

A.I. Nº 269138.0115/19-3
AUTUADO POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO INTERNET – 14/03/2023

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0021-01/23-VD**

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Os ganhos volumétricos registrados no LMC/Registro 1300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP, foram constatados na maioria dos meses dos exercícios que foram objeto da fiscalização. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Afastadas as preliminares de nulidade suscitadas. Infração caracterizada. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 11/12/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$ 268.968,65, mais multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 04.07.01: 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 de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.

Enquadramento legal art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Multa prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 25/12/19 (DTE à fl. 22) e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 26/02/20, peça processual que se encontra anexada às fls. 24 a 58 e 1316 a 1350. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumento de procuração, constante nos Autos à fl. 67.

O Impugnante inicia sua peça defensiva afirmando que o autuado está inserido no rol das empresas que cumprem com suas obrigações tributárias, desfrutando de credibilidade no setor que atua. Desenvolve suas atividades no ramo comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, cadastrado no CNAE 4731-8/00, nunca tendo cometido qualquer infração às normas tributárias e fiscais.

Reproduz a infração imputada e diz que o autuante, analisando o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC existente na Escrituração Fiscal Digital – EFD, apurou que em determinados dias havia sobra de combustível, na medida em que o valor escriturado, segundo ele, era inferior ao volume de combustível medido nos tanques de gasolina.

Afirma que o autuante se utilizou da presunção legal de omissão de entradas de combustíveis, mas não atentou que em todos os dias posteriores ou anteriores ao dia em que houve a suposta sobra de combustíveis, havia falta do produto, ou seja, o volume escriturado era maior que o volume encontrado nos tanques, após a medição diária.

Entende que a sobra em uma data e falta em data anterior ou subsequente, faz cair por terra a presunção de omissão de entrada. Diz que nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica e os livros contábeis.

Preliminarmente, alega violação aos princípios da legalidade e da busca da verdade material, e inocorrência dos fatos. Comenta sobre o princípio da legalidade, reproduzindo o art. 150, I da Constituição Federal e diz que está sendo cobrado tributo sobre presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem a perquirição da busca da verdade real.

Diz que a fiscalização efetuada remotamente pelo autuante deveria ter sido realizada em conjunto com a competente auditoria no sistema de dados e conta corrente da Secretaria da Fazenda, isso para perquirir a verdade material dos fatos e proceder à devida autuação somente àqueles que infrações fiscais de fato cometeram, evitando àqueles que honram com seus compromissos junto ao Fisco.

Ressalta que a Secretaria da Fazenda não é infalível. Ao contrário, age através de seus Agentes e que por mais treinados e experientes que sejam não estão livres de recair em equívoco. Entretanto, este lapso não pode prejudicar o contribuinte cumpridor de suas obrigações.

Transcreve o art. 2º do RPAF-BA, e traz à baila a decisão do 1º Conselho dos Contribuintes da Receita Federal, pela 3ª Câmara, em que, em caso análogo, o princípio da verdade material é norteador do julgado.

Registra que em nenhum momento o autuante perquiriu a busca da verdade material. Ao revés, sequer colheu no próprio sistema de dados da SEFAZ-BA a prova de que houve o recolhimento do tributo devido e, assim, imputou ao contribuinte o cometimento de infrações inexistentes.

Informa que ao tomar ciência da autuação fiscal, foi conferir o seu livro de movimentação de combustíveis e apurou existir, na maioria das situações, divergências entre os dados que o autuante teve acesso (EFD) e aqueles escriturados nos livros físicos. Menciona que em todas as datas em que o autuante apontou como dias em que houve suposta entrada de mercadoria sem nota fiscal (sobra de combustíveis), vislumbra-se divergências com as informações reais, constantes nos livros fiscais do contribuinte.

Diz que junta, em separado, para comprovação do alegado, o documento do LMC relativo a todos os dias em que o autuante apurou e listou no Auto de Infração, onde esta Junta de Julgamento Fiscal poderá vislumbrar divergência de informações.

A título de exemplo, destaca algumas datas em que há divergência entre as informações apontadas pelo Fiscal e a escrita da empresa. Afirma que está diante de Auto de Infração lavrado com base em informações divergentes, obtidas exclusivamente através de registros digitais, sem se perquirir através da solicitação dos livros físicos e demais elementos probatórios a efetiva ocorrência da infração tributária. Diz que o autuante, em nenhum momento, solicitou do contribuinte a apresentação de informações ou esclarecimentos, nem tampouco, efetuou a análise das notas fiscais de compra e das vendas efetuadas.

Afirma que em situação semelhante (Auto de Infração nº 269138.0011/18-5) o mesmo Auditor fiscal que lavrou o presente Auto de Infração entendeu por conceder prazo para apresentação do LMC físico, conforme se extrai da própria informação prestada e constante do Acórdão nº JJF Nº 0160-02/19.

Entende que, se o mesmo procedimento tivesse sido adotado pelo Fiscal autuante, com o espírito de busca da verdade real que deve orientar a ação fiscalizadora, verificar-se-ia a escorrita escrituração das entradas pelo contribuinte e furtaria o constrangimento imposto de ter que se sujeitar a defesa em um procedimento administrativo fiscal. Pontua que o contribuinte poderia ter apresentado tanto as notas fiscais de entrada, quanto os livros contábeis, onde o Fiscal constataria a inexistência de entrada de combustível desacompanhado de nota fiscal, pois evidente o erro de medição, ao se apurar sobra em um dia e falta no dia subsequente ou anterior.

Diz que tal omissão do Auditor Fiscal, que em situação semelhante garantiu ao contribuinte a apresentação do LMC, denota evidente violação à ampla defesa, em confronto com o art. 2º do RPAF, a ensejar nulidade do auto de infração.

Para o devido trâmite da presente apuração, entende que se deve converter o feito em diligência, para que o Auditor Fiscal venha analisar o caso concreto com base na escrita fiscal do contribuinte, em confronto com as NFs de entrada e o LMC.

Ressalta que não há como se admitir a existência de auto de infração lavrado com base em informações claramente equivocadas, sendo que as corretas se encontram devidamente escrituradas nos livros físicos do contribuinte.

Diz que os autos de infração devem ser declarados nulos, para que o autuante posse exercer sua atividade fiscalizadora e, se for o caso, lavrar novo auto de infração, considerando, inclusive, além da sobra, a falta de combustível em dias subsequentes ou anteriores.

Acrescenta que eventual equívoco na apresentação de informações digitais não conduz, em hipótese alguma, à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal, mormente pela existência de LMC retificado e impresso à época.

Assinala que o reconhecimento da nulidade apontada é baseado na lavratura de autos de infração em decorrência de análise de informações equivocadas e, também, na violação à ampla defesa (art. 18, II do RPAF-BA), por não ter havido intimação para apresentação de elementos que pudessem elidir a infração imputada.

Entende que, independentemente da apreciação do mérito, o auto de infração torna-se nulo de pleno direito, por ser notória a violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material, pelo que desde já, requer que o Fisco Estadual se digne em cancelar o presente Auto de Infração, determinando seu consequente arquivamento.

Caso esta Junta de Julgamento Fiscal não acolha o requerimento pretérito, mantendo os Autos de Infração, o que o defendente afirma não esperar, diz que é necessário comprovar a impossibilidade de acatar a presunção legal utilizada pelo autuante, em virtude do caso concreto.

Acerca da presunção, reproduz o que dispõe o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96 e diz que a presunção utilizada pelo autuante é relativa, cabendo a apresentação de provas por parte do contribuinte, para demonstrar a não ocorrência de eventual infração tributária.

Diz que a simples intimação para que o contribuinte apresentasse os LMCs (livros físicos) evitaria a nulidade aqui apontada, porém o Auditor Fiscal não tomou tal providência, mesmo adotando-a em fiscalização idêntica.

Registra que o autuante, quando apresentou manifestação no Auto de Infração nº 269138.0011/18-5 entendeu que a infração de omissão de entrada poderia ser descaracterizada se fosse evidenciada falta de combustível no dia seguinte à apuração de sobra.

Desta feita, em autuação por suposta infração idêntica, o autuante admitiu que, caso houvesse ganhos e perdas sucessivos, haveria a caracterização de erro de medição, que é o caso do presente Auto de Infração.

Informa que juntou aos autos todos os dias em que o autuante apontou a suposta sobra de combustível decorrente de omissão de entrada, porém, para comprovar que houve efetivamente erro de medição a justificar a sobra, juntou-se, também, os dados do dia anterior e/ou posterior para demonstrar a falta de combustível no tanque.

Rememora que a maioria dos dias apontados pelo autuante não constam sobra de combustível, pois houve a retificação do LMC. A documentação anexada é separada e destaca os dias em que o LMC é divergente daqueles em que coincide com o LMC analisado pelo Fisco.

Visando demonstrar o erro de medição e a existência de falta de combustível no dia posterior, cita alguns exemplos, reiterando que a documentação comprobatória de todos os dias elencados pelo autuante encontra-se anexada à defesa.

Informa juntar aos autos os extratos de medição mensais indicando a existência de ganhos e perdas sucessivos, objetivando comprovar que nos dias em que se apontou eventual sobra de combustível, houve no dia anterior ou no subsequente, a falta de produto nos tanques, após a medição física.

Sustenta que houve erro de medição e alerta para o fato de que nunca haverá identidade entre ganho e perda, pois há de se considerar a existência de coeficiente de dilatação e perdas comuns do combustível. No caso concreto, os ganhos e perdas são próximos a comprovar a existência de erros de medição.

Afirma que a documentação que acostou aos autos, bem como a cópia integral digital dos LMCs outrora retificados de todo o período e englobando todos os combustíveis dão conta da impossibilidade de se proceder com a presunção de entrada de combustíveis sem nota fiscal, tendo havido, como já dito, eventuais erros de medição.

Chama a atenção para o Relatório de Medições de todo o período fiscalizado, anexado de forma física e, também, em mídia magnética. Tais elementos indicam que sempre houve suposto ganho acima do limite legal, houve no dia seguinte ou anterior, a correspondente falta do combustível, a indicar a existência de erro da medição de determinado dia. Destaca alguns pontos dos relatórios de medição.

Diz que sempre nos fechamentos dos meses, a diferença entre entrada e saída de combustíveis permanecia (e permanece) dentro do limite legal, a indicar a inexistência de omissão de entrada.

Informa que sempre adquire combustíveis de grandes distribuidoras (Larco, Ipiranga), sendo impossível fazer a aquisição sem nota fiscal. Além disso, afirma que o sistema somente libera abastecimento de veículo com a entrada no tanque de combustível com a nota fiscal declarada. Diz que o quadro aqui delineado e provado conduz à insegurança da existência da infração, a ensejar a nulidade do Auto de Infração, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF-BA. Neste sentido, colaciona trecho do Acórdão JJF Nº 0160-02/19.

Pede a declaração de nulidade do Auto de Infração, por ausência de provas do cometimento da irregularidade apontada, considerando a comprovação da existência de erros (humanos) de medição que, em hipótese alguma, podem conduzir à presunção de entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

Ressalta que a ausência de justificativa, no LMC, da variação de 0,6% também não induz à existência da grave imputação apontada no auto de infração.

Comenta sobre o princípio da legalidade e do dever do Fisco de provar a ocorrência de infração, reproduzindo o art. 2º do RPAF-BA. Afirma que nunca praticou qualquer ato que violasse a legislação tributária estadual, afirmando a inocorrência das infrações apontadas pelo autuante. Entende que a ausência de intimação para apresentação pelo contribuinte de elementos que pudessem elidir a infração que lhe é imposto, resta prejudicado o exercício da ampla defesa e do contraditório, pois ausente de elementos necessários para elidir a pretensão punitiva.

Menciona decisão do Tribunal de Impostos e Taxas - TIT de São Paulo, anulando processos nos quais foram violados preceitos constitucionais. Diz que toda infração deve estar prevista em lei e na falta de elementos capazes de caracterizá-la com segurança, o caminho correto é desconsiderá-la e não presumir que a mesma ocorreu e deixar que o sujeito passivo se defenda.

Acrescenta que não existe nos elementos apresentados pela fiscalização qualquer prova da utilização ou entrada de bens no estabelecimento autuado além daqueles devidamente comprovados pela sua escrita contábil, pelo que, totalmente incabível a aplicação da multa tipificada no art. 42 da Lei 7.014/96.

Diante da ausência de provas do cometimento da infração imputada pela fiscalização, diz ser flagrante a improcedência da autuação, decorrente de ato nulo da administração.

Alega que as informações transmitidas eletronicamente nem sempre correspondem à veracidade dos fatos, seja por falhas nos lançamentos realizados, seja por problemas de ordem técnica na transmissão dos dados ou, até mesmo, por falha no Sistema Eletrônico da SEFAZ. Diz que apresentou as informações contábeis através da EFD e, por entender existirem indícios de equívocos quanto ao estoque das mercadorias, o auditor fiscal lavrou a presente peça punitiva, sem, sequer, verificar os livros fiscais da empresa, elementos de prova na ação fiscal.

Comenta sobre o princípio da verdade material e afirma que não houve dano ao erário a justificar a imputação de multa de 100%, nem as supostas omissões a justificar a imputação pretendida.

Afirma que apesar de o autuante não ter oportunizado a apresentação de documentos e informações, apresenta nesta oportunidade os documentos de sua escrita que elidem, de forma irrefutável, a infração que lhe é imputada.

Acrescenta que à época da impressão dos livros, ou seja, antes do procedimento fiscalizatório instaurado, promoveu a retificação dos arquivos magnéticos fornecidos inicialmente.

Também informa, que para elidir a pretensão punitiva, formulou demonstrativo comparativo das irregularidades apontadas pelo autuante, demonstrando as inconsistências constantes no levantamento realizado. Requer a improcedência da autuação fiscal, pelos fatos e argumentos expostos.

Requer, ainda, o cancelamento da multa por descumprimento de obrigações acessórias, pedindo que se leve em consideração a sua boa-fé, bem como, da inexistência de dolo, fraude ou simulação, devendo a Junta de Julgamento Fiscal avaliar o atendimento aos requisitos aplicáveis no presente caso, já que os equívocos foram cometidos sem causar danos ao erário.

Levando-se em consideração as circunstâncias atenuantes, passam as multas a possuírem caráter tão elevado que assumem o caráter confiscatório. Diz que não há dúvidas de que o defendente faz jus à aplicação de atenuante à penalidade objeto deste Auto de Infração, com a desconsideração da multa aplicada, motivo pelo qual devem ser corrigidas.

Requer seja realizada revisão fiscal para que sejam revistos os dados em confrontação documental, com realização de perícia no local do estabelecimento autuado, sob pena de nulidade. Apresenta quesitos às fls. 54 e 1346 para a perícia requerida, indicando seu assistente técnico.

Diz ser necessário destacar que durante a ação fiscal foram lavrados pelo autuante dois autos de infração contra o contribuinte, e entende que é necessária apreciação conjunta dos dois autos lavrados, pela correlação entre as infrações.

Por fim, requer o cancelamento do presente Auto de Infração, considerando a sua nulidade por ser notória a violação aos princípios da legalidade, segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material.

Assevera que diante dos argumentos já expostos, resta fartamente demonstrada também a inconsistência do auto de infração, por isso, pede que o lançamento seja julgado totalmente improcedente.

No que tange às multas por descumprimento de obrigações acessórias, pede a desconsideração com fulcro no disposto no art. 158 do RPAF, pela evidente boa-fé e o devido recolhimento do tributo.

Caso os julgadores não se convençam da total improcedência do Auto de Infração, requer a realização de revisão fiscal, por fiscal estranho ao feito, com o fito de apurar com exatidão e clareza o cometimento das supostas infrações, intimando-se o assistente técnico do contribuinte para acompanhar o procedimento.

O autuante apresentou informação fiscal às fls. 1353 a 1354 (frente e verso), inicialmente aduzindo que não há violação da ampla defesa ao se fundamentar a autuação na escrita fiscal digital da autuada, que se presume correta até prova em contrário. Diz que de fato, é exatamente o exercício da ampla defesa que sustenta a apresentação do seu argumento de que a autuação está equivocada porque a EFD continha informações distantes da verdade dos fatos ocorridos por erro no seu registro.

Esclarece que examinando esses dias com as diferenças apontadas pelo próprio autuado, ficou surpreso como ele por si só admite que seu livro foi retificado. Enfatiza, como exemplo, que o impugnante afirma que "no dia 08/01/2018 a informação contida na EFD apontava sobre de 1.039,56 litros de diesel S10, porém, o LMC retificado aponta sobre de 23,57 litros, dentro do limite legal".

Estranha o desejo do autuado de apresentar um livro retificado como prova. Ressalta que não pode ter valor probante um livro empresarial que é alterado e apresentado conforme a conveniência da empresa, apontando a IN DREI 11/2013.

Pontua que apesar de ser permitido ao autuado demonstrar que a sua escrituração não corresponde à verdade dos fatos (CC, art. 226, caput, 1 a parte, e CPC, art. 417), não foram apresentadas provas idôneas e suficientes para sustentar as suas alegações.

Assevera que as informações fornecidas pela EFD e utilizadas na autuação têm força probante robusta, são revestidas das formalidades legais e as suas informações são fornecidas pelo próprio autuado, e acrescenta que em momento algum antes da autuação manifestou o desejo de retificar os seus registros.

Conclui que não há como desconsiderar as informações da EFD sem qualquer inconsistência, muito menos em favor de livros que na sua escrituração não obedeceram às formalidades devidas.

Reconhece que os erros na medição do estoque final de um dia podem se refletir no dia seguinte com sinal oposto, isto é, perdas viram ganhos e vice-versa, e que obviamente erros acontecem. Contudo, assinala que não se pode aceitar que o autuado cometa tantos erros em tantas medições e de tal monta, pois os processos de medição dos volumes nos tanques de combustíveis, tais como definidos pela legislação do setor, tem margem de erro máxima de décimos de litro (ABNT NBR 13787).

Registra que no LMC da empresa não foi anotado nenhuma justificativa relativa a erro de medição do estoque final que justificasse a retificação mencionada.

Considera que não se sustenta a alegação de erros humanos nas medições de estoques.

Diante do informado, diz que ficou demonstrado que:

- (i) Não houve a violação do princípio da ampla defesa com a fundamentação da autuação exclusivamente na EFD apresentada sem levar em consideração os registros dos seus LMCs.

(ii) *Os LMCs apresentados, tendo sido retificados pela autuada e não tendo obedecido as formalidades legais devidas, não constituem prova idônea para a demonstração da existência de equívocos na sua EFD, essa sim dentro dos ditames legais.*

(iii) *Simplesmente não é crível o argumento apresentado pela autuada de que os ganhos se originaram de erros nas medições dos estoques de combustíveis, pois, não é possível a existência de tantos erros de medição dos estoques da autuada, em descumprimento das normas do setor e nos imensos volumes sugeridos ante as margens de erros aceitáveis no processo de medição*

Ao final, ratifica integralmente a autuação.

O autuado em novas manifestações às fls. 1360/1362 e 1401 a 1406 (frente e verso) lembra que na defesa inicial apresentou os relatórios de medição, comprovando que perdas e ganhos sucessivos se compensavam.

Diz que para reforçar a ausência de cometimento de ilícito, faz juntar, na oportunidade, relatório de todas as entradas de combustíveis do período, indicando o quantitativo e a respectiva Nota Fiscal de aquisição, visando demonstrar que o volume adquirido foi superior ao volume comercializado, saído dos bicos.

Volta a ratificar seus argumentos postos na primeira peça defensiva, e elenca a quantidade de combustíveis que saíram das bombas no período da fiscalização, asseverando que corresponde à documentação ora anexada.

Pontua que não há omissão, uma vez que os relatórios de medição de saída das bombas, indica que quantidade de combustível que saiu corresponde à quantidade comprada.

Menciona que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, através de sua Quarta Câmara Cível, nos autos do Processo nº 0005384-10.2005.8.05.0274, entendeu que para configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustível do que aquisição.

Pugna novamente pela inexistência da omissão de entrada, exigida no processo em lide.

O autuado apresentou, ainda, previamente à sessão de julgamento um memorial onde ratifica as alegações já mencionadas nas suas impugnações anteriores, acrescentando na oportunidade o que se segue.

Alega impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da portaria 445/98 como caracterizador de fato gerador. Considera que não há como o mesmo ter efeito retroativo, uma vez que o mencionado dispositivo somente veio ao mundo jurídico através da portaria 159 de 24/10/2019.

Acrescenta que a disposição da portaria, no máximo, mantém a possibilidade de presunção, nunca podendo ser utilizada para finalizar a discussão acerca da caracterização ou não da infração fiscal, sob pena de afrontar o princípio da legalidade, pois haveria criação de fato gerador não previsto em lei.

Diante disso, entende nula a autuação.

Reafirma que o Auditor Fiscal se utilizou da presunção legal de omissão de entrada de combustíveis para realizar seu levantamento.

Entende o Contribuinte também, da necessidade pela conversão do feito em diligência, para que, com base nos dados, que diz serem os verdadeiros, possa haver nova apuração.

Ao final, requer a nulidade do Auto de Infração, dizendo que pode ser realizada nova fiscalização, com base nos dados reais e com a exclusão das sobras precedidas ou sucedidas de perdas equivalentes.

Tendo em vista a alegação do autuado de que as diferenças de variações volumétricas nos combustíveis, apontadas na autuação, decorreram tão somente em consequência de erros escriturais do LMC, e que os mesmos foram devidamente retificados antes da ação fiscal, esta JJF

deliberou na assentada do julgamento, que o presente processo fosse convertido em diligência à SAT/COPEC (fl. 1419), para que serem adotados os seguintes procedimentos:

1- Intimar o contribuinte para apresentar, no prazo de 60 (sessenta) dias laudo pericial, emitido por Perito cadastrado no Tribunal de Justiça, confirmando a alegação defensiva de que as referidas retificações nos seus livros LMC foram procedidas em momento anterior à fiscalização.

2 – Havendo comprovação do acima mencionado, o autuante deve realizar novo levantamento, de acordo com as efetivas entradas e saídas das mercadorias, considerando a escrituração dos LMCs que foram retificados antes da ação fiscal.

O autuado, apresentou manifestação às fls. 1428 a 1431, inicialmente ratificando os erros que julga o autuante ter cometido por não ter considerado as informações de sua EFD retificada.

Quanto ao laudo pericial solicitado, assevera que confirma a confecção dos mesmos foi anterior a ação fiscal, transcrevendo trechos do laudo que anexa às fls. 1434 a 1446:

“Foi observado que os livros correspondentes aos anos de 2015 a 2018 apresentam manchas, perda de qualidade do papel, da tinta, há presença de fungos, dobraduras nas bordas, devido ao processo natural de envelhecimento. Ou seja, apresentam características que foram confeccionados/impressos e manuscrito no seu tempo, na sua época, especialmente pela análise técnica com mais de um equipamento que auxiliou a determinada conclusão”.

“No mais, pode se afirmar que o objeto em análise é original, não possui rasuras e/ou montagens, ou algum vestígio com a finalidade de obliterar ou ocultar informações. Assim sendo, todos os volumes analisados, possuem uma degradação natural devido aos agentes exteriores apontados acima que referenda a naturalidade e originalidade dos periódicos manuseados”.

“Por fim, todos os aspectos técnicos foram observados e avaliados tanto na apreciação dos documentos questionados quanto na seleção dos padrões de confronto utilizados dentro das normas técnicas em vigor”.

Dessa forma, considera que foi feita a comprovação de os livros foram elaborados à época, ou seja, no próprio ano de confecção (2015, 2016, 2017 e 2018), ressaltando que a ação fiscal teve início em novembro de 2019.

Entende que diante disso deve o fiscal refazer a fiscalização, tendo como base os livros físicos, afirmando terem as reais informações de todo o período.

Considerando que ao atender a diligência à fl. 1419, o autuado apresentou laudo pericial confirmando que os livros fiscais da empresa apresentam características de que foram confeccionados/impressos e manuscrito na sua época (2015 a 2018);

Considerando a alegação defensiva de que sua EFD, que serviu de base para autuação, foi enviada com dados equivocados;

Considerando que o autuado informa que algumas Notas Fiscais de Entrada de combustíveis, somente foram escrituradas nos livros, sem constarem na EFD enviada, e que tal fato repercute na omissão questionada pelo autuante;

Esta JJF deliberou, na Pauta Suplementar de 27.08.2021, que o presente processo fosse novamente convertido em diligência à SAT/COPEC (fl. 1454), para serem adotados os seguintes procedimentos:

1 – O autuante deve refazer o levantamento, desta feita também considerando as entradas dos combustíveis, objeto das notas fiscais que foram escrituradas no LMC do contribuinte, porém não constaram na EFD, a exemplo da NF 164968, de 29/09/2016 e da NF 213168, 09/01/2018;

2 – Elaborar novo demonstrativo de débito, se necessário.

O autuante informou à fl. 1458, que todas as notas fiscais indicadas como escrituradas no LMC pelo contribuinte, de fato, foram levadas em consideração nos levantamentos das infrações 04.07.01 e 04.07.02, e que seus volumes estão registrados com entradas nos registros 1300 e 1310.

Diz crer que essa anotação, que só indica o volume, o produto e a data da entrada, não afasta as infrações 16.01.01, 16.01.02 e 16.01.06, pois considera que não é a mesma coisa do registro completo do documento no “Bloco C” da EFD.

Aduz que, dessa forma, mantém também a aplicação da multa pela omissão do registro da nota de entrada para o A.I. 269138.0060/19-4.

Considerando que na Sessão de Julgamento, em 08/03/22, o patrono do autuado afirmou que não recebeu todos os registros que serviram de base para a apuração do débito exigido na autuação.

Considerando que não restou comprovado nos autos a entrega dos mencionados registros de forma completa.

Considerando que a Segunda Instância, no intuito de sanar supostos vícios no lançamento de ofício, tem solicitado que o autuante faça juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao processo.

Esta JJF deliberou à fl. 1472, na assentada do julgamento, que o presente processo fosse convertido em diligência à SAT/COPEC, para serem adotados os seguintes procedimentos:

1 - O autuante deve acostar, em meio magnético, demonstrativo analítico do levantamento fiscal, além de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos; inclusive cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo Contribuinte e utilizado pelo autuante;

2 – O órgão competente da repartição fazendária deve intimar o autuado, entregando no ato cópia do meio magnético com os elementos acima mencionados, além deste termo de diligência. Na oportunidade, o contribuinte deverá ser informado da reabertura do prazo de defesa por 60 (sessenta) dias, na forma do disposto no art. 123, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para que, querendo, possa se manifestar a respeito;

Em função da determinação de 1ª JJF, o autuante fez juntada dos arquivos solicitados, anexando à fl. 1477, mídia magnética contendo planilha com a memória de cálculo das infrações, além das informações do SPED Fiscal utilizado pela fiscalização.

Solicitou que fosse entregue ao autuado o conteúdo do CD, bem como fosse reaberto o prazo de defesa.

O autuado foi intimado, às fls. 1481 a 1485, tendo confirmado via AR, em 29/07/22, o recebimento dos arquivos supracitados, além da comunicação da reabertura do prazo de defesa, porém não se manifestou a respeito.

Na sessão de Julgamento, foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Gabriel Amorim Santos Silva, OAB-BA Nº 38.934.

VOTO

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

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

Ocorre que durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante o procedimento referido o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-

se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, é que se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.

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

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

Entretanto, no presente caso, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

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

Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas.

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

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.

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

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

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

Vale também observar que diante da alegação do autuado de que as diferenças de variações volumétricas nos combustíveis, apontadas na autuação, decorreram tão somente em consequência de erros escriturais do LMC, e que os mesmos foram devidamente retificados antes da ação fiscal, esta JJF converteu o processo em diligência para que o contribuinte apresentasse laudo pericial, confirmando sua alegação.

Tendo sido apresentado o referido laudo, todavia verificou-se que todas as notas fiscais indicadas como escrituradas no LMC, retificado pelo contribuinte, de fato, foram levadas em consideração nos levantamentos da infração em comento, uma vez que seus volumes estão registrados como entradas nos registros 1300 e 1310.

Dessa forma, não houve necessidade da elaboração de novo demonstrativo de débito, por parte do autuante, para a infração em exame.

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

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

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

Destarte, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Friso que o autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, inclusive através de diligência, com reabertura do prazo de defesa, quando recebeu, em meio magnético, o demonstrativo analítico do levantamento, além de todos os registros fiscais cujas informações foram extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos.

Inexiste, portanto, qualquer alegação de cerceamento ao direito de defesa, sendo que o defendente teve condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas.

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

O imposto ora exigido do defendente decorre da sua condição de responsável solidário, e o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente, sem emissão de documentos fiscais, e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, no art. 6º.

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

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no

caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

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

Art. 10

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

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

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

Descabe, portanto, o entendimento do autuado de que admitir a aplicação do Parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Quanto à alegação do defendente de que retificou seu LMC antes da ação fiscal, conforme já mencionado no exame das preliminares de mérito, no levantamento fiscal foram consideradas as entradas dos combustíveis, objeto das notas fiscais que o autuado informou que escriturou no LMC, mas que não constava na sua EFD, a exemplo da NF 164968, de 29/09/2016 e da NF 213168, 09/01/2018, uma vez que seus volumes estavam registrados como entradas nos registros 1300 e 1310, ou seja, não houve prejuízo para o autuado a apuração do imposto com base em suas EFDs.

Vale ressaltar que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais. Neste caso, não pode ser acatado livro físico para comprovar a escrituração fiscal.

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

Observo que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, e a legislação deste Estado admite um percentual maior, de 1,8387%.

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

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

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

Volto a lembrar que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV da Lei 7.014/96), sendo devido também o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo, calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

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

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

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

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

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

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

Por fim, ressalto que apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF/BA.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0115/19-3**, lavrado contra **POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 268.968,65**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

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

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR