

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0181/20-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e LIMA & CAVALCANTI DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDOS - LIMA & CAVALCANTI DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0003-04/23-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 26/11/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0437-12/24-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Dos autos se constata que, após as razões recursais e através de duas revisões fiscais por diligências, sempre em busca da verdade material dos fatos e agindo de forma imparcial, o autuante apresentou informação fiscal, indicando a possibilidade de simples divisão da entrada entre tanques com o consequente registro, em determinado dia, de (i) entrada de combustível com nota fiscal; (ii) examinando a movimentação por tanques (Registro 1310), nos diversos tanques, a soma dos ganhos deve ser aproximadamente igual à soma das perdas, o que denotaria que tenha havido transferência entre tanques ou que qualquer entrada de combustíveis tenha sido dividida no momento do descarregamento, assentiu com a tese defensiva, justamente que tais hipóteses tenham de fato acontecido, sendo cancelados as perdas de um dia com os ganhos anotados nesse mesmo dia no Registro. Acusação subsistente em parte. Não acolhidas as arguições de nulidade. Adequação do percentual da multa aplicada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVER PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário previstos no art. 169, I, alienas “a” e “b” do RPAF, interposto pelo sujeito passivo em face da Decisão proferida pela 4ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 12/11/2020 para reclamar crédito tributário no total de R\$ 1.870.322,79, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação:

“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 calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão 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”.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração nos seguintes termos:

“VOTO

A acusação que se encontra inserida nos presentes autos, para fim de exigência de ICMS no valor de R\$ 1.870.322,79, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, está posta

nos seguintes termos: “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 calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão 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”.

Está consignado no lançamento que, a título de enquadramento legal da infração, foram considerados como infringidos os seguintes dispositivos legais, todos da Lei nº 7.014/96:

Art. 4º, § 4º, inciso IV, que se refere a presunção de ocorrência de operações ou prestações tributáveis sem pagamento do imposto, ao se verificar entradas de mercadorias ou bens não registrados.

Art. 6º, inc. IV, que se refere a responsabilidade solidária para efeito de pagamento do imposto, qualquer pessoa física ou jurídica, em relação as mercadorias que detiver para comercialização desacompanhadas de documentação fiscal exigível ou documentação fiscal inidônea.

Art. 23, § 6º, que trata da forma da determinação da base de cálculo para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, consignando, no inciso I do § 6º que obedecerá os critérios previstos no citado artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal e desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver, enquanto que em seu inciso II determina que, se as mercadorias estiverem desacompanhadas de documentos fiscais, será em função dos preços indicados através das alíneas “a” e “b”, quais sejam, preço de pauta fiscal no atacado, se houver, ou o preço corrente no mercado atacadista do local da ocorrência, acrescido da margem de lucro correspondente, e, na alínea seguinte, preço da pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo no local da ocorrência.

Também foi considerado o regramento estabelecido pelo Art. 10 da Portaria nº 445/98:

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

(Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019):

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/1996, art. 6º, IV):

1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/1996;

2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/1996, art. 42, III, “g”);

b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/1996); (Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

II - tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, se ficar comprovado que, não obstante a falta de recolhimento do imposto por antecipação, a operação de saída posterior foi tributada normalmente, observar-se-á o seguinte:

a) não se exigirá o imposto que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a multa de 60% (art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/1996); (Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

b) a providência de que cuida a alínea anterior não dispensa a exigência do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, nos termos da alínea “a” do inciso anterior.

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). (Parágrafo acrescentado pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

Antes, porém, de adentrar à análise dos questionamentos trazidos pelo autuado em sua peça defensiva, considero importante registrar e destacar uma colocação feita pelo mesmo da seguinte forma: (...) que o presente feito seja vinculado ou anexo ao Auto de Infração nº 2691380180/20-3 já que o ora defendido depende diretamente do apurado e julgado no referido lançamento, cuja decisão adotada refletirá diretamente no valor do PMPF, por isso mesmo aqui repetiu a fundamentação esposada para o Auto de Infração citado.”

Assim é que quanto ao pedido de vinculação do presente feito ao outro Auto de Infração citado, destaco que ambos os autos de infração foram distribuídos para esta mesma Junta de Julgamento e para este relator, que os apreciou.

Neste sentido observo que esta 4ª Junta de Julgamento, ao apreciar o Auto de Infração nº 2691380180/20-3, decidiu por sua Procedência integral.

Isto posto, observo que em relação ao presente Auto de Infração, o autuado repetiu, integralmente, os argumentos defensivos que foram apresentados através da impugnação constante do A.I. 2691380180/20-3, o qual, como já dito, também foi apreciado por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal.

Tendo em vista as colocações supra, e levando também em consideração, conforme já dito e repetido acima, pelo fato de ter sido o relator no julgamento do referido PAF, adoto o mesmo procedimento do autuado, e aqui passo a reproduzir toda a fundamentação constante do meu voto ali inserido, por se tratar de enfrentamento de argumento idêntico.

Assim é que, após as considerações supra, vejo que, em preliminar, o autuado apresentou argumentos objetivando a nulidade do lançamento. Como primeiro argumento disse que apenas após a conclusão da fiscalização foi que se deu condição para sua manifestação, cuja ciência do início da fiscalização via DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, ocorreu sem indicação da possibilidade de acesso aos atos de fiscalização que estariam sendo praticados.

Não assiste razão ao autuado em seu argumento. Isto porque, além de ter sido cientificado regularmente do início da ação fiscal, fl. 3, não existe previsão pela legislação tributária, no caso o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, para que o autuado se manifeste acerca dos trabalhos de auditoria que se encontrem em execução. Isto poderá ocorrer se acaso o preposto fiscal entender que, no curso do desenvolvimento da ação fiscal, ser necessário algum esclarecimento por parte do fiscalizado, o que não foi o caso. Portanto, a manifestação pelo sujeito passivo deve ocorrer, quando instaurada a fase contenciosa, consoante se verifica nos presentes autos.

Alegou, ainda, que não houve correção na marcha dos procedimentos investigatórios na medida que houve pedido de verificação das planilhas sem que se tenha analisado as explicações dadas. Neste ponto existe uma nítida contradição por parte do autuado na medida em que afirmou que não lhe fora dada oportunidade de manifestação prévia, entretanto, não consta destes autos qualquer solicitação feita pelo autuante para apresentação ou análise de planilhas por parte do autuado.

Se referiu, também, as informações que prestou através do Sistema Eletrônico Sped Fiscal, dizendo que tem algumas inconsistências e que podem gerar erros, os quais podem ser visualizados através do Livro de Movimentação de Combustíveis que colocou à disposição da Sefaz para verificação, por considerar que o mesmo, como meio físico, poderá comprovar a inexistência dos erros apontados pela fiscalização.

Trata-se de outro argumento que não pode ser aceito. Note-se que a fiscalização alcançou os exercícios de 2015 a 2019, entretanto, o autuado, só após a lavratura do presente Auto de Infração é que percebeu que as informações que encaminhou à Sefaz, através dos registros que efetuou em sua EFD, Registro 1300, durante todos esses anos, continham inconsistências.

A disponibilização dos LMC para efeito de comprovação da ocorrência das ditas incorreções consignadas em sua EFD, além de não comprovadas, não possui o condão de elidi-las, primeiro porque a Escrituração Fiscal Digital é decorrente de registros efetuados pelo próprio autuado, e, em segundo, acaso houvessem, realmente inconsistências caberia ao mesmo comprová-las documentalmente, o que não foi feito. Poderia, ainda, antes de iniciado o procedimento fiscal, ante ao longo período abrangido, ter providenciado as retificações que julgasse pertinentes, o que também não foi feito.

Ademais, o autuado além de não apresentar na peça defensiva justificativas que porventura viessem a respaldar seus argumentos, foi intimado de forma específica a esclarecer, documentalmente, o real motivo das perdas registradas durante o período alcançado pela fiscalização, o que não o fez, limitando-se a sugerir que o PAF fosse encaminhado à ASTEC/CONSEF para “avaliação dos levantamentos que foram feitos nos autos, tanto aqueles de responsabilidade da SEFAZ, com aqueles realizados pela Empresa autuada, tudo com o fito de esclarecer os fatos”, solicitação esta que fica indeferida na medida em que, competiria ao autuado esclarecer as perdas indicadas pelo próprio em sua EFD, o que não o fez nas oportunidades que lhe foram concedidas.

Além disso, como bem-posto pelo autuante, a EFD faz prova contra o mesmo (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC) não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra

parte da mesma.

Alegou também o autuado, ainda em preliminar, que a autuação não pode prevalecer sem atender critérios impostos pelo próprio RICMS, não especificando que critérios foram esses, além de normas esparsas aplicáveis, não se podendo tomar somente na inserção do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 e da Portaria 159/19, tendo em vista que a fiscalização abrangeu período iniciado em 1º de janeiro de 2015 até 31 de dezembro de 2019, não havendo como retroagir a norma para alcançar período anterior e somente se tomar dia a dia para se considerar a existência de omissão.

Analizando tais argumentos vejo que, mais uma vez, razão não assiste ao autuado. A este respeito valho-me e acolho o posicionamento externado pelo autuante através da sua informação fiscal, quando assim se expressou: (...) a modificação da Port. 445/98 através da Port. 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como seus prepostos devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD, estabelecendo novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o 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”.

Ainda em preliminar, o autuado se posicionou no sentido de que o Estado não pode desvirtuar o LMC, tomado no SPED fiscal como Registro 1300, para realizar a cobrança de ICMS e encargos, sob a fundamentação de que haveria omissão de entrada, tomando tão somente um dia e desprezando todo o resto, somente glosando aqueles em que se teve sobre/ganho, sem se importar com as perdas ou mesmo com as distorções causadas pelos sistemas que usa ou pelo próprio da Sefaz.

Não vejo que houve qualquer desvirtuamento do LMC por parte da autuação. Convém aqui se destacar que o levantamento fiscal ocorreu, apenas e exclusivamente, com base nos dados registrados pelo autuado em sua EFD – Registro 1300, os quais foram encaminhados à Sefaz através do Sped Fiscal. Portanto são dados consistentes, sem que exista provado nada em contrário pelo autuado, não podendo o LMC se sobrepor a EFD, até porque, o referido livro deveria apresentar os mesmos dados da EFD.

Quanto ao argumento de que a omissão de entrada tomou por base um dia, desprezando o resto, glosando somente aqueles em que houve sobre/ganhos, não se pode perder de vista que, conforme bem assinalado pelo autuante, “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, considero correta a interpretação do autuante quando disse que “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”.

Dito isto, deixo de acolher todos os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração, inclusive ao relacionado ao Acórdão nº 0214-04/15 proferido pela 4ª JF, posto que em nada se relaciona ao presente caso na medida em que nesse, para efeito de nulidade do lançamento, foi considerado que não havendo prova da existência de fato gerador do ICMS, com entrada de mercadorias sem registro ou que tenha ocorrido fraudes ou adulterações, não se pode apenar por presunção, diferente do apurado nestes autos que comprovou ingresso de mercadorias em quantidade volumétrica expressiva, bastante superior ao admitido pela ANP.

Ao adentrar ao exame do mérito da autuação, o presente PAF foi objeto da realização de duas diligências, que, ao meu ver, suprem o pedido realizado pelo autuado, que fica indeferido na forma pleiteada, visto que não foram apresentados pelo sujeito passivo elementos ou fatos concretos que dessem margem a realização de diligência objetivando dirimir quaisquer dúvidas, que, ao meu ver, de acordo com o constante nos autos, inexistem. Os exemplos inseridos pela defesa a título de possíveis equívocos que teriam sido cometidos pelo autuante, não se confirmaram, tampouco foram trazidos, apresentadas ou comprovadas pelo mesmo as ditas inconsistências no sistema.

Assim é que, analisando os argumentos apresentados pelo autuado, relacionados ao mérito da autuação, sintetizados no relatório que antecede este voto, verifiquei que são os mesmos que foram trazidos por outro contribuinte em relação ao PAF nº 206958.0002/20-7, o qual foi apreciado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que, por intermédio do Acórdão nº 0193-03/20-VD, cuja relatora foi a I. Julgadora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, 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, configuraria bis in idem, sendo mantido, entretanto, incólume a exigência relacionada aos demais períodos, que é a mesma indicada no presente Auto de Infração, qual seja: “O Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$ 6.435.310,16, na condição de responsável solidário, por

ter adquirido combustíveis (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10) de terceiro desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2019.

Desta maneira, à luz da análise dos argumentos trazidos pelo autuado na presente peça de defesa, os quais são absolutamente iguais ao apresentados em relação ao PAF acima referido, e por comungar e concordar totalmente com a fundamentação constante do aludido Voto proferido na 3ª JF, peço a devida vênua para incorporar e integrar ao presente voto excerto captado do mesmo, ante à similaridade dos fatos existentes entre ambos os processos, especialmente em relação aos argumentos defensivos que, a rigor, conforme já assinalado, são os mesmos:

“(…)

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 conseqüente 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 conseqüentemente, 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 conseqüentemente, 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.

Sobre o pedido de revisão a ser realizado por fiscal estranho ao feito, fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b” do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. A informação fiscal foi prestada em conformidade com o art. 127 do RPAF/99, sendo utilizados argumentos respaldados na doutrina e na jurisprudência. Portanto, não se verifica elementos novos acostados aos autos pelo Autuante, que justifique reabertura do prazo de defesa como pretende o defendente.

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.

Observe 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, observe 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/ventas 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 temos escriturais equivalem à uma omissão de entrada. Entendo que esta regra de natureza interpretativa, não inova na ordem jurídica, e me coaduna 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 JF 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 Autuante 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 o recente 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, conseqüentemente, confirmando a exigência tributária na forma decidida pela Junta de Julgamento, cuja matéria envolvida, é absolutamente idêntica à que ora se aprecia.

De maneira que, em conformidade com o quanto acima exposto, e considerando que neste lançamento foi atribuído ao autuado a falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais, cuja apuração se deu com base na verificação de variação volumétrica em índices acima do admitido pela ANP, e de acordo com os registros efetuados pelo próprio autuado em sua Escrituração Fiscal Digital/LMC, Registro 1.300, considero que a exigência tributária está respaldada pelos dispositivos legais mencionados no início deste voto.

Observo, porém, em relação a multa aplicada no percentual de 100%, com citação de previsão no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, o percentual correto nos casos de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária é de 60%, conforme se infere da Portaria 445/98, Art. 10, inciso I “b”, razão pela qual faço a adequação da penalidade para o percentual de 60%, pertinente a falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, que foi o objeto da autuação.

Quanto ao pedido do autuado para que seja reduzido substancialmente o valor da multa aplicada, observo que, por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal, este órgão julgador administrativo não possui competência para tal fim, ficando a mesma mantida no percentual aplicado pelo fato de existir expressa previsão na Lei nº 7.014/96 neste sentido.

Assim é que, com base em tudo quanto acima alinhavado e considerando que os exemplos apresentados pelo autuado a título de erro não se confirmaram, de acordo com a análise pormenorizada presente às fls. 90v e 91 destes autos, e reafirmando que o LMC não pode fazer prova contra a EFD e, ainda, que de acordo com a Portaria 445/98, art. 10, as omissões de entradas e de saídas apuradas devem ser totalizadas no final do exercício, consoante procedeu o autuante, e, sobretudo, que não houve a comprovação pelo autuado da ocorrência de erros escriturais ou do sistema, que caberiam ao mesmo apontar e comprovar, apesar da remessa dos autos em diligência para esse fim específico, porém sem atendimento pelo autuado, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração em face da adequação do percentual da multa aplicada de 100% para 60%.”

A JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF-BA.

A seu turno, no Recurso Voluntário de fls. 161/180, o Recorrente, após discorrer sobre a tempestividade e cabimento do recurso, reitera as razões defensivas especialmente quanto às teses preliminares de: **a)** decadência parcial do auto de infração; **b)** capitulação legal do auto de infração baseada em legislação revogada; **c)** cerceamento de defesa, nos termos do art. 18, inciso II do RPAF/99, por ausência de indicação do dispositivo legal de enquadramento e falta de certeza quanto ao motivo da autuação; **d)** ilegitimidade passiva, por considerar que a Contribuinte não pode ser penalizada pelo recolhimento que deixou de ser realizado pelo Substituto na hipótese em que o valor foi devidamente destacado na nota e descontado da autuada.

Na sequência, em sede meritória, reitera que a decisão recorrida entendeu pela procedência parcial do Auto de Infração atacado *“mesmo eivado de nulidades, desconsiderando não somente às provas acostadas aos autos, como também a inexistência de omissão de entrada e saída e, conseqüentemente, de ICMS a recolher, tratando-se de hipótese de mero erro de escrituração de estoque, bem como porque a dilatação volumétrica é fenômeno físico, e não jurídico, não se amoldando à descrição legal que autoriza a incidência do imposto”*.

Neste desiderato, apresentou laudo pericial datado de 25/03/2023, portanto posterior ao julgado recorrido, que demonstraria que o Auto de Infração atacado teria sido lavrado com base em análise do Auditor, realizada de forma superficial, dos arquivos digitais SPED ICMS, devidamente enviados em seus prazos e formas, bem como que teriam sido desconsideradas todas as notas fiscais recebidas e emitidas eletronicamente.

Anota que o laudo pericial apresenta ainda as seguintes informações: **a)** comprovação da idoneidade das operações do autuado para os itens contidos nos anexos do auto de infração, mediante o confronto detalhado das informações apresentadas; **b)** demonstrativos detalhados, separados em dois grandes grupos “OLEO DIESEL B S500 COMUM” E “OLEO DIESEL BS10 COMUM”, que demonstrariam o controle detalhado das variações volumétricas de entradas de mercadorias e portanto, corroborariam com a Improcedência do Auto de Infração; **c)** demonstrativos constantes nos “APÊNDICES 01 E 02” dos quais se observaria que o contribuinte pagou ICMS a maior do que o efetivamente devido, uma vez que teria acumulado perdas superiores ao limite de variação de 1,8387.

Afirma que a documentação acostada também *“deixam claro não somente a insubsistência do Auto, uma vez que não há que se falar em omissão de entradas ou de saída, como também que o ICMS fora devidamente recolhido. Dito isso, o que se verifica é que o ICMS fora devidamente recolhido, caindo por terra toda e qualquer obrigação principal exigida na presente autuação”*.

Destaca que, *“apesar da irregularidade formal no que se refere à escrituração do estoque, uma vez identificada a entrada e saída das mercadorias (por notas fiscais e suas respectivas chaves acesso), bem como pela existência de escrituração dos livros de entrada, desconstitui-se a presunção referente à sonegação, pois que ausente a motivação do ato fiscal”*, sustentando em seu favor a aplicação da Súmula nº 07 do CONSEF.

Ao fim, requereu: **a)** a decretação da nulidade do Auto de Infração tendo em vista o cerceamento de defesa e por inobservância do devido procedimento legal, ante a negativa de análise e consideração dos fatos e documentos trazidos à análise; **b)** Alternativamente, seja reconhecida a decadência parcial do crédito tributário e a impossibilidade de utilização de dispositivo revogado para fundamentar base de cálculo de tributo; **c)** Ainda alternativamente, o provido o recurso voluntário, reconhecendo-se a inoccorrência da infração descrita, conforme comprova o laudo pericial anexo que descaracterizou o levantamento realizado pela fiscalização; **d)** Pugnou pela conversão do julgamento em diligência para, com escopo no princípio da verdade material, seja verificado o livro de entrada de mercadorias e as correspondentes notas fiscais de entrada e saída, como forma de comprovar que a infração se refere apenas ao descumprimento de obrigação acessória.

Na sessão de julgamento (Pauta Suplementar) realizada em 29 de setembro de 2023, entendeu esta CJF pelo acolhimento da proposta de conversão do feito em diligência à Secretaria e, posteriormente, ao Autuante nos termos alinhavados às fls. 348/349, para que verificasse o Laudo Pericial acostado no Recurso Voluntário, para análise e parecer, considerando ainda, como de costume, que a informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação;

1. Se necessário, intimar o recorrente no sentido de apresentar a documentação complementar;
2. Intimar o recorrente sobre a diligência efetuada, dando prazo de 10 (dez) dias, para manifestar, caso queira, com todos os papéis de trabalho realizado.

Concluídas todas as etapas acima e verificando, por último, que após a manifestação do Autuante às fls. 354/357, veio aos autos o contribuinte apresentando manifestação à informação fiscal contendo inúmeros documentos (fls. 361 à 850), apurou-se a necessidade de observância do art. 137, parágrafo único do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, na medida em que, a juntada aos autos, pelo fisco ou pelo sujeito passivo, de documento novo ou outro elemento probatório, durante o preparo ou na fase de instrução do processo, ensejará a abertura de vista ao sujeito passivo ou ao autuante, conforme o caso, fato que motivou segunda conversão do julgamento em diligência na sessão de **julgamento (Pauta Suplementar) realizada em 24 de maio de 2024** (fls. 854/855).

Em nova informação fiscal de fls. 860/864, o Autuante, após análise das razões apresentadas pelo Autuado, destacou que:

Nem em sua defesa, nem no parecer técnico que anexou, é aventada qualquer uma dessas hipóteses. Assim, não se indica que tenha havido transferência entre tanques ou que qualquer entrada de combustíveis tenha sido dividida no momento do descarregamento.

Contudo, refizemos o levantamento admitindo-se que essas duas hipóteses tenham de fato acontecido e sendo cancelados as perdas de um dia com os ganhos anotados nesse mesmo dia no Registro 1300. Os novos valores levantados estão indicados na pasta do Excel anexada.

Por exemplo, examinando o excerto da escrita fiscal abaixo. Vemos que a entrada do Tanque 14 de 22.000 litros possivelmente foi despejada no Tanque 5; que 16.801 litros dos 23.000 litros da entrada no Tanque 6 foram despejados nos Tanques 2 e 4 somados à transferência de 5.077 litros do Tanque 7.

NUM_TANQUE	ESTQ_ABERT	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAIDAS	ESTQ_ESCR	VAL_AJ_PERDA	VAL_AJ_GANHO	FECH_FISICO
2	6.517,000	15.000,000	21.517,000	5.031,000	16.486,000	-	10.411,000	26.897,000
4	3.657,000	23.000,000	26.657,000	8.731,000	17.926,000	-	11.271,000	29.197,000
5	8.240,000	-	8.240,000	6.309,000	1.931,000	-	22.153,000	24.084,000
6	24.349,000	23.000,000	47.349,000	6.048,000	41.301,000	16.801,000	-	24.500,000
7	16.000,000	-	16.000,000	-	16.000,000	5.077,000	-	10.923,000
8	413,000	-	413,000	-	413,000	-	-	413,000
9	5.028,000	-	5.028,000	-	5.028,000	100,000	-	4.928,000
10	1.739,000	7.000,000	8.739,000	4.680,000	4.059,000	-	374,000	4.433,000
14	226,000	22.000,000	22.226,000	-	22.226,000	22.000,000	-	226,000

Tabela 3: Excerto do Registro 1310, dia 02/01/2015, Óleo Diesel S 500.

Por fim, o débito foi substancialmente reduzido.”

Na manifestação de fls. 873/874-v, o Autuado, diante das manifestações ofertadas pelo Autuante, requereu a reunião dos processos decorrentes da Ordem de Serviço nº 504926/20, bem como que, “considerando o reconhecimento pela fiscalização de equívocos e inexistência de omissões de entradas, que sejam os autos incluídos em pauta para homologação da informação fiscal e consequente revisão do lançamento da infração imputada”.

Os autos retornaram conclusos, e, estando conforme, solicitei a inclusão em pauta.

Registrada a presença da advogada Dra. Carolina Oliveira Serra da Silveira e o autuante Sr. Jefferson Martins Carvalho na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO

Inicialmente, cumpre-me o enfretamento dos pedidos efetuados pelo Recorrente no sentido da reunião dos processos Autos de Infração nºs 269138.0181/20-0 e 269138.0180/20-3 em face da origem comum de ambos na Ordem de Serviço nº 504926/20 e consequente inclusão em pauta para julgamento conjunto, considerando a conclusão da diligência efetuada pelo autuante no primeiro auto de infração (fls. 860/864).

A despeito da pertinência da reunião dos processos, cujo deferimento e processamento já se materializou sob a relatoria deste Conselheiro, até porque não seria diferente diante das circunstâncias fáticas das lavraturas e do próprio direito material em discussão, entendo que o julgamento conjunto não se afigura razoável.

Isso porque entendo como inviável a submissão direta e automática das conclusões ofertadas pelo Autuante no Auto de Infração ora em julgamento ao segundo sem que, nestes, todos os contornos do trabalho fiscal anteriormente realizado sejam revistos e, se for o caso, reconsiderado, com a produção do respectivo demonstrativo da autuação.

No particular, ainda que se vislumbre a possibilidade iminente de reprodução das conclusões ali ofertadas diante do quadro fático reportado em ambos os autos, entendo que não compete a este órgão julgador fazer as vezes da autoridade fiscal competente para a investigação a respeito da questão, razão pela qual deve-se prosseguir com o julgamento dos recursos interpostos nestes autos, sem prejuízo da análise posterior da questão nos Auto de Infração nº 269138.0180/20-3, com os devidos registros das conclusões existentes.

Em frente, quanto ao cabimento do Recurso de Ofício, observo que a decisão recorrida desonerou parcialmente o sujeito passivo em montante superior a R\$ 200.000,00, estando, portanto, conforme estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

A desoneração refere-se à adequação, pela JJF, do percentual da multa aplicada em face da falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, que foi o objeto da autuação de 100% para 60%, por considerar que este é percentual correto nos casos de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, conforme Portaria nº 445/98, Art. 10, inciso I, “b”, tendo assim se manifestado quanto ao ponto:

“Observo, porém, em relação a multa aplicada no percentual de 100%, com citação de previsão no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, o percentual correto nos casos de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária é de 60%, conforme se infere da Portaria 445/98, Art. 10, inciso I “b”, razão pela qual faço a adequação da penalidade para o percentual de 60%, pertinente a falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, que foi o objeto da autuação.

(...)

Assim é que, com base em tudo quanto acima alinhavado e considerando que os exemplos apresentados pelo autuado a título de erro não se confirmaram, de acordo com a análise pormenorizada presente às fls. 90v e 91 destes autos, e reafirmando que o LMC não pode fazer prova contra a EFD e, ainda, que de acordo com a Portaria 445/98, art. 10, as omissões de entradas e de saídas apuradas devem ser totalizadas no final do exercício, consoante procedeu o autuante, e, sobretudo, que não houve a comprovação pelo autuado da ocorrência de erros escriturais ou do sistema, que caberiam ao mesmo apontar e comprovar, apesar da remessa dos autos em diligência para esse fim específico, porém sem atendimento pelo autuado, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração em face da adequação do percentual da multa aplicada de 100% para 60%.”

De fato, as conclusões da JJF são absolutamente pertinentes, pois consiste na perfeita subsunção dos fatos à norma de matriz sancionatória que veicula a penalidade pertinente à falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, que foi o objeto da autuação, nos precisos termos Portaria nº 445/98, Art. 10, inciso I, “b”.

Sou, portanto, pelo Não Provitimento do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, sou pelo conhecimento, eis que cabível e tempestivo (art. 169, I, “b” e art. 171, ambos do RPAF/99). Destaco que as matérias preliminares e prejudiciais serão apreciadas conjuntamente ao mérito vez que compatíveis e alinhadas à proposta de resolução das demais questões suscitadas no processo.

Dos autos se constata que, após a interposição do Recurso Voluntário, foram propostas pelo Recorrente - e acolhidas por este órgão julgador -, duas propostas de diligência, sempre em busca da verdade material dos fatos e agindo de forma imparcial, ao cabo das quais o autuante primitivo apresentou informação fiscal às fls. 860/864, cujo teor transcrevo integralmente no corpo do presente voto:

“Em apertada síntese, a tese da defesa é de que os valores das perdas deveriam ter sido abatidos dos ganhos quando indicados num mesmo dia no Registro 1300 de EFD. Note-se que esses ganhos e perdas num mesmo dia surgem quando há mais de um tanque para o combustível e há perdas em alguns tanques e ganhos em outros. Isso só acontece em duas hipóteses:

1. Movimentação de combustíveis entre tanques.

Em um sistema fechado, a transferência de volumes entre recipientes diferentes não altera o volume total existente. Por exemplo, se tivermos três vasos, sendo o primeiro com 1000 ml e outros dois vazios, se retirarmos 200 ml do primeiro para colocar 100 ml no segundo e 100 ml no terceiro, ainda teremos 1000 ml no total, sendo, agora, 800 ml no primeiro e 100 ml no segundo e no terceiro.

Essas transferências também podem acontecer em um posto revendedor, por exemplo, numa transferência entre tanques. Ocorre que tudo isso acaba anotado no controle de movimentação de combustíveis do posto - na EFD, no Registro 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque).

Então, existindo dois tanques e, se o Tanque 1 contiver 1000 litros de combustível, se for feita uma retirada de 100 litros de combustível desse tanque sem que esses volumes passem pelos bicos, no fim do dia a medição do estoque físico será menor em 100 litros do que o estoque escritural, conforme a tabela abaixo. E essa saída sem registro pelos bicos gerará uma perda de exatos 100 litros no Tanque 1.

NUM TANQUE	ESTQ ABERT	VOL ENTR	VOL DISP	VOL SAIDAS	ESTQ ESCR	VAL AJ PERDA	VAL AJ GANHO	FECH FISICO
1	1000	0	1000	0	1000	100		900
2	500		1000		500		100	600

Tabela 1: Ganhos e perdas decorrentes de transferências entre tanques com saídas do Tanque 1 sem passarem pelos bicos e entradas no Tanque 2 sem nota de entrada.

Ocorre que, operando regularmente, todas as saídas de um posto devem acontecer pelos bicos de abastecimento e são anotadas no Registro 1320. E não é permitido:

- (i) a comunicação entre tanques,*
- (ii) tanques que não estejam ligados às bombas de abastecimento.*

Esses procedimentos, de fato, não têm repercussão tributária, mas podem ter repercussões ambientais, de segurança, trabalhistas etc. A atividade dos postos revendedores é de alto risco, com uma concentração elevada de inflamáveis e uma movimentação constante de veículos e pedestres. Por isso, havendo comunicação entre tanques ou tanques que não estejam ligados às bombas de abastecimento, por serem esses procedimentos irregulares, é importante que o fato seja explicitado pelo posto revendedor, por uma anotação no seu LMC ou, pelo menos, pela argumentação expressa em sua defesa administrativa.

Ainda, como se vê acima havendo perdas em alguns tanques e ganhos em outros no mesmo dia para o mesmo combustível a soma das perdas e a soma dos ganhos deve ser aproximadamente igual. (Havendo dois tanques somente, a perda de um dever ser aproximadamente o ganho de outro.)

Não sendo assim, a simples transferência entre tanques não explica o que foi anotado no Registro 1310.

2. Divisão da mesma entrada entre dois ou mais tanques.

A norma técnica ABNT NBR 15594-1:2008, ao tratar da descarga do caminhão tanque (CT), indica que “havendo mais que um ponto para descarga, para o mesmo compartimento, os bocais que não estiverem sendo utilizados devem permanecer hermeticamente fechados” (Item 11, “h”). Assim, nos casos em que há mais de um tanque para determinado combustível, é possível que se faça a descarga de um mesmo compartimento do CT em diferentes tanques.

Por exemplo, 1000 litros recebidos com nota fiscal anotada no Tanque 1 mas com distribuição também no Tanque 2 – 800 litros no primeiro e 200 litros no segundo – vide tabela abaixo. Note-se no Tanque 1 surge uma

perda de 200 litros, pois entram apenas 800 litros, apesar de ser indicado um VOL_ENTR de 1000 litros, conforme a nota fiscal. Já no Tanque 2, não há VOL_ENTR, mas ocorreu de fato uma entrada de 200 litros que acaba sendo registrada como ganho.

NUM TANQUE	ESTQ ABERT	VOL ENTR	VOL DISP	VOL SAIDAS	ESTQ ESCR	VAL AJ PERDA	VAL AJ GANHO	FECH FISICO
1	1000	1000	1000	0	2000	200		1800
2	1000		1000		1000		200	1200

Tabela 2: Ganhos e perdas decorrentes da divisão da descarga do caminhão tanque.

Agora, como a transferência de volumes entre recipientes diferentes não altera o volume total existente em um sistema fechado, temos, necessariamente, que:

- (i) o volume total despejado nos tanques deve ser igual ao volume do compartimento do caminhão tanque;
- (ii) sendo a nota fiscal de entrada registrada como tenho sido despejada em somente um tanque, surgirá no Registro 1310 uma perda correspondente ao volume que deixou de ser despejado nesse tanque;
- (iii) os volumes despejados nos demais tanques deverão aparecer no Registro 1310 como ganhos;
- (iv) a soma desses ganhos deve ser aproximadamente igual àquela perda registrada no tanque em que foi registrada a entrada escritural da nota de aquisição do combustível.

Não sendo assim, a simples divisão da entrada entre tanques não explica o que foi anotado no Registro 1310. Então, repise-se, para se aceitar essa argumentação deve haver em determinado dia:

- (i) entrada de combustível com nota fiscal;
- (ii) examinando a movimentação por tanques (Registro 1310), nos diversos tanques, a soma dos ganhos deve ser aproximadamente igual à soma das perdas.

Nem em sua defesa, nem no parecer técnico que anexou, é aventada qualquer uma dessas hipóteses. Assim, não se indica que tenha havido transferência entre tanques ou que qualquer entrada de combustíveis tenha sido dividida no momento do descarregamento.

Contudo, refizemos o levantamento admitindo-se que essas duas hipóteses tenham de fato acontecido e sendo cancelados as perdas de um dia com os ganhos anotados nesse mesmo dia no Registro 1300. Os novos valores levantados estão indicados na pasta do Excel anexada.

Por exemplo, examinando o excerto da escrita fiscal abaixo. Vemos que a entrada do Tanque 14 de 22.000 litros possivelmente foi despejada no Tanque 5; que 16.801 litros dos 23.000 litros da entrada no Tanque 6 foram despejados nos Tanques 2 e 4 somados à transferência de 5.077 litros do Tanque 7.

NUM TAN QUE	ESTQ_AB ERT	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAI DAS	ESTQ_ES CR	VAL_AJ_PER DA	VAL_AJ_GAN HO	FECH_FISICO
2	6.517,000	15.000,000	21.517,000	5.031,000	16.486,000	-	10.411,000	26.897,000
4	3.657,000	23.000,000	26.657,000	8.731,000	17.926,000	-	11.271,000	29.197,000
5	8.240,000	-	8.240,000	6.309,000	1.931,000	-	22.153,000	24.084,000
6	24.349,000	23.000,000	47.349,000	6.048,000	41.301,000	16.801,000	-	24.500,000
7	16.000,000	-	16.000,000	-	16.000,000	5.077,000	-	10.923,000
8	413,000	-	413,000	-	413,000	-	-	413,000
9	5.028,000	-	5.028,000	-	5.028,000	100,000	-	4.928,000
10	1.739,000	7.000,000	8.739,000	4.680,000	4.059,000	-	374,000	4.433,000
14	226,000	22.000,000	22.226,000	-	22.226,000	22.000,000	-	226,000

Tabela 3: Excerto do Registro 1310, dia 02/01/2015, Óleo Diesel S 500.

Por fim, o débito foi substancialmente reduzido.”

Conforme se vê, o Autuante, a despeito de indicar que o Recorrente, nem em sua defesa, nem no parecer técnico que anexou, aventou a possibilidade de simples divisão da entrada entre tanques com o consequente registro, em determinado dia, de (i) entrada de combustível com nota fiscal; (ii) examinando a movimentação por tanques (Registro 1310), nos diversos tanques, a soma dos ganhos deve ser aproximadamente igual à soma das perdas, o que denotaria que tenha havido transferência entre tanques ou que qualquer entrada de combustíveis tenha sido dividida no momento do descarregamento, assentiu com a tese defensiva, justamente que tais hipóteses tenham de fato acontecido, sendo cancelados as perdas de um dia com os ganhos anotados nesse mesmo dia no Registro 1300, ocasião em que confeccionou novo demonstrativo.

Diante de tais constatações, o Recorrente, em sua manifestação de fls. 873/874-v, manifestou assentimento integral ao trabalho fiscal desenvolvido, inclusive quanto aos novos demonstrativos

e valores remanescentes da infração, ocasião em que pugnou pela “homologação da informação acostada pelo auditor”.

Por tais razões, entendo que não mais remanescem questões controvertidas a dirimir nos autos, valendo destacar que as conclusões apresentadas pelas partes decorreram do intenso contraditório, garantia da ampla defesa e exaustiva investigação dos fatos conforme ocorreram, como corolário do princípio da verdade material.

Nestes termos, voto pelo IMPROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, tornando o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no montante de R\$ 7.301,88, conforme o demonstrativo abaixo:

Data Ocorr	Data Vencto	Base de Cálculo (R\$)	Aliq %	Multa (%)	Valor Histórico (R\$)
31/12/2015	09/01/2016	9.154,71	17,00	60,00	1.556,30
31/12/2015	09/01/2016	380,71	17,00	60,00	64,72
31/12/2016	09/01/2017	713,18	17,00	60,00	121,24
31/12/2017	09/01/2018	2.308,28	18,00	60,00	415,49
31/12/2017	09/01/2018	38,75	28,00	60,00	10,85
31/12/2017	09/01/2018	3.099,78	18,00	60,00	557,96
31/12/2018	09/01/2019	13.142,17	18,00	60,00	2.365,59
31/12/2018	09/01/2019	185,96	28,00	60,00	52,07
31/12/2018	09/01/2019	66,65	20,00	60,00	13,33
31/12/2018	09/01/2019	3.520,61	18,00	60,00	633,71
31/12/2019	09/01/2020	5.009,44	18,00	60,00	901,70
31/12/2019	09/01/2020	1.287,35	20,00	60,00	257,47
31/12/2019	09/01/2020	276,18	28,00	60,00	77,33
31/12/2019	09/01/2020	1.522,89	18,00	60,00	274,12
TOTAL				Total:	7.301,88

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0181/20-0, lavrado contra **LIMA & CAVALCANTI DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 7.301,88**, acrescido da multa de 60%, com previsão no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2024.

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS