

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0123/19-6
RECORRENTE	- POSTO DE GASOLINA FELICI LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3 ^a JJF n° 0186-03/22-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 16.07.2024

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0145-11/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. 2. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO; **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS; **c)** SERVIÇO TOMADO. Considerando que a escrituração fiscal digital é obrigatória para os contribuintes do imposto (art. 248 do RICMS/BA), não é qualquer alegação de erro que será capaz de ilidir a autuação. É preciso comprovar um motivo plausível, capaz de repercutir na escrituração, que permitirá o reconhecimento de que os registros de entrada e/ou saída foram provocados por um equívoco operacional, administrativo, humano, de sistema, ou de qualquer natureza. Impossibilidade de aplicar a redução prevista no § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 em impugnações e recursos relativos a autos de infração lavrados após a sua revogação. Rejeitadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0186-03/22-VD proferido pela 3^a JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 18/12/2019 no valor histórico de R\$ 24.729,93, abordando a(s) seguinte(s) infração(ões):

Infração 01 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da 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. Valor do débito: R\$ 21.142,99. Multa de 100%.

Infração 02 – 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a novembro de 2015; janeiro a novembro de 2016; janeiro a novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 1.888,74.

Infração 03 – 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a maio, julho a setembro de 2015; fevereiro, junho e setembro de 2016; janeiro, março, maio, agosto a novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 762,70.

Infração 04 – 16.01.06 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017; janeiro a dezembro de 2018. Multa de 1% sobre o valor dos documentos fiscais, totalizando R\$ 935,50.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

Preliminarmente, o Defendente afirmou que o presente auto de infração foi lavrado sem observância aos princípios regentes do processo administrativo fiscal, em especial o da busca da verdade material, além de ferir um dos princípios fundamentais do direito pátrio, qual seja o da estrita legalidade e da ampla defesa.

Observo que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos acostados aos autos. O Autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas alegações defensivas, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o Autuado tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em sua impugnação.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação.

O Defendente suscitou a nulidade da infração 01, alegando capitulação em artigo de legislação já revogado. Disse que o Auditor Fiscal, em 18/12/2019, lavrou o presente auto de infração, trazendo quanto à infração de nº 01, o seguinte 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.

Afirmou que se deve reconhecer a nulidade do auto de infração, na medida em que o art. 23, § 6º, II, “b”, da Lei 7.014 de 1996 foi revogado pela lei 14.183 de 2019, publicado no DOE do dia 13/12/2019. Somente poderia ter havido o enquadramento legal pretendido pelo Autuante até o dia 12/12/2019, enquanto vigente o dispositivo legal.

Disse que após o fim de sua vigência, restou inviável o citado enquadramento legal, sob pena de violação do princípio da legalidade, bem como prejudicar o exercício da ampla defesa. Assim, rogou pela declaração de nulidade da infração de nº 01, em virtude de enquadramento legal feito após revogação do dispositivo legal.

Na informação fiscal, o Autuante ressaltou que o § 6º trata da “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação” e a nova redação, sendo mais ampla, tornou desnecessários os incisos da redação anterior. A redação do texto foi, assim, aperfeiçoada.

Disse que o Impugnante confunde “revogação”, extinguindo a norma, o que não houve, com a sua “alteração”, pois, alterou-se o texto do art. 23 da Lei 7.014/96, mas se manteve intacta a norma jurídica. Talvez fosse mais adequado indicar o enquadramento legal apenas como “art. 23, § 6º, da Lei 7.014/96”, ou, de forma mais didática, como “art. 23, § 6º, II, ‘b’, até 13/12/19, e art. 23, § 6º após 13/12/19, ambos da Lei 7.014/96”.

Para melhor entendimento, vale reproduzir o § 6º do art. 23 da Lei 7.014/96:

§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por ato da Secretaria da Fazenda, observados os critérios definidos no § 4º deste artigo.

A redação atual do § 6º do art. 23 foi dada pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.

Redação anterior dada ao § 6º do art. 23 pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15/12/12, mantida a redação dos seus incisos, efeitos de 15/12/12 a 12/12/19:

“§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:”

[...]

Concordo com o posicionamento do Autuante de que essa pequena questão material não trouxe qualquer prejuízo ao Impugnante, porque o fundamento jurídico adotado corresponde ao mesmo artigo e parágrafo, não causando maiores esforços de interpretação para compreender como se deve calcular a “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação”.

Vale salientar, que não implica nulidade da autuação o alegado equívoco na indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99. A descrição dos fatos e dispositivos regulamentares constantes no Auto de Infração esclarecem a autuação fiscal, e mesmo que tenha sido indicado pelo Autuante dispositivo do RICMS-BA já revogado, entendo que tal fato não significa que houve aplicação de legislação que não estava em vigor, existindo apenas mero equívoco na indicação do dispositivo legal.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, considerando que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, para se

determinar a nulidade do presente lançamento.

O Impugnante destacou que durante a ação fiscal, foram lavrados pelo Auditor Fiscal dois Autos de Infração: Auto de Infração de nº 269138.0123/19-6 e Auto de Infração nº 269138.0124/19-2.

Disse que a infração 01 deste PAF é consequência direta da constatação da infração trazida no A.I. 269138.0124/19-2, razão pela qual deveria ter sido incluída naquele A.I, face a permissão posta no art. 40 do RPAF.

Apresentou o entendimento de que, pela correlação entre as infrações, correspondentes à variação volumétrica, ambos os Autos de Infração lavrados devem ser apreciados em conjunto, com defesa única, considerando que há uma suposta infração principal e uma suposta infração que é consequência.

O Autuante informou que na lavratura de um auto de infração para a irregularidade superior a R\$ 200.000,00 (“deverá ser lavrado um auto exclusivamente para esta infração”) e, em seguida, faculta a inclusão de outras infrações com ela, desde que “sejam dela consequentes”. Disse que, na prática, o preposto fiscal não tem qualquer discricionariedade nessa questão, pois, o Sistema de Lavratura de Créditos Tributários (SLCT) da SEFAZ, que é o instrumento para a lavratura dos autos de infração e das notificações fiscais, faz essa separação automaticamente sem qualquer intervenção.

RPAF-BA/99:

Art. 40. O preposto fiscal poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado.

Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes.

Observo que o presente Auto de Infração foi lavrado de forma regular, não se constatou motivo para entender que houve cobrança em duplicidade; não houve prejuízo ao defendant, porque a indicação das infrações e a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foram efetuadas de forma compreensível, foi identificada a necessidade da lavratura de mais de um Auto de Infração, e não deve ser decretada nulidade da autuação fiscal.

Conforme despacho à fl. 111, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu acatar o pedido formulado pelo Defendente de que, pela correlação entre as infrações correspondentes à variação volumétrica, ambos os Autos de Infração lavrados devem ser apreciados em conjunto, por isso, encaminhou o presente processo para redistribuição a essa 3ª JJF, que promoveu o julgamento do AI nº 269138.0124/19-2.

Por meio do Acórdão JJF Nº 0221-03/20, o Auto de Infração nº 269138.0124/19-2, foi julgado procedente com a seguinte ementa: “EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal”.

Assim, tendo em vista a conveniência na solução do litígio, com base nos princípios da razoabilidade, da eficácia e da economia processual, aprecio o mérito da autuação fiscal.

O presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da 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.

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.

Foi alegado nas razões defensivas 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. Disse que a autuação é decorrente de erros de medição e de envio equivocado do LMC, em via digital.

O Autuante afirmou que, dada a peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 que permite utilizar as informações do registro 1300 da EFD e dar real efetividade aos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis realizados nos postos revendedores:

Afirmou que não basta argumentar 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.

Observo que o autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse o registro das entradas da mercadoria objeto da autuação e, por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, e não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, não obstante essa falta de 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.

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, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal realizada neste sentido.

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 a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação 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.

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.

O fundamento do imposto exigido não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º. Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista de combustíveis, 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.

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.

Sobre os erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD, o Autuante mencionou o art. 251 do RICMS-BA/12 e o Ajuste SINIEF 02/2009, informando que os arquivos da EFD já apresentados ao Fisco poderão ser retificados pelo contribuinte até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária. Por exemplo: arquivo EFD de 05/2014, entregue até 25/06/2014, pode ser retificado livremente até 31/08/2014.

Após esse prazo, as retificações nas EFD somente podem se dar mediante autorização da Secretaria de Fazenda, comando a ser inserido através do sistema EFD, disponível tanto para o contribuinte quanto para o Auditor Fiscal.

Disse que a apresentação do arquivo retificador e a sua recepção pelo sistema de forma alguma torna a EFD válida. Esses arquivos ficam sujeitos às ressalvas impostas pela legislação que são esclarecidas ao contribuinte no exato momento da apresentação dos novos arquivos, não podendo alegar ignorância ou desconhecimento dessas regras de validade jurídica.

Observo 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.

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. 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.

A Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, mencionada pelo autuante, 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 unidade de medida litro, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, ainda podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

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

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defensor, 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 não 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. Portanto, a variação volumétrica não constitui fato gerador do ICMS, mas a exigência fiscal é decorrente do fato de constar na escrituração do contribuinte volume acrescido sem a comprovação documental da origem do combustível.

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), o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração, 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 a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, imposto que foi objeto do presente lançamento.

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

Art. 10

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

Entendo 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.

Em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam saídas de combustíveis sem

documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite 0,6% estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até limite aceito pela legislação, é considerado como variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura.

No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido neste Estado, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes. Foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387% (previsto na Portaria 445/98), que é mais que três vezes 0,6% estabelecido pela ANP.

No levantamento fiscal constam os valores correspondentes aos ganhos escriturados pelo Autuado, o limite estabelecido pela SEFAZ e a omissão de entradas apurada, ressaltando-se que o Autuante juntou as planilhas do levantamento fiscal, e na intimação acerca da lavratura do Auto de Infração constou a informação de que acompanhou cópia dos demonstrativos com a memória de cálculo dos valores cobrados.

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

Em relação à multa, 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, o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual. Mantida a exigência fiscal com a retificação do percentual da multa aplicada.

Em relação às infrações 02, 03 e 04, o Defendente informou que reconhece integralmente o débito relativo às infrações 02 e 04 e o parcial da 03, tendo em vista existirem Notas Fiscais de aquisição de combustíveis para revenda que foram devidamente lançadas no LMC, contido na EFD.

Portanto, no que tange às infrações 02 e 04, o Autuado reconheceu a existência da obrigação tributária, decorrente de equívoco na EFD, razão pela qual informou que já efetivou o pagamento do débito. Dessa forma, são procedentes os itens não impugnados, considerando que não há lide a ser decidida, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Infração 03 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a maio, julho a setembro de 2015; fevereiro, junho e setembro de 2016; janeiro, março, maio, agosto a novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 762,70.

O Autuado alegou que é inviável a aplicação das multas, em relação à totalidade dos documentos fiscais indicados pelo Auditor Fiscal, na medida em que algumas delas (aquisição de combustíveis) foram devidamente lançadas no LMC, encaminhado à Fazenda Estadual (EFD).

Afirmou que a Nota Fiscal 1708251, de 11/05/2017 (aquisição de Gasolina Comum), refere-se à aquisição de combustíveis para revenda e foi devidamente lançada no LMC e na escrituração contábil. LMC anexado, comprovando o efetivo lançamento.

O Autuante esclareceu que em relação às notas não registradas na EFD, as dividiu em dois grupos, as notas fiscais que tratam de devoluções e as demais. As notas originais de remessas que foram referenciadas nas notas de devoluções deveriam ter o evento “não realizada” (infração 16.16.02) e as de retorno deveriam ter sido “confirmadas”.

Também informou que refez nova busca e nenhuma das notas fiscais está escriturada na EFD. Como nem todas as informações das notas fiscais registradas na EFD são anotadas no LMC, a falta de registro nas notas na EFD traz prejuízo insuperável à fiscalização. Logo, indubitavelmente, houve o descumprimento da obrigação da escrituração e deve permanecer a aplicação da multa.

Acato as informações do Autuante, considerando que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicado multa conforme estabelece o art. 42, incisos IX da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle; a multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

O defensor apresentou o entendimento de que deveria ser aplicado o § 7º do art. 42 da Lei 7.014/96 c/c art. 158 do RPAF/BA, requerendo cancelamento ou redução da multa por descumprimento de obrigação acessória

Alegou, que há, normativo, que permite o cancelamento das multas, desde que atendidos os requisitos legais.

Reproduz o § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e diz que o RPAF possui norma igualmente aplicável ao presente caso concreto.

Afirmou que no presente caso, deixou pouquíssimas notas de aquisição de combustíveis (atividade primordial) sem registro, por equívoco contábil, razão pela qual entende que deva ter as multas canceladas, pois ter lançado os documentos fiscais no LMC denota a ausência de dolo, fraude ou simulação.

Não acato a solicitação do defendant, considerando que não se pode afirmar, de forma inequívoca, que não ocorreu falta de pagamento do imposto. A pretensão da legislação é de se manter os controles fiscais e do fluxo de mercadorias desde o ingresso até a saída do estabelecimento. Neste caso, mesmo em relação a mercadorias não destinadas à comercialização, não se pode garantir um controle efetivo sem o necessário registro das entradas e saídas de mercadorias.

Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nem a negativa de aplicação de ato normativo, nos termos do art. 167, I e III do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Mantida a exigência fiscal, no valor de R\$ 762,70, conforme demonstrativo elaborado pelo Autuante.

Na sustentação oral, o Defendente solicitou que a intimação alusiva ao feito seja encaminhada via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e. Não há impedimento para que tal providência seja tomada, considerando que de acordo o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento. O representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a retificação da multa aplicada na Infração 01, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

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

Inicialmente, argui preliminar de nulidade por violação ao devido processo legal e à ampla defesa pela ausência de julgamento conjunto do presente PAF com o Auto de Infração nº 2691380124/19-2, que seria acessório desta autuação, decorrendo do mesmo fato gerador e a Junta não teria se manifestado sobre essa questão.

Suscita ainda preliminar de nulidade da autuação por se fundamentar em Decreto declarado ilegal pelo TJ/BA, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, sendo que o Estado da Bahia não impugnou a declaração de ilegalidade, transitando em julgado o entendimento de modo a beneficiar não apenas a parte que ajuizou a ação.

Aponta a nulidade do Auto de Infração por considerar apuração diária sendo que o imposto é de apuração mensal e não há regime especial de fiscalização, hipótese em que se permitiria o cotejo diário.

Argui ainda preliminar de nulidade por violação ao princípio da legalidade, pela impossibilidade de utilização do art. 10º, parágrafo único da Portaria nº 445/98 como caracterizador do fato gerador, notadamente por só ter vindo ao mundo jurídico através da Portaria nº 159/2019, de maneira que não poderia ser aplicado retroativamente.

No mérito, sustenta a ausência de omissão de entrada, tendo havido erros de medição e de inserção de notas, tendo comprovado no PAF pertinente ao Auto de Infração nº 2691380124/19-2 a ausência de venda em volume superior à compra, de modo a conduzir à incerteza do cometimento da infração.

Em relação à infração 03, defende a possibilidade de redução de penalidade em relação às notas fiscais que estavam escrituradas no LMC, considerando que na época do fato gerador o § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 estava em vigor, assim como o art. 158 do RPAF/BA. Destaca que a Nota Fiscal nº 1708251 de 11/05/2017 foi devidamente lançada no LMC e na escrituração contábil.

Menciona que a 4ª JJF concedeu redução de 90% em caso idêntico, mesmo reconhecendo que o contribuinte era contumaz, conforme Acórdão JJF nº 0190-04/18 e que teria deixado pouquíssimas notas sem registro, por equívoco contábil, mas sem dolo, fraude ou simulação, além do tributo ter

sido recolhido por antecipação, inexistindo ausência de recolhimento.

Conclui requerendo o acolhimento das preliminares ou a improcedência do Auto de Infração.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 05/06/2023.

VOTO

Inicialmente, devo esclarecer que no acórdão pertinente ao Auto de Infração nº 269138.0124/19-2 constou a afirmação de que um dos motivos pelos quais não poderia ser julgado em conjunto com este PAF seria porque este já estaria finalizado. Entretanto, posteriormente este relator tomou conhecimento de que se tratava de informação equivocada, que surgiu durante uma tentativa de viabilizar a reunião dos processos.

Contudo, entendo que isso não implica em nulidade seja deste ou daquele julgamento ou processo.

Primeiro, porque, como também constou na fundamentação do outro acórdão, não há norma que determine expressamente o julgamento conjunto, embora possa ser considerado desejável.

Segundo, porque embora as infrações derivem dos mesmos fatos geradores, são distintas e autônomas, não havendo problema para o exercício da defesa em separado.

Terceiro, porque se o julgamento conjunto é uma medida aconselhável para evitar decisões contraditórias, o fato de que ambos os PAFs serão julgados pela mesma Câmara e tendo o mesmo relator afasta ou, pelo menos, minimiza significativamente, a hipótese de decisões conflitantes.

Assim, esclarecida essa situação, rejeito desde logo a preliminar de nulidade por falta de julgamento conjunto, por inexistir norma estabelecendo esta medida. Rejeito, portanto, a preliminar.

Preliminar de nulidade pelo reconhecimento de inconstitucionalidade/ilegalidade do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 pelo TJ/BA, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001. Ao contrário do que sustenta o recurso, trata-se de decisão proferida em processo no qual a recorrente não é parte e nem é representada, o que, se fosse o caso, atrairia a hipótese de prejudicialidade deste PAF. Logo, a decisão nele proferida apenas produz efeitos *inter partes*, uma vez que não decorre de hipótese de controle concentrado de constitucionalidade.

Logo, rejeito a preliminar.

Preliminar de nulidade do Auto de Infração pela apuração diária sem existir regime especial de fiscalização. A recorrente afirma que a apuração diária somente seria permitida em Regime Especial de Fiscalização e, como não é o caso, a autuação teria contrariado a legislação vigente.

Discordo. O critério de apuração inserido no parágrafo único do art. 10º da Portaria nº 445/98 estabelece a movimentação diária como parâmetro para avaliação das operações escrituradas e/ou realizadas pelo contribuinte. Isso não significa uma alteração na sistemática de apuração do tributo, tampouco depende de Regime Especial de Fiscalização.

Considerando a indiscutível fungibilidade da mercadoria revendida (combustíveis), assim como a periculosidade que obriga, inclusive, o controle diário de estoques, ainda que a apuração do imposto seja mensal, isso não é suficiente para afastar a necessidade de esclarecer as divergências verificadas no cotejo realizado pela fiscalização.

Não é demais lembrar que os dados utilizados para o levantamento foram fornecidos pelo próprio contribuinte, cabendo a este, por consequência, esclarecer o que justifica tais divergências.

Rejeito a preliminar.

Preliminar de nulidade do Auto de Infração por impossibilidade de utilizar o parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98 como caracterizador de fato gerador e de lhe atribuir efeito retroativo. A recorrente sustenta que o referido dispositivo, com a redação que lhe foi dada pela Portaria nº 159/2019 não poderia fixar novo fato gerador para fins de lançamento, sobretudo com efeito retroativo.

Entendo que também não assiste razão neste tópico.

As Portarias mencionadas não instituíram e nem modificaram o fato gerador do tributo, como defende a recorrente. Da análise do dispositivo questionado é possível compreender que somente foi estabelecido um novo critério de apuração nos levantamentos quantitativos por espécie de mercadoria em estabelecimentos revendedores de combustíveis.

O que há, aparentemente, é uma má compreensão da auditoria realizada e dos parâmetros adotados para identificar eventuais omissões quanto a operações tributadas. A auditoria de estoques busca analisar os registros de inventário e os efeitos das entradas e saídas ocorridas no exercício e informadas pelo próprio contribuinte.

Neste ponto, o parágrafo único, do art. 10º da Portaria nº 445/98 apenas estabelece um limite de tolerância do que o auditor deve considerar como faltas ou sobras não decorrentes de omissões, ou seja, trata-se de um limite até onde a fiscalização não pode considerar como operações omitidas para fins de lançamento. Não se trata de “novo fato gerador” e, como critério de apuração, é uma exceção à irretroatividade, conforme art. 144, § 1º do CTN.

Rejeito a preliminar.

Mérito. Em síntese, a recorrente sustenta que o lançamento ocorreu pela existência de divergência entre as informações lançadas em sua EFD e os registros mantidos pelo sujeito passivo, que foram corrigidos internamente, especialmente no seu LMC físico, mas que por descuido não foram objeto de retificação da escrituração fiscal digital.

Para corroborar a alegação, apresentou cópias do LMC físico, nos autos do PAF referente ao Auto de Infração nº 269138.0124/19-, acompanhadas de laudo pericial com o intuito de atestar que os documentos foram elaborados em momento próximo, de modo a comprovar que a alteração dos registros ocorreu antes da ação fiscal e que, por este motivo, deveria ser considerada para afastar a presunção de legitimidade da autuação.

Todavia, entendo que a pretensão não merece prosperar.

Conforme já salientado, penso que há uma má compreensão da rotina de auditoria aplicada, na verdade (equívoco também cometido por este relator, quando proferiu o voto vencido no Acórdão CJF nº 0107-11/21-VD). O levantamento quantitativo por espécie de mercadoria é uma técnica que permite construir presunções de entrada e/ou saída a partir do confronto dos registros de inventário com os de entrada e saída de mercadorias no exercício.

No caso dos postos revendedores de combustíveis, no entanto, há particularidades decorrentes da própria mercadoria comercializada e dos dados da EFD que foram eleitos pela legislação para análise. Mas isso não altera o fato de que se trata de uma presunção construída com base em informações declaradas pelo próprio contribuinte, de modo que compete a este justificar o que levou à escrituração errada, não bastando apenas alegar de forma genérica a existência de divergências.

Ora, se toda divergência da escrituração fiscal pudesse ser afastada pela afirmação de falha humana, sistêmica (ou de qualquer natureza), sem a sua devida comprovação, nenhum lançamento se sustentaria. Erros acontecem, é verdade, mas quando recaem sobre informações que possuem presunção de veracidade estabelecida na legislação, e não são corrigidos oportunamente, demandam maior esforço probatório do responsável.

A fiscalização utiliza o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), instituído pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) e ratificado pela Resolução nº 23/2004 da

Agência Nacional de Petróleo, para registro diário dos estoques de combustíveis dos postos revendedores. Foi adotado como livro fiscal, conforme Cláusula primeira do Ajuste SINIEF 01/92, e art. 219 do RICMS/BA. Atualmente é regulamentado pela Resolução ANP nº 884/2022, atualização aprovada para possibilitar que o LMC seja gerado de forma eletrônica e impresso, após consulta pública de 45 dias e audiência pública realizada pelo órgão competente.

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

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

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

Quando o contribuinte lança informações erradas na sua escrituração fiscal, assume as consequências da presunção de veracidade que recai sobre elas, especialmente quando não providencia a retificação nos prazos previstos pela legislação.

Por este ângulo, a demonstração de que o LMC físico foi alterado antes da ação fiscal pouco importa para afastar a presunção de legitimidade do lançamento até mesmo porque a recorrente somente trouxe os documentos físicos, com dados distintos, para confrontar com as informações que lançou na escrituração fiscal, sem comprovar a causa das divergências.

É preciso que esclareça as divergências nas operações que declarou adequadamente, não podendo se escorar apenas na lógica de que se o volume de entrada em um dia é próximo ao de saída em outro, anterior ou posterior, deveriam ser compensados. Além de não existir como ter a certeza de que se trata do mesmo combustível, mesmo que a tese da compensação seja válida por um registro de nota com data equivocada do abastecimento, por exemplo, é *do contribuinte o ônus de esclarecer eventuais equívocos ocorridos na sua operação*, independentemente da sua origem, considerando que a prova em sentido contrário é o meio adequado para afastar a presunção.

Até porque, no momento do registro da nota, é o contribuinte que lança os dados pertinentes a cada nota fiscal, devendo apontar corretamente a data de emissão, assim como as datas de entrada saída e demais informações referentes ao REGISTRO C100 da EFD.

Há exemplos na jurisprudência do CONSEF de acolhimento de impugnação para reduzir o valor da autuação quando a recorrente esclarece os contornos fáticos que justificam os supostos equívocos na sua escrituração fiscal (confira-se o Acórdão JJF nº 0188-02/21-VD e o Acórdão JJF nº 0171-03/20-VD, a título de exemplo).

Logo, não é qualquer alegação de erro que será capaz de ilidir a autuação. É a demonstração de um motivo plausível, capaz de repercutir na escrituração, que permitirá o reconhecimento de que os registros de entrada e/ou saída foram provocados por um equívoco operacional, administrativo, humano, de sistema, ou de qualquer natureza.

Quanto à redução da penalidade, em que pese a tese sustentada no recurso, entendo que a pretensão deve ser afastada. É certo que o lançamento observa a norma vigente à época do fato gerador, porém, as normas processuais se aplicam imediatamente, nos termos do art. 14 do CPC. Por consequência, considerando que a alteração promovida na Lei nº 7.014/96 e no RPAF/BA ocorreu antes da lavratura do Auto de Infração, não é possível acolher o pedido de redução das penalidades com base no § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Assim, rejeito as preliminares arguidas pela recorrente e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269138.0123/19-6, lavrado contra POSTO DE GASOLINA FELICI LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 21.142,99, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 3.586,94, prevista no inciso IX da mesma Lei e Artigo já citados, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2024.

VALDIRENE PINTO LIMA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS