

A.I. Nº - 269138.0032/22-0
AUTUADO - POSTO E CHURRASCARIA BORGES REIS LTDA. - EPP
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 26/07/2023

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0138-04/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. Constatado que o levantamento fiscal tomou por base a variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrado no LMC/EFD Registro 1300, cujo excesso, não comprovado, configura omissão de entradas de combustíveis, sobre o qual se deve exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Acusações subsistentes. Adequação do percentual da multa aplicada em relação a infração 02. **2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTAS.** Acusações mantidas. Não acolhida a arguição de decadência parcial. Infrações 3, 4 e 5 subsistentes. Não acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em tela, expedido em 04/08/2022, objetivando exigir crédito tributário no montante de R\$ 1.891.843,25, mais multas, em decorrência das imputações abaixo, relativamente aos períodos de janeiro/2017 a dezembro/2021:

- Infração 01 – 004.007.001: *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”.* Valor lançado R\$ 1.629.457,93. Multa de 100%, com previsão no Art. 42, Inciso III, alínea “d”, da Lei 7.014/96. 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.

- Infração 02 – 004.007.002: *“Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”.* Valor lançado R\$ 202.709,06. Multa de 100%, com previsão no Art. 42, Inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, Inciso IV; art. 23, § 6º, inciso II,

alínea “b”, da Lei 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98.

- **Infração 03 – 016.001.001:** “Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal”. Multa aplicada no valor de R\$ 564,94, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

- **Infração 04 – 016.001.002:** “Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal”. Multa aplicada no valor de R\$ 41.807,31, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

- **Infração 05 – 016.001.006:** “Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal”. Multa aplicada no valor de R\$ 17.304,01, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

O autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, onde após processar a descrição dos fatos, aludiu, de forma preambular, que as imputações relatadas não podem prosperar, porque nas acusações 01 e 02 autuante presumiu que a variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, foi originada da entrada de combustíveis sem nota fiscal, afirmando que tal presunção não merece ser acolhida porque:

1. Não pode ser oponível no caso de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, uma vez que não está autorizada por lei.
2. A fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos.
3. Apresenta prova do não cometimento da infração, conforme consta dos livros de movimentação de combustíveis e respectivas notas fiscais de entrada de combustíveis.
4. Falta motivo para a exigência fiscal, uma vez que há contradição nas imputações de infração 01 e 02 constantes do AI nº 2691380032/22-0, em apreço e a imputação de infração 02 constante do AI nº 2691380031/22-4 (Doc. 04), em anexo.

No que se refere às acusações 03 e 04, disse que, como se vê no corpo da Auto de Infração em comento, o autuante deu ciência em 05 de agosto de 2022, deixando de observar que decaiu o direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício referente a estas infrações no período de janeiro a agosto de 2017.

No que tange a infração 05, pontuou que as Notas Fiscais de entrada de nºs 512452, 140669, 140808, 923664, 405409, 1930, 405998, 406000, 3858, 3997, 413380, 68829, 542389, 149262, 149882, 88503, 416674, 417378, 51324, 51325, 51326, 51327, 151475, 7507, 550880, 552312, 152996, 744076, 240, 53388, 560746, 426074, 426076, 426077, 9230, 427249, 427253, 427554, 156292, 428377, 428640, 1377, 429782, 433378, 433379, 160033, 435537, 435584, 436989, 161220, 592641, 166662, 61356, 117995, 117998, 17880, 3483, 477162, 478003, 478147, 83, 226961, 190343, 57491, 3221, 487662, 487665, 34244, 488977, 488985, 491614, 491613, 491716, 491720, 491752, 23347, entre outras, encontram-se registradas, fato facilmente constatado no livro de registro de entradas de mercadorias (Doc. 05).

Ao ingressar sobre as razões da impugnação discorreu sobre a ação da autoridade fiscal, função administrativa que deve ser exercida pela autoridade fiscal, para, nesse sentido, citar que não podem prosperar tais imputações por ofensa aos princípios de direito que norteiam as normas jurídicas, base para a atividade de lançamento fiscal a que está adstrito o agente público, sendo que, por isso, o caso “*sub examine*”, devido aos equívocos que possuem levará fatalmente a decretação da sua nulidade ou improcedência.

Isto posto, passou a arguir que, em relação às infrações 01 e 02, se deu com cobrança de imposto sem autorização legal, tendo em vista que o autuante presumiu que a variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, foi originada da

entrada de combustíveis sem nota fiscal, entretanto, tal presunção não pode ser oponível no caso de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, uma vez que não está autorizada por lei.

Destacou que o levantamento levado atinente a estas duas imputações permite constatar que não há como prosperar a exigência fiscal, haja vista que constam nos próprios demonstrativos/planilhas referentes a estas acusações que as mercadorias arroladas no levantamento têm o código “ST (a) Situação tributária do item”, “3-Substituição Tributária”, situação que descabe a autuação com fundamento nos arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, além do art. 10 da Portaria 445/98, transcritos, pontuando que o Estado da Bahia, por meio da Portaria SEFAZ 145/2019, acresceu o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/1998, estabelecendo:

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).

Entretanto, citou que se percebe que a referida Portaria, em verdade, fixou a variação volumétrica dos combustíveis ensejada pela variação da temperatura como fato gerador do ICMS, ou seja, instituiu novos parâmetros para a base de cálculo do ICMS-ST de tais produtos, na medida em que determina que será caracterizada omissão de entrada de combustível a apuração de ganho oriundo da dilatação térmica deste.

Nessa toada citou que a Lei Complementar 87/96, em seu Art. 8º, define a base de cálculo do ICMS, ocorrendo que a Portaria 145/2019, por ser ato infra legal, não pode alterar ou instituir qualquer elemento da regra-matriz de incidência da norma tributária, sob pena de clara afronta ao princípio da legalidade, equivalendo a dizer que, não pode o autuante, por meio de Portaria, instituir a incidência de ICMS sobre produto resultante, única e exclusivamente, da dilatação volumétrica.

Neste sentido, registrou o que determina o art. 150, I, da Constituição Federal, (exigência de imposto sem lei que o estabeleça), entendimentos já firmados por outras unidades da Federação, a exemplo da Paraíba, onde o respectivo Tribunal de Justiça, pacificou o entendimento de ser indevida a exigência de ICMS-ST sobre o ganho operacional oriundo da variação volumétrica dos combustíveis ensejada pela elevação da temperatura acima de 20°C, conforme ementa que transcreveu, referente ao (TJPB. 4ª Câmara Especializada Cível. Processo 00018281820158150000. Relator Desembargador ROMERO MARCELO DA FONSECA OLIVEIRA. DJ 31.05.2016).

Citou, também, entendimento oriundo do Superior Tribunal de Justiça a respeito deste tema, também, decidindo que “O ICMS complementar foi exigido diretamente da distribuidora apelante, quando se verificou a divergência entre a quantidade de combustível vendido pela refinaria e a quantidade de combustível que efetivamente chegou aos tanques da recorrente, sendo a diferença a maior decorrente da dilatação volumétrica por aumento de temperatura. Tratando-se de substituição tributária “para frente”, “o fato gerador presumido será calculado sobre a quantidade que a refinaria negociou, e não sobre a quantidade recebida pelo posto varejista” (STJ – AgRg no Resp 1029087/PE).

Acrescentou que, também nesse sentido, o Tribunal de Justiça deste Estado, em causa paradigma e idêntica à presente, processo de nº 8057416-34.2021.8.05.0001, aplicou o entendimento uniformizado do STJ ora rebuscado, determinando o cancelamento das autuações idênticas a ora guerreada, o que se verifica na sentença que transcreveu.

Desta maneira, considerou que resta evidenciada a ilegalidade e inconstitucionalidade da Portaria nº 445/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/1998, e,

consequentemente, a ilegalidade das exigências fiscais, uma vez que se trata de fato gerador não previsto em lei.

Destacou que no caso dos autos, tem-se, claramente, que as autuações são embasadas em presunção, na forma dos arts. 4º, § 4º, IV, 6º, IV, e 23-A, todos da Lei nº 7.014/96, sendo assim, há de ser observada a Instrução Normativa 56/07, a qual determina em seu item 2 que *“No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização”*.

Diante disso, sustentou que considerando que as mercadorias arroladas no levantamento quantitativo de estoque de que cuidam as infrações 1 e 2 estão enquadradas no regime de substituição tributária, descabe exigência fiscal por presunção, citando, para referendar seu argumento, decisão oriunda deste CONSEF editada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão 0208-01/21 que decidiu pela improcedência da exigência fiscal.

No tópico seguinte *“DA FALTA DE SEGURANÇA E LIQUIDEZ NA IMPUTAÇÃO DA INFRAÇÃO”*, argumentou que nas acusações 01 e 02, o autuante não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos, posto que, a mera e suposta variação volumétrica dos combustíveis não representa circulação de mercadoria e, portanto, não consubstancia fato gerador de ICMS, acrescentando que o fato de haver, em determinados momentos, sobra de combustível oriunda da dilatação volumétrica deste acarretada pela variação positiva da temperatura não configura fato gerador de ICMS, pois, não houve a efetiva comercialização do produto, e apenas seria possível caracterizar fato gerador do questionado tributo caso restasse comprovado pelo autuante que ocorreu vendas a mais de combustível do que comprou, o que não ocorreu no caso em comento, pois, como é cediço, os combustíveis possuem alta volatilidade, o que significa dizer que qualquer variação da temperatura, negativa ou positiva, enseja alteração do volume destes, inclusive o autuante sequer considerou qualquer compensação dos ganhos com as perdas registradas.

Aventou que com esse entendimento foi que, o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco, assim decidiu que *“... O ganho de combustível decorrente na variação de temperatura ambiente não se encontra entre as situações de incidência do ICMS previstas no art. 2º da Lei Complementar 87/96 (art. 1º da Lei 11.408/96) e nem sequer se configura uma circulação de mercadoria (a dilatação volumétrica de combustível ou o ganho de volume não é decorrente de transferência de titularidade e sim da variação de temperatura ambiente) ...”*, além de citar e transcrever outras decisões nesse sentido decorrentes de Tribunais Pátrios.

Neste sentido defendeu que não havendo comprovação da efetiva circulação da mercadoria, e pelo fato de a expansão volumétrica do combustível não caracterizar fato gerador do ICMS, não havendo subsunção do fato à norma, é inevitável o afastamento da tributação pretendida pela eminente autoridade fiscal, afirmando que o autuante não comprova a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal e sem registro nos livros fiscais, sendo necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva de sua ocorrência.

Prosseguindo, disse que o presente lançamento lhe imputa a acusação de descumprimento de obrigação tributária principal decorrente de operações não escrituradas em livros fiscais próprios, mediante apuração da movimentação diária dos estoques de GASOLINA COMUM, GASOLINA ADITIVADA, ETANOL HIDRATADO COMUM, ÓLEO DIESEL B S500 COMUM, ÓLEO DIESEL B S10 COMUM, nos exercícios de 2018, 2019, 2020 e 2021, entretanto o autuante apresenta levantamentos dos quantitativos dos produtos sob o título “OMISSÃO DE ENTRADAS DE COMBUSTÍVEIS” de onde foram extraídos dados que serviram de parâmetros utilizados nos cálculos, sem, contudo, indicar a origem do mesmo, acrescentando que estes, tiveram como base os valores extraídos da sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, constantes no REGISTRO 1300, de onde se obteve os valores correspondentes ao Volume Disponível – VOL_DISP, Volume de Saídas – VOL_SAIDAS e Volume

de Ganhos – VOL_AJ_GANHO. Sendo que o valor das omissões de entradas corresponde exatamente a diferença: VAL_AJ_GANHO menos o LIMITE ACEITÁVEL (1,8387%X VALOR DISPONÍVEL).

Desse modo, prosseguiu, tal valor serviu de base para o cálculo do imposto exigido, registrando que estes cálculos foram efetuados diariamente, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do combustível no dia, abrangendo apenas os dias quando foram detectados os ganhos, destacando que a infração decorreu de uma presunção: entradas de mercadorias ou bens não registrados, fato que levou o autuante a supor a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sendo viável a aplicação das presunções legais em matéria tributária, desde que esteja contemplada no ordenamento jurídico, acrescentando outros argumentos jurídicos nesse sentido.

Pontuou que as conclusões que levaram o autuante a presumir a ocorrência de entradas de mercadorias no estabelecimento sem documento fiscal, não foi acompanhada nos autos de uma prova sequer das graves ocorrências aventadas, caracterizando tais hipóteses como possíveis ocorrências de fraude ou adulterações, enquanto que, o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não encontra amparo na Lei 7.014/96 e nem mesmo no Regulamento do ICMS/BA.

Citou que não se pode olvidar que somente há incidência do tributo sobre fatos reais, sendo necessária a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual a fiscalização tem obrigatoriamente que demonstrar de forma irrefutável a ocorrência dos fatos tributáveis, em observância ao princípio da verdade material. A presunção, mesmo prevista na legislação, requisito indispensável para sustentar a exigência fiscal, requer que o chamado fato conhecido ou fato base, seja de comprovada ocorrência consubstanciado em prova, de modo a presumir a existência do fato provável ou fato presumido.

Destacou que no auto de infração em lide, a autoridade fiscal não apresenta prova que sustente o fato base, posto que apesar de constatada a ocorrência dos ganhos de combustível, a entrada no estabelecimento de mercadorias sem documento fiscal, que seria o fato presumido, está baseada em suposições e não em fatos que comprovadamente tenham ocorrido. Para o deslinde da questão, interessa sobremaneira estabelecer a verdade material, que se fundamenta na existência de provas, não havendo como negar que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, pois ao cobrar o imposto por presunção, não ficou comprovado nos autos os fatos que poderiam sustentar a presunção, contaminando todo o processo por vício insanável, levando a autuação para o terreno de insegurança quanto ao valor a ser cobrado, caracterizando, pois, hipótese de nulidade contemplada no RPAF/99, art. 18, inc. IV, alínea “a”.

Pontuou em seguida que o demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS de forma diária, com vencimento também diário, enquanto que o ICMS é um imposto cuja apuração ocorre por períodos, conforme previsto nos artigos 24 e 25 da Lei nº 7.014/96, sendo que o art. 24 delega ao regulamento dispor a forma de apuração e o art. 25 determina que as obrigações consideram-se vencidas na data em que termine o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro, tudo em consonância com o artigo 24 da Lei Complementar nº 87/96, destacando que o Regulamento do ICMS, atualmente vigente, estipula no art. 305 as regras a serem observadas na apuração do imposto em períodos mensais, cuja a regra geral é que a apuração do ICMS seja procedida mensalmente, arrematando que a infração que lhe foi imputada não está caracterizada, por não haver provas aduzidas pelo autuante que possa concluir que efetivamente houve entrada de mercadorias no estabelecimento que caracterize sem registro na escrita fiscal.

Após discorrer a respeito dos argumentos acima postos, voltou a se referir ao inciso IV, alínea “a”, do artigo 18 do RPAF/99, que preceitua a nulidade nos casos em que auto de infração não contiver elementos suficientes para determinar com segurança a infração.

Advogou que da análise das peças do processo, é incontestável que não foi cumprido o procedimento do roteiro de estoques, conforme as regras estabelecidas, cuja descrição da infração não condiz com o roteiro apresentado no demonstrativo (roteiro de estoques que não contém sequer os dados essenciais para o cálculo), o que implica em múltiplas causas de NULIDADE tanto formal quanto material. Nesse sentido, transcreveu ementas de julgados deste CONSEF, decidindo pela nulidade da exigência fiscal.

Através do tópico defensivo intitulado “*DA COMPROVAÇÃO DO NÃO COMETIMENTO DA INFRAÇÃO, CONFORME SE VERIFICA NOS LIVROS DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS*”, citou que nas infrações 01 e 02 o autuante não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos. Com isso, sustentou que o procedimento fiscalizatório foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez a infração.

Para referendar seus argumentos, apresentou diversos exemplos pontuais, por tipo de mercadoria, bico da bomba, e por exercício, considerando o exercício fechado, período de janeiro a dezembro, para concluir sustentando que fica comprovado nos exemplos que apresentou, e nos Livros de Movimentação de Combustíveis – LMC, que não ocorreu a presunção do autuante de que ocorreram entradas de combustíveis sem notas fiscais, tendo este chegado a essa conclusão porque ao elaborar o levantamento quantitativo de entrada de mercadorias, baseado no LMC, deixou de considerar diversas notas fiscais de entrada, que são justamente as que aparecem em seus demonstrativos de estoque, sob o título de “omissão de entradas”, valendo dizer, se antes de elaborar o demonstrativo de estoque, tivesse solicitado a correção do LMC ou a apresentação da escrita fiscal ou até mesmo as notas fiscais de entrada que ocasionou a suposta omissão de entrada, não teria imputado as infrações em comento.

Concluiu este tópico asseverando que a acusação carece de elementos que lhe concedam a segurança necessária à sustentação da exigência em comento e assim, tendo em vista a prova da improcedência da acusação, requer seja totalmente cancelado o presente lançamento, consoante entendimento consolidado por este Órgão Julgador, consoante ementas que transcreveu.

Abriu novo tópico intitulado “*DA CONTRADIÇÃO DAS IMPUTAÇÕES DE INFRAÇÃO 01 E 02 CONSTANTES DO AI Nº 2691380032/22-0, EM APREÇO E A IMPUTAÇÃO DE INFRAÇÃO 02 CONSTANTE DO AI Nº 2691380031/22-4 EM ANEXO*”, destacando que no presente Auto de Infração o autuante presumiu que foi cometida infração de deixar de recolher ICMS por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal e no Auto de Infração nº 2691380031/22-4, também da sua lavra, se referindo ao mesmo período (março de 2018 a dezembro de 2021), lhe acusa de não ter escriturado as mesmas mercadorias adquiridas de notas fiscais.

Nesse sentido disse que se o autuante, comprova no AI Nº 2691380031/22-4, que no exercício de 2018 foram adquiridas, por meio das Notas Fiscais não registradas de nºs 51527, 51452, 51509, 51551, 51577, 51493, 51444, 123045, 123251, 122911, 51773, 51744, 122267, 51659, 122560, 124824, 124643, 124510, 124343, 124092, 123469, 51894, 51944, 51948, 52252, 52234, 52196, 52112, 52135, 52175, 125680, 52398, 52381, 52362, 52341, 52331, 52297, 52282, 52430, 52444, 53168, 53153, 53120, 53106, 53073, 53040, 53008, 52963 53649, 53630, 53622, 53601, 53580, 53563, 53550, 53523, 53491, 53458, 53291, 53363, 53396, 53438, 52743, 52773, 53680, 53688, 53724, 53741, 53753, 53764, 53840, 53817, 53993, 53974, 53944, 53936, 53910, 53899, 134212, 53857, 53263, 53211, durante o exercício de 2018 (Doc. 07), o total de 579.000,000 litros de gasolina comum e presume no A.I. Nº 2691380032/22-0 que foram adquiridos de terceiros 7.196,516 litros de gasolina comum, desacompanhada de documento fiscal, torna-se contraditória a acusação fiscal constante do Auto de Infração em comento, porque, ora presume que as mercadorias entraram sem nota fiscal e, ora, ele prova que as mesmas mercadorias entraram no estabelecimento com nota fiscal. Desse modo, considera que falta motivo para a exigência fiscal em questão, apresentando, nesse mesmo sentido, outros exemplos relacionados a outros

exercícios e outros tipos de mercadoria, para concluir pontuando que não resta dúvida quanto à ilegitimidade do tratamento tributário dado às referidas operações, de modo que falta motivo para a exigência fiscal em questão, citando doutrina a este respeito.

Em seguida passou a arguir decadência parcial das infrações 03 e 04, ao argumento de que obteve ciência da autuação em 05 de agosto de 2022, tendo já decaído o direito de constituição de crédito fiscal para o período entre 01 de janeiro de 2017 a 30 de agosto de 2017, posto que já decorridos mais de 05 anos entre a ocorrência dos fatos apontados e a regular intimação da autuação, transcrevendo ementas de julgados deste CONSEF para consubstanciar seu argumento.

Ao se reportar à infração 05, alegou inobservância ao princípio da verdade material tendo em vista que as Notas Fiscais de entradas nºs 512452, 140669, 140808, 923664, 405409, 1930, 405998, 406000, 3858, 3997, 413380, 68829, 542389, 149262, 149882, 88503, 416674, 417378, 51324, 51325, 51326, 51327, 151475, 7507, 550880, 552312, 152996, 744076, 240, 53388, 560746, 426074, 426076, 426077, 9230, 427249, 427253, 427554, 156292, 428377, 428640, 1377, 429782, 433378, 433379, 160033, 435537, 435584, 436989, 161220, 592641, 166662, 61356, 117995, 117998, 17880, 3483, 477162, 478003, 478147, 83, 226961, 190343, 57491, 3221, 487662, 487665, 34244, 488977, 488985, 491614, 491613, 491716, 491720, 491752, 23347, entre outras relacionadas no demonstrativo do autuante, encontram-se registradas, fato facilmente constatado no livro de Registro de Entradas de Mercadorias (Doc. 05), tendo ainda pontuado que a ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos, e, ratificando tal entendimento, consignou que assim tem decidido o CONSEF, consoante ementas transcritas.

Em conclusão requereu que seja declarada a Nulidade do presente Auto de Infração e, se não for este o entendimento, seja decretada sua Improcedência, voltando a pedir, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos seus Patronos para o endereço que indicou.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 749 a 752, destacando que os dados dos ganhos volumétricos utilizados na autuação foram registrados pelo próprio posto revendedor na sua EFD para o controle da movimentação física dos seus combustíveis, cujo controle é metódico e feito diariamente bico por bico, bomba por bomba (registro 1320 da EFD), tanque por tanque (registro 1310 da EFD) e combustível por combustível (registro 1300 da EFD).

Disse que com ganhos diários registrados de apenas 0,6% do volume disponível para comercialização no dia, o autuado deveria fazer uma observação por escrito no seu LMC e procurado corrigir eventuais erros ou imprecisões. Já o limite imposto pela Sefaz Bahia é de 1,8387%, mais de três vezes aquele da ANP, o que afasta, com absoluta segurança, qualquer possibilidade de que os volumes de ganhos sejam derivados do fenômeno natural da dilatação térmica dos combustíveis - ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970.

Citou como cerne da autuação a cobrança de valores de ganhos volumétricos calculados, anotados e informados pela própria impugnante, que, fora dos limites possíveis de variações naturais, necessariamente são decorrentes de entradas omitidas, mencionando que o STJ, ao tratar caso semelhante (STJ, REsp Nº 1.833.748), já decidiu que, com a cobrança do ICMS sobre os volumes de ganhos registrados pela impugnante para além desses limites, *“o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”* é *“forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”*, e que, se não houvesse essa cobrança, estaria *“compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”*.

Nesse sentido, afirmou que não foi feita cobrança de ICMS sobre volumes decorrentes de variação térmica, ao contrário, o índice de 1,8387% afasta qualquer possibilidade de que os ganhos

anotados pelo autuado no seu controle de movimentação de combustíveis seja decorrente de variações térmicas, dadas as características climáticas baianas e físico-químicas dos combustíveis.

Sustentou que a autuação não decorreu de qualquer presunção, haja visto que todo o trabalho foi baseado nos fatos registrados pela própria impugnante na sua EFD, portanto, fatos conhecidos e não presumidos, como esclarecido no Parecer 20210697714-0 da PGE/PROFIS, que dirimiu os questionamentos formulados pela 3ª JJF:

(...) não há nenhum fato desconhecido a ser descortinado por um fato conhecido. A Escrita Fiscal Digital declarada pelo contribuinte (...) aponta a existência de combustível sem qualquer amparo documental é fato conhecido, não se demandando da ilação lógica da presunção.

Pontuou que a EFD preparada, assinada e entregue pelo autuado é a prova do ingresso dos combustíveis sem documentação fiscal nos seus tanques, por exemplo, foi o próprio autuado que informou ao fisco que, no dia 25/09/2019, o seu estoque inicial de gasolina comum que ela mesma mediu foi de 2.545,00 litros, que não houve entradas documentadas nesse dia, que as saídas foram de 1.282,60 litros e que, ao final do dia, ao medir seus estoques, havia 12.983,00 litros de gasolina. Ela mesma calculou o valor do ganho de 11.720,60 litros. Contudo, é fisicamente impossível que os 1.262,40 litros disponíveis para comercialização nessa data tenham “dilatado” para 12.983,00 litros, daí a cobrança, acrescentando que, da mesma forma aconteceu nos demais dias indicados na autuação.

Destacou que a responsabilidade tributária do autuado decorre da lei, sendo que, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário 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 nº 7.014/96:

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

(...)

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

Assim sendo, observou que só pode concluir que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a esta infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96, enquanto que o ICMS devido por responsabilidade própria, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos, ressaltando que 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, aduzindo que conforme o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, no caso o posto revendedor, o qual, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, voltando a repetir que também não cabe a aplicação do cálculo de proporcionalidade disposto na IN 56/07, pois o objeto do lançamento não trata de presunção de omissão de saídas, mas de omissão de entradas de mercadorias tributadas nesse momento.

Sobre a arguida nulidade, ilegalidade e irretroatividade da Port. nº 159/19, que modificou a Port. 445/98, que “dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias”, voltou a citar o Parecer 20210697714-0 da PGE/PROFIS:

“Tendo sido o lançamento realizado com base nas informações colhidas no LMC do contribuinte,

informações estas devidamente espelhadas no Registro 1300 do EFD, não há nenhuma inovação nas normas que alteram a Portaria 445/98, mas, tão-somente, uma adequação do procedimento de verificação das informações prestadas diariamente pelo contribuinte”.

Afiançou que não há que se falar ainda em violação ao procedimento regular pela fiscalização, haja vista, ter sido esse procedimento alterado e o procedimento de fiscalização ter sido feito em conformidade com essa alteração, tampouco, foram criados “novos parâmetros para a base de cálculo do ICMS ST”, como acredita o autuado, apenas modificou-se o procedimento de fiscalização.

Quanto a afirmação de que “o demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS de forma diária, com vencimento também diário”, considera equivocado, pois os fatos geradores são diários – e poderiam ser em horas, minutos ou segundos, conforme ocorresse o fato juridicizado no mundo real -, mas a apuração foi feita de forma mensal, consoante a regra do ICMS.

No que diz respeito aos levantamentos apresentados pelo autuado em sua defesa, todos foram feitos de forma anual, e considera esta ser a sua falha, destacando um ponto técnico importante que deve ser considerado na realização de um levantamento quantitativo de mercadorias é que o intervalo entre o levantamento do estoque inicial e do estoque final não deve ser superior ao período de rotação dos estoques pela empresa, e, se assim não for, nesse intervalo, mercadorias podem ser adquiridas sem notas e totalmente vendidas sem notas sem que se possa identificar essas operações com o levantamento quantitativo, sendo por esse motivo que os levantamentos feitos pelo autuado e apresentados na sua defesa não demonstram qualquer omissão relevante, pois, ao longo do exercício, as omissões de entradas indicadas pelos ganhos acabam por serem canceladas pelas numerosas perdas, também superiores ao limite de 0,6% da ANP e para as quais também não houve qualquer justificativa.

Indicou que no caso dos postos revendedores de combustíveis (PRC), o estoque de combustíveis é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por serem ineficazes no controle dos estoques, por isso, seu controle da movimentação dos combustíveis deve ser feito diariamente e anotados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para a ANP e nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD para o fisco.

Sustentou que não é verdade que deixou “*de considerar diversas notas fiscais de entradas, que são justamente as que aparecem em seus demonstrativos de estoque, sob o título de “omissão de entradas”*”. A este respeito pontuou que há no CD anexo ao Auto de Infração uma planilha em que colocou lado a lado as entradas registradas nos tanques com as respectivas notas fiscais de aquisição, as quais são as notas relevantes para o controle da movimentação dos combustíveis nos tanques, observando que, na prática, o posto pode atuar irregularmente e comprar e vender combustíveis sem que esses entrem nos seus tanques e saiam pelos seus bicos – nesse caso haveria notas de entradas que não corresponderiam às entradas efetivas nos tanques, mas não foi esse o caso, como evidenciado na planilha citada, os combustíveis dessas notas efetivamente entraram nos tanques.

Citou que para além do presente auto de infração, o autuado trata da infração 016.016.001 do Auto de Infração número 269138.0031/22-4, mencionando que essa infração é pelo descumprimento da obrigação acessória de o contribuinte efetuar a “confirmação da operação” nas NF-e de aquisições de combustíveis, sendo, pois, uma obrigação acessória que nada tem de relevante para a autuação aqui discutida.

Em relação às infrações 03 e 04, relativas à falta de escrituração de NF-e de entradas, disse que o autuado alegou a ocorrência de decadência do direito de a Fazenda Pública fazer a cobrança no período entre 01/01/2017 até 30/08/2017, entretanto, tais infrações versam sobre obrigações acessórias (falta de registro de documentos fiscais, falta de registro de eventos da NF-e etc.), e, pelo simples descumprimento, convertem-se em obrigação principal relativamente à penalidade

pecuniária (art. 133, § 3º, do CTN). Nessa hipótese o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é regido pelo art. 173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, II, IV e VI, do CTN, ausente, então, a figura do lançamento por homologação, não havendo que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN (Resp 1055540 SC 2008/0098490-8 do STJ).

Destacou, por fim, que no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do imposto, ressaltando que essa avaliação é sempre dentro de um sistema de referência, pois *“a determinação do que seja verdadeiro dá-se mediante o emprego das regras impostas pelo sistema dentro do qual se insere a proposição cuja veracidade se examina”*, conforme ensina Fernanda Del Padre Tomé (*“A prova no direito tributário”*, 3ª ed.). Por isso, destacou que ao utilizar os registros da EFD como prova, levou em consideração:

- O art. 226 do Código Civil: Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

- O art. 417 do Código de Processo Civil (CPC): Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

- O art. 373, II, do CPC: O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

- O art. 419 do CPC: A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

- Item 2.1.2 da NBC T 2 (da escrituração contábil): A escrituração será executada: (...) e, com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

Concluiu sustentando que o autuado não elidiu a autuação.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data da representante legal do autuado, Drª Thaiane Silva Andrade, OAB/BA nº 71.103, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

Das cinco acusações que compõem o presente Auto de Infração, expedido em 04/08/2022, objetivando exigir crédito tributário no montante de R\$ 1.891.843,25, mais multas, as duas primeiras se referem a exigência de imposto por descumprimento de obrigação principal e as três últimas se referem a penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, e estão assim postas:

- **Infração 01 – 004.007.001:** *“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 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”*. Valor lançado R\$ 1.629.457,93. Multa de 100%, com previsão no Art. 42, Inciso III, alínea “d”, da Lei 7.014/96. 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.

- **Infração 02 – 004.007.002:** *“Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de*

responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD". Valor lançado R\$ 202.709,06. Multa de 100%, com previsão no Art. 42, Inciso II, alínea "d", da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, Inciso IV; art. 23, § 6º, inciso II, alínea "b", da Lei 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98.

- Infração 03 – 016.001.001: *"Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal".* Multa aplicada no valor de R\$ 564,94, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

- Infração 04 – 016.001.002: *"Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal".* Multa aplicada no valor de R\$ 41.807,31, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

- Infração 05 – 016.001.006: *"Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal".* Multa aplicada no valor de R\$ 17.304,01, com previsão Art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

O autuado, em sua peça defensiva, de forma preliminar, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, requereu que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos seus Patronos e encaminhadas para o endereço do rodapé da presente petição, tudo em razão da celeridade processual.

A este respeito esclareço que as intimações/notificações relacionadas a processos administrativos fiscais obedecem ao quanto previsto pelo Art. 108 do RPAF/BA, entretanto, nada obsta que o pedido do autuado também possa ser atendido, porém, caso isso não ocorra não será motivo para nulidade do ato processual.

Nas argumentações defensivas trazidas pelo autuado em preliminar, foram suscitadas nulidade do Auto de Infração que passo a enfrentá-las.

Foi argumentado pelo autuado que a autuação em relação às infrações 01 e 02 decorreu de presunção pelo autuante de que a variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada em seu LMC/Registro 1300 da EFD, foi originada de entrada de combustíveis sem nota fiscal, e que essa presunção não pode ser oponível no caso de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, uma vez que não está autorizada por lei. Foi dito, também, que a Portaria 145/2019 fixou a variação volumétrica dos combustíveis ensejada como variação da temperatura como fato gerador do ICMS, instituindo novos parâmetros para a base de cálculo do ICMS-ST de tais produtos, na medida em que determina que será caracterizada omissão de entrada de combustível a apuração de ganho da dilatação térmica do produto.

Com isso, afirmou que resta evidenciada a ilegalidade e inconstitucionalidade da Portaria 145/2019, que acrescentou o Parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98 e, conseqüentemente, ilegalidade das referidas exigências fiscais uma vez que se trata de fato gerador não previsto em lei.

Trata-se de um argumento que não pode ser acolhido na medida em que, em primeiro lugar, à luz do quanto previsto pelo Art. 167, incisos I e III do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade e nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. Ademais, a Portaria nº 159/19, que alterou a Port. 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, a PGE/PROFIS, através do Parecer nº 20210697714-0, emitido no bojo de outro processo já tramitado neste CONSEF, assim se posicionou,

cujo excerto extraído, fica aqui inserido, ante a concordância de minha parte com o mesmo:

“Tendo sido o lançamento realizado com base nas informações colhidas no LMC do contribuinte, informações estas devidamente espelhadas no Registro 1300 do EFD, não há nenhuma inovação nas normas que alteram a Portaria 445/98, mas, tão-somente, uma adequação do procedimento de verificação das informações prestadas diariamente pelo contribuinte”.

Também concordo com o autuante quando este cita que *“não há que se falar ainda em violação ao procedimento regular pela fiscalização, haja vista, ter sido esse procedimento alterado e o procedimento de fiscalização ter sido feito em conformidade com essa alteração, tampouco, foram criados “novos parâmetros para a base de cálculo do ICMS ST”, como acredita o autuado, apenas modificou-se o procedimento de fiscalização”*, não se podendo perder de vista ainda, que pelo texto literal do art. 141 do CTN, permite sua aplicabilidade imediata, retroagindo à data da ocorrência do fato gerador, à luz do constante no art. 144, § 1º do CTN”.

Destaco, também, que a autuação está pautada na atribuição ao autuado de responsabilidade solidária, a qual decorre de lei, sendo que, no caso do imposto devido nessa condição 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 instituída pela Lei 7.014/96:

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

(...)

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

No que concerne ao argumento de que o STJ pacificou o entendimento de ser indevida a exigência de ICMS-ST sobre o ganho operacional oriundo de variação volumétrica de combustíveis ensejada pela elevação da temperatura, vejo que no caso presente, a autuação recaiu sobre *“a cobrança de valores de ganhos volumétricos calculados, anotados e informados pela própria impugnante, que, fora dos limites possíveis de variações naturais, necessariamente são decorrentes de entradas omitidas”*, porém, o próprio STJ, ao tratar caso semelhante (STJ, Resp Nº 1.833.748), já decidiu que, com a cobrança do ICMS sobre os volumes de ganhos registrados além desses limites fixados pela legislação vigente, *“o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”*, sendo, então, *“forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”*, e que, se não houvesse essa cobrança, estaria *“compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”*.

Nesse sentido, está esclarecido nos autos que não foi feita cobrança de ICMS sobre volumes decorrentes de variação térmica, ao contrário, o índice de 1,8387% estabelecido pela legislação baiana, afasta qualquer possibilidade de que os ganhos anotados pelo autuado no seu controle de movimentação de combustíveis sejam decorrentes de variações térmicas, dadas as características climáticas baianas e físico-químicas dos combustíveis, consoante bem assinalado pelo autuante.

Deve ser ainda destacado que realmente a autuação não decorreu de qualquer presunção, haja visto que, consoante fartamente demonstrado, toda a auditoria foi baseada nos fatos registrados pelo próprio autuado na sua EFD, portanto, fatos conhecidos e não presumidos, como esclarecido no referido Parecer 20210697714-0 da PGE/PROFIS, ao dirimir questionamentos formulados pela 3ª JJF:

(...) não há nenhum fato desconhecido a ser descortinado por um fato conhecido. A Escrita Fiscal Digital declarada pelo contribuinte (...) aponta a existência de combustível sem qualquer amparo documental é fato conhecido, não se demandando da ilação lógica da presunção ...”

Quanto ao argumento de falta de segurança e de liquidez nas imputações das infrações, tendo em vista que o autuante não apresentou prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo tomado apenas como base os registros de ganhos, vejo que se trata de outro argumento que

não se sustenta, na medida em que considero esses ganhos registrados pelo autuado em sua LMC/EFD Registro 1300, a prova do ingresso de combustíveis sem documentos fiscais, uma vez que o autuado deveria atestar a que se referem esses excessivos ganhos registrados por ele próprio, seguidamente, e por longos períodos, com as devidas explicações e demonstrados, documentalmente, sua origem, o que, infelizmente não ocorreu. Poderia, ainda o autuado, em momento antecedente a fiscalização, ter providenciado a retificação da EFD, acaso tivesse detectado possíveis erros, o que não o fez.

Naquilo que se relaciona ao argumento defensivo de que os cálculos foram efetuados diariamente pelo autuante, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do combustível do dia, abrangendo apenas os dias em que foram detectados os ganhos, vejo que apesar dos fatos geradores terem sido diários, a apuração foi feita de forma mensal, consoante a regra do ICMS, não se podendo perder de vista que como o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores, não sendo correto afirmar que quando há um ganho gerado por suposto erro, deveria também haver uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, como pode parecer à primeira vista.

Ademais, como a cada dia são feitos levantamento dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos, garantindo, com isso, que a cada dia as medições registradas sejam independentes dos dias anteriores e subsequentes, não tendo fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas do outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoque autônomo. Com isso, não vejo sustentação nos levantamentos apresentados pelo autuado, de forma anual, já que, dessa maneira, ultrapassa o período de rotação do estoque, que é de curto período, sendo que, por isso, o levantamento dos estoques nos postos de combustíveis são efetuados diariamente e anotados no LMC.

Dito isto, deixo de acolher todos os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração.

Ao adentrar ao exame do mérito da autuação, considero que os argumentos apresentados pela defesa foram devidamente enfrentados e afastados pelo autuante quando de sua manifestação, com o concordo.

Antes, porém, analiso a preliminar de mérito apresentada pela defesa em relação às infrações 03 e 04, sob a alegação de que foi cientificado da autuação em 05 de agosto de 2022, deixando de ser observado que decaiu o direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício referente a estas infrações no período de janeiro a agosto de 2017, pelo fato de já ter sido ultrapassado o prazo de 05 (cinco) anos previsto pelo Art. 150, § 4º do CTN, para que o Estado pudesse efetuar o lançamento.

A este respeito, arguição de decadência parcial do lançamento, em relação ao período de janeiro/17 a agosto/17 suscitada pelo autuado, observo que a notificação do lançamento se processou no dia 05/08/2022, que se reveste no marco pontual para contagem do prazo decadencial.

O CTN define dois critérios distintos para efeito de contagem do prazo decadencial: o primeiro com base no art. 150, § 4º, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, porém efetua o pagamento em montante inferior aquele que foi declarado; o segundo, com fundamento no art. 173, inciso I, com a contagem se iniciando a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nas situações em que **a)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido mas não efetua o respectivo pagamento; **b)** o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, omitindo a realização da operação ou prestação tributável e **c)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém,

posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Isto posto observo que na situação sob análise, não há que se cogitar que se trata de lançamento por homologação, através do qual o sujeito passivo antecipa o recolhimento do tributo para posterior homologação pelo Fisco, inexistindo a alegada extinção do crédito tributário por força do transcurso do prazo disposto no § 4º do art. 150 do CTN, tampouco se reporta a pagamentos efetuados pontuando, ainda, que os pagamentos efetuados ocorreram em valor inferior ao devido, os quais restaram homologados tacitamente por força do decurso do prazo, levando à extinção do crédito tributário.

O que aqui se verificou foi a ausência de escrituração de notas fiscais de aquisições, entradas a qualquer título, situação esta que se enquadra no rol das denominadas obrigações instrumentais ou acessórias (obrigação de fazer), enquanto que o não cumprimento dessa obrigação pelo sujeito passivo enseja a aplicação de penalidades pecuniárias previstos na legislação. Tratando-se, pois, de obrigação de fazer, mediante a escrituração de documento fiscal específico, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I, do CTN, cujo prazo “*a quo*” ou inicial tem contagem a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Portanto, nessa linha de entendimento, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 05/08/2022, com ciência pelo autuado em 05/08/2022, o prazo de decadência em relação aos fatos geradores verificados no exercício de 2017 tiveram início em 01/01/2018, encerrando-se em 31/12/22, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais aplicadas neste Auto de Infração em relação ao mencionado período (janeiro/17 a agosto/17).

Do exposto concluo que as penalidades aplicadas em relação aos períodos questionados no presente Auto de Infração não estão alcançadas pela decadência, razão pela qual não acolho a decadência arguida.

Prosseguindo, vejo que o argumento defensivo de que não foi considerada a proporcionalidade prevista pela IN 56/07, entendo que, de fato, não há tal aplicabilidade neste caso haja vista que tal responsabilidade não se enquadra como fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96, consoante acima destacado, enquanto que o ICMS devido por responsabilidade própria, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos, ressaltando que 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, não cabendo, assim, a aplicação do cálculo de proporcionalidade disposto na IN 56/07, pois o objeto do lançamento não trata de presunção de omissão de saídas, mas de omissão de entradas de mercadorias tributadas nesse momento.

Quanto aos exemplos inseridos pelo autuado em sua peça defensiva, vejo que, ao contrário dos indicados pelo autuante nas planilhas elaboradas e juntadas aos autos, todos foram feitos de forma anual, situação esta que não se amolda a presente condição, na medida que a rotatividade das operações com combustíveis é aferida diariamente, enquanto que no levantamento anual, apresentado pelo autuado, não demonstrar omissões no patamar apurado pela fiscalização, na medida em que, efetivamente, ao longo do exercício, as omissões de entradas indicadas pelos ganhos são superadas pelas numerosas perdas, também superiores ao limite de 0,6% da ANP e para as quais o autuado também não apresentou qualquer justificativa.

Naquilo que se relaciona ao argumento de que o autuante deixou “*de considerar diversas notas fiscais de entradas, que são justamente as que aparecem em seus demonstrativos de estoque, sob o título de “omissão de entradas”*”, foi juntado aos autos pelo autuante, uma mídia (CD) que contém uma planilha vinculando as entradas registradas nos tanques com as respectivas notas

fiscais de aquisições, as quais, de acordo com o autuante, “são as notas relevantes para o controle da movimentação dos combustíveis nos tanques”, não ficando evidenciado pelo autuado que as notas fiscais que foram objeto da aplicação de penalidade por falta de registro repercutiram nos levantamentos do estoque.

De maneira que, analisando os argumentos apresentados pelo autuado, relacionados ao mérito da autuação, sintetizados no relatório que antecede este voto, verifiquei que combatem situações já enfrentadas por este CONSEF em diversos julgados já realizados envolvendo a mesma questão, onde já participei nesta mesma Junta de Julgamento, inclusive como relator, razão pela qual, por uma questão de coerência, mantenho o mesmo entendimento anteriormente externado e, tal como procedi nas demais situações que participei, valho-me, como subsídio, por envolver a mesma matéria, o entendimento firmado pela 3ª JJF através do Acórdão nº 0191-03/20, cuja relatora foi a I. Julgadora *Alexandrina Natália Bispo dos Santos*, que manteve o lançamento, com exclusão apenas de parcela que já havia sido incluída em Auto de Infração anterior, abarcando a mesma exigência, nos mesmos períodos contidos naquele Auto de Infração, situação esta que, se mantida, naquele caso, configuraria *bis in idem*, sendo mantido incólume a exigência relacionada aos demais períodos, razão pela qual, com a **devida vênia**, por comungar e concordar totalmente com a fundamentação constante do aludido Voto proferido na 3ª JJF, peço permissão para incorporar e integrar ao presente voto excerto extraído do mesmo, ante à similaridade dos fatos existentes entre ambos os processos:

“(…)

Cabe acrescentar, por fim, que o impugnante no Memorial apresentado, invocou decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Da leitura do Acórdão referido, depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se aplica a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Neste processo, a discussão é exatamente o contrário. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.

O defendente apresentou o entendimento, de que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f” da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas

acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, desde o ano de 2015 e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando autorização para alteração de sua EFD.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, 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 irregularidade apurada na ação fiscal.

Sendo assim, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, demonstrativos fls. 05/24, CD e comprovante entrega fls. 26/27, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Dessa forma, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

(...)

Quanto ao mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado a responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, (combustíveis: óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), apurada 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, 2016, 2017, 2018 e 2019. (Infração 04.07.01).

A defesa sustenta respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Não obstante, não traz à luz deste processo, elementos robustos, com o condão de elidir integralmente a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

Observo que 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. 6º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Neste caso, saliento que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas das mercadorias objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exibir esta comprovação, 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.

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, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

O defendente apresentou entendimento de que a constatação de “omissão de saídas” pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, 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.

O defendente também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais, e muitas vezes superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade dos tanques. Afirmou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas, equivocadamente lançadas nos LMCs. Disse que o Autuante registrou “ganhos” como lançamentos a título de omissão e não teria registrado as “perdas”, que foram desprezadas. Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC.

Sobre estas alegações, saliento 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.

Observo que o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, e a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, pois tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros, antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

Cumpra observar, que a fiscalização nesse tipo de levantamento, leva em consideração, as aferições registradas no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Nesse caso, o Autuante corretamente destacou que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois teria constatado em ação fiscal as irregularidades apontadas nos estoques da empresa, durante anos a fio, sem que fossem tomadas as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alegou.

Assim, verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendente, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal. A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

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

Dessa forma, não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição”, sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que a respalde. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Importante registrar, que a 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, in verbis:

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).

Observo que esse artigo encontra-se na Seção III da Port. 445/98, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias, pois os ganhos em tems escriturais equivalem à uma omissão de entrada. Entendo que esta regra de natureza interpretativa, não inova na ordem jurídica, e me coaduno com as conclusões do Autuante, no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Assim, saliento que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a

sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC, acima do percentual permitido pela legislação.

O autuado argumentou 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, uma nova e ilegal espécie de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O defendente disse também, que a presente autuação colide, causando bis in idem, com o Auto de Infração nº 298576.0011/19-0, lavrado em 16/12/2019, pelo Auditor, Luís Carlos Moura Matos, no que tange aos exercícios de 2017 a 2019, que se encontra tramitando no CONSEF.

Sobre esta alegação, verifico que assiste razão ao Autuado. Constatado que o citado Auto de Infração, nesta data, já foi inclusive julgado por este CONSEF, conforme Acórdão JJF Nº 0083- 01/20-VD. Verifico que o referido PAF possui três infrações à legislação tributária, com a mesma natureza, metodologia de apuração e iguais mercadorias (óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), do presente processo. Entretanto, naquela ação fiscal, o Autuado limitou-se aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, que por esse motivo, os valores inerentes a tais exercícios serão excluídos do presente lançamento. Dessa forma, as ocorrências referentes aos anos de 2015 e 2016, subsistem incólumes e são procedentes.

Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

Em relação à multa que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuado de que o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado de ofício, o mencionado percentual.

O defendente requereu ainda, que sob pena de nulidade, todas as intimações relativas ao feito, sejam encaminhadas ao seu representante legal. Saliento que nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo ao endereço indicado.

Nessa esteira, considerando que nenhuma das alegações defensivas, de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada”, que houve “erros escriturais”, “erros de sistema” ou “erros de medição” foi efetivamente comprovada, a autuação subsiste parcialmente.

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

Convém aqui registrar, que o julgamento supra foi objeto de reanálise pela 2ª Instância deste CONSEF, em sede de apreciação dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados em relação a decisão recorrida, consoante Acórdão nº 0058-11/21-VD, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que manteve inalterada, por unanimidade, a decisão recorrida em relação a parcela julgada procedente em primeira instância, e, consequentemente, confirmando a exigência tributária na forma decidida pela Junta de Julgamento, cuja matéria envolvida, é absolutamente idêntica à que ora se aprecia.

O fato concreto e relevante é que, apesar da grande quantidade de documentos carreados aos autos pelo autuado, nada foi comprovado e nem justificado os ditos “ganhos” apurados pelo autuante na EFD do autuado, Registro 1300, dados estes que foram declarados e registrados pelo próprio.

Em relação às infrações 03, 04 e 05 que tratam de penalidades por descumprimento de obrigações de natureza acessória, decorrente de falta de registro de notas fiscais de aquisições diversas, vejo que em relação ao mérito propriamente dito das acusações não houve comprovação por parte do autuado de que as notas fiscais foram efetivamente escrituradas pelo autuado em sua EFD, razão pela qual mantenho as penalidades aplicadas em relação as referidas infrações.

Vejo, por fim, que a penalidade aplicada em relação a infração 02 no percentual de 100%, não é o aplicável para este caso, razão pela qual faço a adequação para o percentual correto de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 1.891.843,25, tendo em vista a adequação da penalidade aplicada em relação à infração 02, do percentual de 100% para o efetivo de 60%.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0032/22-0** lavrado contra **POSTO E CHURRASCARIA BORGES REIS LTDA. - EPP**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.832.166,99**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 1.629.457,93 e de 60% sobre R\$ 202.709,06, previstas no Art. 42, incisos III, alínea “d” e II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das penalidades por descumprimento de obrigação de natureza acessória no valor total de **R\$ 59.676,26**, prevista no inciso IX do mesmo dispositivo legal citado, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.83705.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF 04 de julho de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR