demonstrativo de fls. 45 e 46, foram relacionadas as notas fiscais relativas a operações de aquisição de mercadorias que não foram confirmadas.

Observo que o art. 89, § 14 do RICMS/BA estabelece:

Art. 89. Do resultado da análise referida no art. 88, a Secretaria da Fazenda cientificará o emitente:

§ 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 emissão”, “confirmação da operação”, “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, conforme o caso: (grifo nosso)

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

Pelo exposto, conforme demonstrativo elaborado pela fiscalização (fls. 45 e 46), o estabelecimento autuado na condição de posto de combustível deixou de confirmar, negar ou desconhecer as operações que lhe foram destinadas, no Portal da NFe, materializando a infração da qual foi acusado.

Quanto ao argumento de que a multa é absorvida pelas aplicadas nas infrações 1 e 2, observo que aquelas infrações acusam falta de recolhimento do ICMS por ter adquirido combustíveis sem registrar as respectivas entradas (descumprimento de obrigação principal) e não absorve esta multa aplicada por descumprir obrigação acessória, nos termos do § 5º do art. 42 da Lei 7.014/1996 que prevê que “A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória”. Na situação presente não há correlação entre o descumprimento da obrigação principal das infrações 1 e 2 (aquisição de mercadorias sem documentação fiscal) com a multa de descumprimento de obrigação acessória da infração 7, relativa a não confirmação da operação.

Pelo exposto, fica mantida a aplicação da multa e procedente a infração 7.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, mantendo a exigência dos valores e de ofício retifico o porcentual da multa da infração 2, de 100% para 60%.

VOTO DIVERGENTE

A despeito do posicionamento quase irretocável da relatoria, a qual reverencio com os encômios de praxe, permito-me respeitosamente divergir de questão processual importante, levantada pelo representante do contribuinte na assentada de julgamento, à vista de planilha exposta pelo i. autuante na sessão de julgamento.

Assim, foi o voto predominante:

“Quanto ao pedido formulado na sessão de julgamento, observo que diante de argumentos apresentados acerca de inconsistências no levantamento fiscal (combustível despejado em tanque diverso), o autuante expôs dados contidos no SPED FISCAL do contribuinte, indicando datas, notas fiscais e quantidades. Pelo exposto, tal procedimento não constitui “fatos novos” visto que o SPED FISCAL do estabelecimento autuado fora elaborado por ele próprio e os dados já estavam contidos nas planilhas elaboradas pela fiscalização indicando ganhos superiores ao estabelecidos pela legislação tributária, o que motivou a exigência do ICMS por entender que configurou infringência a legislação fiscal, fato que será apreciado nas razões de mérito. Portanto, não configurando fatos novos, fica indeferido o pedido de vista ao processo nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 127 do RPAF/BA”.

Necessário contextualizar que na assentada de julgamento o autuante apresentou para apreciação folha da escrita digital do contribuinte em que se discutia especificamente o argumento defensivo de que determinada quantidade de óleo diesel foi descarregada em outro tanque. Naquela oportunidade, o preposto estatal frisou que o documento exibido não constava dos autos. Gravações da sessão de 03.02.3023 apontam detalhes deste evento processual.

Concedida a palavra ao advogado do contribuinte, no momento da sustentação oral, este requereu vistas ao documento exibido para dele se manifestar, tendo em vista que este é um elemento de prova que necessitava de contraditório, também em homenagem à ampla defesa.

Entendo que, a despeito do documento apresentado integrar a escrita do contribuinte, foi ele exibido em ponto específico da contenda – o descarregamento do produto em outro tanque, de modo que passou a fazer parte integrante do processo e como tal deveria ser concedido prazo ao sujeito passivo para este se manifestar acerca dele, pois do contrário a apreciação do Colegiado ficaria enviesada, sem contraponto defensivo, a comprometer a higidez dinâmica da discussão do crédito tributário, com possíveis sequelas processuais posteriores.

Mesmo sendo documento integrante da escrita do autuado, fato é que foi exibido em contexto particular, a contrapor um argumento específico, que necessitaria de tempo e fôlego processual para o sujeito passivo marcar as suas impressões. Documento novo, repita-se, inexistente até então nos autos, que não poderia tomar de surpresa a parte que teria o direito processual de pedir vistas, contar com o deferimento desse Colegiado no sentido de conhecer detalhadamente o seu teor. O direito de defesa, no nosso modesto ver, ficou prejudicado e necessita ser restabelecido.

Ainda mais quando no mérito a decisão por maioria veio a favor da Fazenda Pública.

Assim, *permissa venia* dos meus pares, voto pela interrupção da sessão de julgamento, retirada do processo da pauta e concessão de prazo de dez dias para o contribuinte manifestar-se acerca do documento exibido pelo i. autuante na sessão de julgamento, após o que o processo retomaria o seu curso normal, com agendamento de nova data para apreciação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0075/21-3 lavrado contra o **SOBRAL & FILHOS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 56.211,36**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 8.969,45 e de 100% sobre R\$ 47.241,91, previstas no art. 42, II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas totalizando valor de **R\$ 34.744,25**, prevista no art. 42, IX, XIII-A, “m”, item 1, e X-A da citada Lei e dos acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2023.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE
(Quanto ao pedido de vistas ao processo)