

A. I. Nº - 269138.0086/19-3  
AUTUADO - POSTO KALILÂNDIA LTDA .  
AUTUANTES - JEFFERSON MARTINS CARVALHO e ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
ORIGEM - SAT COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 29/01/2021

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0253-03/20-Vd

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Não acatadas as nulidades suscitadas. Negado pedido de diligência ao Autuante ou estranho ao feito. Não acolhido pedido de diligência a PGE/PROFIS. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 10/12/2019, exige crédito tributário no valor de R\$440.812,11, acrescido da multa de 100%, em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, 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 2016, 2017 e 2018. (Infração 04.07.01)

O autuado impugna o lançamento fls.15/51. Resume os fatos autuados. Registra que a defesa é tempestiva. Afirma que intimada do Auto de Infração em epígrafe, vem, a tempo e modo, por seu advogado, que protesta pelo prazo de lei para a juntada do competente instrumento particular de mandato, apresentar sua defesa, com base nos fatos e fundamentos que, a seguir, alinha. Reproduz a infração que lhe foi imputada.

Inicialmente, pede que, doravante, todas as intimações e notificações sejam encaminhadas para o endereço do profissional que subscreve a presente defesa, legítimo representante legal da Autuada na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Esclarece que o lançamento de ofício procura amparo na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96), especificamente de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, tudo conforme extraído dos dispositivos indicados como infringidos pelos Autuantes, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19.

Ressalta que o dispositivo citado não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que a Autuada, anteriormente aos períodos indicados no AI, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas possibilitou não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim receita não tributada (omissão de receita).

Partindo dessa premissa legal, no caso concreto, diz que os Autuantes retiraram, do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível. Elegeram apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, a teor das Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Suscita a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 18, I e IV, “a”, do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, das bases de cálculo) e consequente cerceamento do direito de defesa.

Aduz que, não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. Apesar de acusação de que a Autuada teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LCM, o que, por si só, descharacteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte. Os Autuantes se utilizaram de apenas um dos dados registrados no LMC (GANHO), pinçando apenas a parte da escrituração que entenderam conveniente e, assim, além de atentarem contra o conjunto da norma que dizem ter seguido, criaram quantidades absurdas de omissões de entradas.

Comenta que, de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque ainda que as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

Entende que no caso, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que desagua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da “tributação federal”, mas em hipótese alguma repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao “varejista de combustíveis” lançar o imposto sobre suas vendas. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, como por exemplo através de flagrante de entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor. Diante desse quadro, de impossibilidade de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis a incidência do imposto, no máximo caberia a aplicação do art. 11, da Portaria 445, com a redação atual. Sobre a matéria cita decisão do CONSEF.

Reproduz na Instrução Normativa 56/2002, os seus itens 1 e 2, para concluir que ali se encontra determinado que “caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização”.

Observa que no caso em lide, a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois tais vendas não são mais tributadas. A determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização (contábeis, por exemplo), pois é sabido que o setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos ao regime de substituição tributária. A única interpretação que se pode concluir, do conjunto normativo, é que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/90, pela via da “presunção” somente se aplica aos Contribuintes que comercializem, ao mesmo tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação. Ainda que assim não o fosse, haveria que ser aplicada a

determinação da “proporcionalidade”, aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF e pela PGE/PROFIS, conforme, v.g., decisões que transcreve.

Entretanto, sustenta que, ainda que se admita que a Portaria 445, superando a lei, traga a possibilidade de contemplação de operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular. Reproduz o art. 1º e 3º da Portaria 445/98.

Afirma que, como consta dos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização). Os Autuantes usaram apenas, um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas. Ou seja, a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado, sendo esse mesmo elemento erigido à condição de “omissão”. Ainda que essa metodologia fosse regular, ao menos as perdas, também registradas, haveriam que ser consideradas, apurando-se, ao final de cada exercício, se resíduos persistiriam.

Como visto, aduz que não existe base legal para o meio de apuração adotado, como também os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida, como finalmente não condizem com o efeito pretendido. Nota que julgando autuações semelhantes, no mesmo segmento comercial, o CONSEF já se posicionou pela ilegalidade do meio de apuração “criado pela autoridade fiscal”, conforme decisões que reproduz.

Reitera que não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo Contribuinte ao Fiscal. Aliás, fortalecendo o quanto já esposado, a Autuada enviou ao Fisco uma gama de dados, sobre suas compras, vendas, estoques etc, elementos que formam um conjunto de informações, inteiramente desprezadas, via EFD e DMA, que são compatíveis em relação aos volumes totais e faturamento.

Diz que sem embargo da inaplicabilidade da apuração com base apenas nos “ganhos” registrados no LMC, observa que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pelo Autuante, pela simples constatação das quantidades. É impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (2, 3, 5, 10, 15, 20, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível). São incontáveis também as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques.

Aduz que os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Precisaria haver um “conluio” entre a Autuada e o distribuidor, visando prejudicar o Estado. Por essa ótica é fácil perceber que a condução da ação fiscal teria que ter sido no sentido de esclarecer os lançamentos no LMC e na correção das inconsistências apresentadas. Na verdade, a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pela Autuada, que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências. As quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCS. O que os Autuantes fizeram foi pegar somente os dias em que se registro “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

Repete que os dados citados são apenas exemplos, cujas quantidades chamam mais a atenção, porém a sistemática se repetiu em todos os dias inseridos na ilegal apuração. Todas as quantidades de “ganhos” foram pinçadas da EFD/LMC, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada.

Frisa que os Autuantes não seguiram um “roteiro” legal. Apenas e tão somente pinçaram parte dos lançamentos da própria Autuada em sua EFD/LMC, desprezando as “perdas” e, mediante método não previsto em lei e, ainda, usando “dois pesos e duas medidas” (já que só validou os “ganhos”) erigindo dados fictícios à condição de fato gerador do ICMS. Se por um lado o método utilizado é

ilegal, somente os dados em detrimento da Autuada foram aproveitados; por outro não se pode dizer que as operações não foram escrituradas. As informações equivocadas da Autuada, devidamente lançadas, e somente elas, serviram de base de cálculo.

Nas situações cujas ementas foram acima transcritas, o CONSEF já descartou essa “modalidade de apuração”. As Portarias 445/98 e 159/19, dispõem sobre “procedimentos na realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias”, o que, como já abordado, não foi levado a efeito no presente caso. O parágrafo único do artigo 10 do Portaria 159/19, portanto, não pode ser visto de forma isolada e dissociada do conjunto da norma. Sua aplicação depende da antecedente realização de uma auditoria de estoques, através da qual se pode obter a comprovação da omissão de registado de entradas, o que se faria, vale repetir, segundo o roteiro estabelecido nas orientações, sendo todos os dados considerados, inclusive as “perdas”, em cada exercício fechado.

Registra que outro vício na apuração, diz respeito a “constatação diária” dos “ganhos”, e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques. A apuração se reporta a exercícios findos e, assim, fechados. Considerando o quanto já abordado, e a impossibilidade de apuração diária (exceto na hipótese do art. 41, inciso II, da Lei 7.014/96, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47, do mesmo diploma legal), somente se pode interpretar a inovação feita pelo § único do art. 10 da Portaria 159/19, como sendo os ganhos diários registrados um dos componentes da auditoria de estoques. Considera-lo de forma isolada, como já abordado, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Afirma que por abordar quase todos os pontos até então levantados, transcreve o brilhante voto, proferido pelo Relator da JJJF, no Acórdão 0186-02/19 (repetidos nas demais decisões mencionadas).

Registra, também, que a Portaria 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o Contribuinte. Ainda que a interpretação espelhada no AI fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada. Porém, essa colocação é apenas medida de segurança, na medida em que resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado de uma IN, visando, de forma agressiva ao conjunto normativo e à lei, para a própria condução da ação fiscal.

Observa que mais um ponto que deve ser analisado, se reporta aos registros LMC/1300 EFD, utilizados na irregular e ilegal forma de apuração. Aduz que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias. Diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura dos Fiscais, isenta e responsável, seria conceder o prazo legal para a retificação. É certo que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Caberia aos Autuantes, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar a Autuada para que fizesse as devidas correções.

Entende que se a Autuada cometeu alguma infração, até contundente prova em contrário, se limitou ao campo das obrigações acessórias: inconsistências na EFD, passível, se não atendida a solicitação de correção, da multa expressa em lei. Conclui que a autuação é insegura e ilegal, pois impõe um verdadeiro regime de exceção, a contribuinte em situação regular.

De mais a mais, nota que a autuação recaiu, simplesmente, sobre os volumes lançados, equivocadamente pela Autuada, em sua EFD, a título de “ganhos”, não tendo sido realizada uma auditoria de estoques. Portanto, não se existe nexo entre a acusação (“operações não escrituradas”) e a realidade dos fatos (apenas os ganhos diários registrados na EFD/LMC). Não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa (aplicável, dentro do ilegal meio usado, seria o art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96).

Apresenta entendimento que olhando pelo lado da multa aplicável, temos mais uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. A Portaria 159/19, alterando o art. 10 da Portaria 445/98, preconiza, no item 1 do inciso I “a”, que “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 7.014/96, art. 42, inciso III, “g”. Considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta, e não comprovada, infração.

Transcreve outras decisões emanadas do CONSEF, que entende haver similaridade com a matéria em discussão.

No mérito, afirma que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), declarados pela própria Autuada, na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal. Estando as quantidades declaradas, ainda que fossem verdadeiras e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%. Aduz que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, ficando de logo solicitado prazo de 60 dias, contados do protocolo da defesa, para a juntada ao PAF. Comenta que resta justificado o prazo ora pedido, na medida em que a retificação das inconsistências demandará muito tempo e trabalho. Apresentando em anexo mídias contendo os lançamentos “originais” (usados na autuação – 2015 e 2016), pede ao Julgador, uma vez distribuído o PAF, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Ressalta que os valores, e as quantidades (movimentação comercial), nas DMAs, constantes no sistema da SEFAZ, em relação a todo o período autuado, demonstram os valores totais das movimentações, sendo mais uma prova da inexistência de qualquer aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária aplicada. O início da ação fiscal, diante de tantas evidências, deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD. Não sendo atendida tal determinação, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então, infracional, conforme Lei 7.014/96.

Aduz que qualquer outro elemento necessário à realização da revisão ora pleiteada, fica à disposição do Fisco, bastando ser solicitada ao profissional que subscreve a presente defesa. A revisão poderá atender, inclusive, o disposto na IN 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Ainda que seja levada a efeito uma “real auditoria de estoques”, a observância de todas as formalidades aplicáveis demonstrará a ineficácia completa do lançamento.

Entende que admitir a aplicação isolada do § único do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, o que igualmente conduz à improcedência do lançamento. Se os ganhos escriturados fossem “zero”, ou ínfimos, sem qualquer compatibilidade com a realidade das movimentações nos períodos, seriam adotados na apuração e considerados como único elemento na auditoria? A resposta a essa pergunta conduz toda à fundamentação para uma decisão justa e isenta, como também, nos mesmos sentidos, para a instrução do PAF.

Repete que a acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir. Contrário senso, as planilhas de apuração dos “preços médios unitários” indicam aquisições, exclusivamente, ao distribuidor RAIZEN COMBUSTÍVEIS S/A, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

Pelo exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, colocando à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da Autuada nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na IN 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito, pede e espera que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, improcedente.

O Autuante à fl.574, diz que a petição da defesa da autuada foi anexada ao processo sem o instrumento de procura que autorize o signatário a postular em nome do autuado. Opina que o

processo deve retornar ao órgão preparador para desentranhar e arquivar a defesa, dando ciência ao autuado deste procedimento.

À fls.56/70 o Autuado se manifesta no processo. Apensa documentos, juntando instrumento particular de mandato e recibo de transmissão de arquivos retificados de sua EFD. Diz ratificar todo o conteúdo de sua peça defensiva, requer diligência visando a completa revisão do lançamento, com observância das regras da Portaria 445/90 e da IN 56/2007.

À fl. 83, após discussão sobre a matéria, em pauta suplementar, esta 3<sup>a</sup> JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência à SAT/COPEC, a fim de que os Autuantes prestassem a informação fiscal, apreciando de forma fundamentada as alegações defensivas.

Um dos Autuantes **presta a informação fiscal** fls. 76/93. Afirma que vem apresentar a sua informação fiscal para redarguir cada ponto apresentado pela autuada em sua impugnação.

Sobre os supostos “vícios de fundo” do procedimento de fiscalização e os princípios da legalidade e da verdade material, explica que o *caput* do art. 37 da Constituição Federal, traz como norteador da Administração Pública o princípio da legalidade, que, de acordo com o magistério de José dos Santos Carvalho Filho, dita que “toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei”. No Direito Tributário, esse princípio tem como consequência o dever de o Fisco provar a ocorrência do fato gerador, sob pena de nulidade da autuação. Cita ainda, Celso Antônio Bandeira de Mello, em seu “Curso de direito administrativo”, leciona que o princípio da verdade material “consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado”.

Isso posto, diz que para a autuada, esse princípio da Administração Pública foi ignorado porque, no seu entender, “está sendo cobrada para pagar tributo sobre presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem perquirição da busca da verdade real”. Para ela, “não pode o agente fazendário presumir o cometimento de infrações baseado tão-somente em informações constante no arquivo magnético em detrimento da escrita fiscal da Impugnante”. Ela chega mesmo a afirmar que há “ausência de provas do cometimento das infrações imputadas pela fiscalização, flagrante a improcedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração”. Assim, em resumo, a autuada alega que sua escrituração fiscal digital (EFD) que subsidiou a autuação está errada e por isso os fatos descritos estão errados. Mais ainda, seus livros contábeis e seu livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) físico contém as informações corretas e ela os apresenta como prova da incorreção da EFD. Conclui que, como a autuação utilizou apenas a EFD e, deixando de examinar seus livros contábeis e LMC, não foram atendidos os princípios da legalidade e da verdade material na autuação.

Afirma ser claro o equívoco do contribuinte: imaginar que seu LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD. Na verdade, não se pode utilizar uma parte da sua escrita fiscal e contábil para fazer prova contra outra parte dessa escrita. Essa prova deve ser feita com base nos elementos que fundamentaram a escrituração.

Aduz que tratará dessa questão com mais profundidade à frente, mas pode adiantar que, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Desse modo, não adianta apenas alegar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do auto de infração, que não correspondem aos registros do LMC”. Isso não quer dizer, que a autuada não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados, mas caberia demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidencie fatos e a prática de atos administrativos” a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete. Por fim, não pode a autuada apresentar como argumento de defesa, o próprio desleixo com a sua escrita fiscal.

Em resumo, diz que temos: (i) os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos; (ii) a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital; (iii) o

LMC não faz prova contra a EFD; (iv) o ônus da demonstração de sua EFD está errada é da autuda; (v) a prova desses erros, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos”.

Sobre a aplicação retroativa do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, diz que será melhor contextualizado mais à frente, mas urge fazer alguns esclarecimentos imediatos.

Explica que no caso específico dos postos revendedores de combustíveis (PRC), os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte, nos campos do registro 1300 da EFD. Então, para lidar com essa peculiaridade dos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, que transcreve.

Nota que, até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a SEFAZ Bahia restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário (LRI).

Portanto, com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. Agora, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha. Deve-se observar ainda, que o art. 144 , § 1º do Código Tributário Nacional (CTN) dita que: § 1º aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Dessa forma, diz que tratando a Port. 445/98 do processo de levantamento quantitativo de estoques a ser realizado pela fiscalização e trazendo a Port. 159/19 tão somente novos procedimentos para a fiscalização, conclui que deve ser aplicada a norma do art. 144, § 1º, do CTN para garantir o emprego do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 aos fatos geradores já ocorridos.

Sobre a inexistência de “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização, diz que, mais uma vez, esse ponto será melhor contextualizado, mas cumpre de imediato rechaçá-lo. Explica que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Relator Ricardo Múcio Santana de A. Lima), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag n.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira ).

Assim, o valor tido como omissão de entrada, não deriva de uma presunção, porque: (i) premissa maior associada a resultados conhecidos: todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor; (ii) premissa menor: existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano, constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteriológico; (iii) dedução: pode-se estabelecer com certeza absoluta, um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

Esclarece que estabelecida essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor

além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

Em suma, assevera que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Sintetiza de forma conclusiva, que por ser norma procedural, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos, o parágrafo único, do art. 10, da Port. 445/98, e não traz qualquer “presunção”, antes impõe um limite para os ganhos anotados, que é uma “dedução” feita a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis informadas na legislação do setor.

Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou na autuação e o controle dos estoques, diz que, essencialmente estudados pelas Ciências Contábeis, os estoques referem-se às mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico.

Leciona que, diferentemente da Era Mercantilista, quando “bastava o levantamento dos estoques em termos físicos”, a análise e classificação dos estoques se tornaram muito mais complexas (MARTINS, Eliseu. “Contabilidade de Custos”. 10ª Ed.). Diante dessa complexidade, a Portaria nº 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerandos, ela foi publicada para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais no seu trabalho cotidiano, “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”. Isso posto, não se pode interpretar essa norma, sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

Aduz que um desses conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis é o inventário. Como ensina José Carlos Marion, “inventário, no sentido restrito, refere-se ao processo de verificação das existências dos estoques; portanto, faz parte do Controle de Estoque. Dessa forma, a verificação e a contagem física do bem, *in loco*, caracterizam o inventário” .

Ressalta que o inventário trata da contagem física e *in loco* das mercadorias. Então, quando a Port. 445/98, no *caput* do seu art. 1º, dispõe que o levantamento quantitativo de estoques se trata de “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período”, sabemos que o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem e *in loco*, uma no início e outra no final do período analisado.

Prossegue informando que, tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF). Matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ( $EF = EI + E - S$ ), mas, se EF for maior ( $EF > EI + E - S$ ), houve omissão de entradas, e se EF for menor ( $EF < EI + E - S$ ), houve omissão de saídas. Já o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários e, apesar de essa ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo mais curto entre os inventários.

Nota que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com períodos diferentes. Por exemplo, no caso das empresas mercantis, por obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa, art. 225, *caput*, do Regulamento do ICMS da Bahia, levantado ao fim de cada período de apuração, art. 276, *caput*, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza,

aprovado pelo Decreto Federal nº 9.580/2018, o que, no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, deve ser feito trimestralmente ou anualmente, e, no caso da pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, no término do ano-calendário.

Frisa que no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas. Além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico: o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26/1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01/92, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9/08 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos, coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Nesse diapasão, aponta que existe no LMC um campo específico, para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a variações volumétricas. Além disso, 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).

Em resumo, assevera que no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias, o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%. Na EFD, esses mesmos controles são resumidos em três registros: 1300, 1310 e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis e têm os seguintes campos: 01 – REG, texto fixo contendo “1300”; 02 - COD\_ITEM, código do produto, constante do registro 0200; 03 - DT\_FECH, data do fechamento da movimentação; 04 - ESTQ\_ABERT, estoque no início do dia, em litros; 05 - VOL\_ENTR, volume recebido no dia (em litros); 06 - VOL\_DISP, volume disponível (04 + 05), em litros; 07 - VOL\_SAIDAS, volume total das saídas, em litros; 08 - ESTQ\_ESCR, estoque escritural (06 - 07), litros; 09 - VAL\_AJ\_PERDA, valor da perda, em litros; 10 - VAL\_AJ\_GANHO, valor do ganho, em litros; 11 - FECH\_FISICO, estoque de fechamento, em litros.

Já o registro 1310, aduz que se trata da movimentação diária de combustíveis por tanque. Seus campos são: 01 – REG, texto fixo contendo “1310”; 02 - NUM\_TANQUE, tanque que armazena o combustível; 03 - ESTQ\_ABERT, estoque no inicio do dia, em litros; 04 - VOL\_ENTR, volume recebido no dia (em litros); 05 - VOL\_DISP, volume disponível (03 + 04), em litros; 06 - VOL\_SAIDAS, volume total das saídas, em litros; 07 - ESTQ\_ESCR, estoque escritural(05 - 06), litros; 08 - VAL\_AJ\_PERDA, valor da perda, em litros; 09 - VAL\_AJ\_GANHO, valor do ganho, em litros; 10 - FECH\_FISICO, volume aferido no tanque, em litros. Estoque de fechamento físico do tanque. Ilustra estes conceitos. Explica que se o ESTQ\_ESCR for menor que o FECH\_FISICO, então houve ganho. Se ESTQ\_ESCR for maior que FECH\_FISICO, então houve perda.

Por fim, afirma que se o registro 1320 trata da volume das vendas no dia e tem os seguintes campos: 01 – REG, texto fixo contendo “1320”; 02 - NUM\_BICO, bico ligado à bomba; 03 - NR\_INTERV, número da intervenção; 04 - MOT\_INTERV, motivo da intervenção; 05 - NOM\_INTERV, nome do interventor; 06 - CNPJ\_INTERV, CNPJ da empresa responsável pela intervenção; 07 - CPF\_INTERV, CPF do técnico responsável pela intervenção; 08 - VAL\_FECHA Valor da leitura final do contador, no fechamento do bico; 09 - VAL\_ABERT, valor da leitura inicial do contador, na abertura do bico; 10 - VOL\_AFERI, aferições da bomba, em litros; 11 - VOL\_VENDAS, vendas (08 - 09 - 10 ) do bico, em litros.

Como se vê, as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e depois consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba (registro 1320) e depois lançadas nos registros 1310 e consolidadas no

registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores émeticulamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque, antes de ser consolidado a cada dia no reigistro 1300. Ressalta, ainda, que o processo é repetido a cada dia, sendo cada dia independente dos anteriores e dos seguintes.

Aduz que cada dia ou DT\_FECH no registro 1300, o empresário deve registrar: (i) ESTQ\_ABERT + VOL\_ENTR = VOL\_DISP; (ii) VOL\_DISP - VOL\_SAIDAS = ESTQ\_ESCR; (iii) ESTQ\_ESCR - FECH\_FISICO = VAL\_AJ\_PERDA, quando o ESTQ\_ESCR for maior que o FECH\_FISICO, ou FECH\_FISICO - ESTQ\_ESCR = VAL\_AJ\_GANHO, quando o FECH\_FISICO for maior ESTQ\_ESCR. Aduz que logicamente, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível. Esses erros tendem a ocorrer nas seguintes maneiras: (i) ESTQ\_ABERT: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma (quando houver mais de um tanque) e transposição do registro 1310 para o registro 1300; (ii) VOL\_ENTR: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na data do registro; (iii) VOL\_DISP: erro na soma do ESTQ\_ABERT com VOL\_ENTR; (iv) VOL\_SAIDAS: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma (quando houver mais de um bico) e transposição do registro 1320 para o 1300; (v) ESTQ\_ESCR: erro na subtração do VOL\_SAIDAS do VOL\_DISP; (vi) FECH\_FISICO: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD; (vii) VAL\_AJ\_GANHO: erro na subtração do FECH\_FISICO do ESTQ\_ESCR, quando o FECH\_FISICO for maior ESTQ\_ESCR; (viii) VAL\_AJ\_PERDA: erro na subtração do ESTQ\_ESCR do FECH\_FISICO, quando o ESTQ\_ESCR for maior FECH\_FISICO.

Salienta que na ação fiscal procedeu da seguinte forma: (a) refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum; (b) verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum; (c) checou se os valores registrados no campo VOL\_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300. Novamente, não encontrou qualquer divergência.

Ressalta que o controle de estoques dos postos são feitos diariamente. Isso significa dizer que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores do dias anteriores e dos dias seguintes. Dessa forma, não se pode simplesmente alegar que os erros de um dia se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes. Por exemplo, se um ganho resultar de erro no FECH\_FISICO de um dia, como o ESTQ\_ABERT do dia seguinte é medido também, não há que se falar em cancelamento puro e simplesmente. Nota que, como são medições independentes, é necessário demonstrar o erro ocorrido no FECH\_FISICO para provar que o ganho não existiu naquele primeiro dia e demonstrar que o ESTQ\_ABERT do dia seguinte estava errado e levou a indicação de uma perda equivocada. São dois dias, duas medições, dois registros todos distintos e que requerem provas distintas dos erros alegados. Portanto, não há que falar em cancelar o ganho de um dia com a perda do dia seguinte, pois, um é independente do outro.

Outro exemplo de erro possível, é a falta do registro de uma entrada de combustível. Nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro. Se essa nota for registrada em outra data, nessa data haverá uma perda decorrente dessa anotação sem a efetiva entrada física da mercadoria. Novamente, não há que se falar em cancelar a perda com o ganho por terem os mesmos valores. Nesses casos, o contribuinte necessita provar que aconteceu um erro na data de registro da entrada “com base em documentos de origem externa ou interna, ou na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1.- por exemplo, com o recibo de entrega da mercadoria.

Ilustra com figuras, mostrando as repercussões dos erros de falta da anotação da entrada e de anotação sem entrada física. (fig. 4): movimentação de combustíveis sem perdas ou ganhos; (fig. 5): falta do registro da entrada acarretando um ganho no exato valor da mesma; (fig. 6): movimentação de estoques de combustíveis sem entradas e sem ganhos ou perdas; (fig. 7): entrada anotada, mas sem entrada física no estoque e gerando o registro de uma perda no exato valor da entrada.

Esclarece que excluídos as possíveis inconsistências na EFD, só restam os erros de medição e os erros de anotação da medição na EFD. Agora, como visto, a Port. DNC 26/92 estabelece um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada. Ou seja, um posto revendedor não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração diária simplesmente alegando que houve erro de qualquer maneira, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%. Ademais, a margem da SEFAZ é 1,8387%, mais de três vezes superior a que o próprio órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

Assevera que além do erro de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo erro deve ser feita pela autuada “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” - item 2.1.2 da norma NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 2.1.

Comenta que até a Portaria nº 159/19, a SEFAZ/Bahia, restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98.

Aqui, diz que a Sefaz aponta para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte. Considerando que o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte diariamente e, utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, a Administração Tributária uniformiza o entendimento de que acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, com suas características climáticas próprias, é possível concluir com segurança que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido entradas omitidas.

Explica que o trabalho da fiscalização fica, assim, simplificado, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que a autuada já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação da autuada de que há “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”.

Ressalta que as alterações da Port. 445/98 pela Port. 159/19, apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, da forma como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceram-se novos procedimentos de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), permite sua aplicabilidade imediata.

Ressalta que esse percentual de 1,8387% foi deduzido através da aplicação das tabelas de correção de densidade e volumes constantes na legislação que trata dos combustíveis. É, portanto, deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag n.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira ).

Fica patente, então, que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas

de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor (premissa maior associada a resultados conhecidos), dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meterológico (premissa menor), então, pode-se estabelecer com certeza absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução). Estabelecido essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite necessariamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível – vide figura abaixo.

Em suma, assevera que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis. Ilustra através da fig. 8: omissões de entradas de acordo com a Port. 445/98.

Observa que a aplicação da legislação sobre a variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Por exemplo, a figura reproduzida que foi retirada da “Cartilha do Posto Revendedor de Combustível (PRC)”, disponível no sítio na internet da ANP, e mostra o procedimento que deve ser realizado pelo próprio posto para correção das densidades para a temperatura padrão de 20°C e, por conseguinte, dos volumes. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela SEFAZ não terá dificuldade para contestá-lo.

Por fim, de todo o exposto, percebe-se que é apropriado, que o parágrafo único do art. 10 encontre-se na Seção III, da Port. 445/98, que trata especificamente, das omissões de entradas de mercadorias em levantamentos quantitativos de estque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo. Ilustra através da fig. 9: a análise do combustível, massa específica a 20°C.

Comenta que recentemente, o STJ no Recurso Especial (REsp) nº 1.833.748 - SE (2018/0285259-0) decidiu acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP. A ementa dessa decisão trata de todos os pontos presentes nesta autuação, conforme reproduz.

Como se vê na decisão do STJ, frisa que havendo nos estoques um volume de combustíveis (estoque de fechamento anotado no campo 11 do registro 1300 da EFD) maior que o contabilizado (estoque escritural anotado no campo 8 do registro 1300 da EFD), é “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”. Dessa forma, comenta que “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária” e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”.

O fisco da Bahia utiliza um critério (1,8387% do volume disponível para comercialização) que garante, com grande margem de segurança, que os ganhos ocorridos além do limite imposto pela legislação são efetivamente devidos a entradas sem documentação fiscal e não a diferenças de temperatura na comercialização, a evaporação ou a erros de medição.

Comenta que a autuada alega, que os demonstrativos anexos ao auto de infração estão errados e “para melhor aclarar os fatos” exemplifica alguns desses supostos erros.

Entende que tal alegação não deve prosperar por três motivos: (i) não foi feita a prova do alegado erro no registro da data de entrada: a autuada não apresentou um recibo sequer, que corroborasse sua afirmação; (ii) conferidas todas as notas de entradas anotadas no registro 1300 da EFD, constata-se que elas estão também, anotadas no registro C100, com a mesma data de entrada; (iii) se um volume de combustível for despejado no tanque sem a anotação da entrada no registro 1300, haverá um ganho desse mesmo valor nesse dia. Da mesma maneira, se for registrada uma

entrada, sem que o volume tenha sido efetivamente despejado no tanque, haverá uma perda nesse exato valor no dia. Por isso, se um volume entrar no estoque de um dia, mas só for anotado no dia seguinte, surgirá um ganho naquele dia do mesmo valor do volume adicionado e, no dia seguinte, haverá uma perda nesse mesmo valor.

Disso tudo, sustenta que resta evidente que: a) a inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 pela Port. 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria autuada e anotados na sua EFD. Assim, hoje não é correto dizer que “*o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados*”. Também, é errado afirmar, que foi empregado “*método não contemplado pela Portaria 445/98*”, ou que “*não existe base legal para o meio de apuração adotado*”, ou que, o meio de apuração foi “*criado pela autoridade fiscal*”, ou que “*o autuante não seguiu o roteiro legal*”, ou que “*o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular*”, ou que “*o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ*”; b) por ser norma procedural, as alterações feitas pela Port. 159/19 na Port. 445/98, retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN. Sendo assim, é equivocado dizer que a “*Port. 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação*”; c) a cada dia, de forma independente, o levantamento quantitativo de estoques é feito pela própria autuada com o inventário dos combustíveis no início e no final das suas operações no dia, e registrando as omissões de entradas como ganhos e de saídas como perdas - tudo anotado no registro 1300 da EFD.

Esclarece que à realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD. Logicamente, podem ter havido erros de escrituração, mas esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam. É um erro grosseiro proclamar que “*apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado*”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor. Portanto, não tem fundamento agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia, com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques independente. Além do limite de 1,8387% imposto pela SEFAZ Bahia, limite esse bastante conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas.

Daí, frisa ser errado afirmar que a “*fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais*”, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são o registro das omissões de entradas levantadas pelo próprio empresário. Também, é falacioso afirmar que “*não se pode dizer que as operações não foram escrituradas*”, pois o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões.

Comenta que a recente decisão do STJ (REsp nº 1.833.748) deixa claro, que é correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis e que é responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade.

Entende ser falacioso afirmar que “*é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos*”, pois, o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, não trata de presunção, mas tem seu percentual deduzido a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis, que são tabeladas pela legislação e utilizadas pelos postos revendedores no seu dia a dia, de forma que é impossível pelas leis da física que haja um ganho volumétrico dos combustíveis além do limite de 1,8387%.

Afirma que a autuada pode conferir qual a dilatação possível nos seus volumes armazenados utilizando a mesma metodologia que aplica para a conferência dos volumes recebidos e, certamente, constatará que o limite trazido pela SEFAZ a cobre com larga folga.

Por fim, ressalta que os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexadas ao auto de infração, portanto, não há que se falar que houve

“ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”. Apenas, por economicidade não anexamos todos os campos do registro 1300 uma vez que a autuada já os têm.

Acrescenta que além dos motivos indicados, a Port. 445/98, também tem o propósito de “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º, do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria, entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”. Reproduz o citado dispositivo, para ressaltar ser admitida prova em contrário, isto é, a autuada pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada. Já o art. 7º, II, da Port. 445/98, esclarece o dispositivo legal citado, e ainda, a Instrução Normativa nº 56/2007 dita, no seu primeiro item, que apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar, que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Lembra que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária conforme ilustração da figura (Alexandre, Ricardo. “Direito tributário esquematizado”. 8. ed.). Explica que conforme o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” (art. 10, I, “a”, da Port. 445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário, o seu fundamento não é a ‘presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto’, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pelo art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96. Ilustra com a fig. 10, a substituição tributária nas operações com combustíveis automotivos. Sendo assim, só pode concluir que, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a responsabilidade do contribuinte não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Ressalta que as omissões de entradas não são nada mais, nada menos, do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS. E, como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonegando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos. Fica claro, então, que é equivocado aplicar os dispositivos da IN 56/07, sem que se leve em consideração a adição das entradas sem documentação fiscal. Assim, reproduz equação considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pela autuada nos seus tanques. Isto é, o volume de produto disponível no tanque é igual à soma do volume de combustível comprado regularmente com notas fiscais e o volume combustível comprado irregularmente sem notas fiscais e cuja entrada foi omitida na EFD.

De igual forma, reproduz como seriam as saídas. Isto é, como o combustível adquirido sem notas fiscais está misturado ao volume total, quando é efetuada uma venda, na verdade, está-se vendendo a mistura, e a sua proporção na saída é exatamente a proporção dos volumes misturados no tanque:

$$(i) \frac{\text{Saídas Combustível sem Nota}}{\text{Saídas de Combustível com Nota}} = \frac{\text{Volume de Combustível sem Nota}}{\text{Volume de Combustível com Nota}}$$

Portanto, a receita da venda do combustível adquirido sem notas fiscais, também segue a mesma proporção das saídas.

$$(ii) \frac{\text{Receita de Combustível sem Nota}}{\text{Receita de Combustível com Nota}} = \frac{\text{Volume de Combustível sem Nota e}}{\text{Volume de Combustível com Nota}}$$

Sendo assim, se a receita obtida com a venda do combustível sem adquirido sem notas fiscais é proporcional àquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, como demonstrado acima, podemos concluir que a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Remata afirmando, que fica demonstrado que: (a) o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da IN 56/07; (b) o cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor deve seguir a IN 56/07, contudo, como demonstrado, quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07. Daí, ser errado afirmar que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da “presunção” somente se aplica aos contribuintes que comercializem, ao tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, porque, fazendo assim, desconsideraríamos o fato de que também são comercializados combustíveis adquiridos sem documentação fiscal misturados com os combustíveis regularmente adquiridos.

Também, seria errado pretender aplicar a “proporcionalidade” da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

Cita o Código Civil, art. 226, eo art. 417 do CPC para lembrar que os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios. Ainda esclarece, que os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

A escrituração, então, equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar. Contudo, essa presunção é relativa ou vincível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário - art. 373 do CPC. Dessa forma, conclui que não pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece. Por exemplo, não pode apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Ainda, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido. Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Sobre a EFD, destaca aclarar o que são as inconsistências de que trata o art. 247, § 4º do RICMS/12. Uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. Por exemplo, seria inconsistente informar o ano de nascimento de alguém como 1920 e a sua idade com sendo de 50 anos. Nesse caso, seria necessário pedir esclarecimentos acerca de qual das duas informações estaria correta, a primeira ou a segunda?

No caso da autuação, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Ademais, afirma que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas

fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer erro. Antes de mais nada, a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da autuada deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II, do CPC.

Mais ainda, sustenta que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega. Não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde.

Também, não basta argumetar 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 deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Além desses pontos, repisa que não se pode apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), pois, não pode a parte invocar como prova em juízo unicamente aquela parcela que lhe favorece. Não basta, portanto, afirmar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC”.

Por fim, não se evidenciaram os fatos escriturados, apesar do dever disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 2.1, que trata das formalidades da escrituração contábil.

Assevera ser obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, fazem prova contra si mesmo. Não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo empresário. Daí, não ter sido necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD. Nenhuma das alegações de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada” e que houve “erros escriturais” ou “erros de sistema” ou “erros de medição” foi devidamente provada.

Assevera que os levantamentos feitos e anotados pela autuada na EFD são diários e independentes. Não se pode tomar dois ou mais dias em conjunto para “demonstrar” que os ganhos se cancelam com as perdas. Também não se pode usar os levantamentos de dois dias seguidos para “provar” que houve erro na indicação da data de entrada de combustível no tanque – mormente quando a nota fiscal corresponde, como acontece em todos os casos, está devidamente registrada com data de entrada exatamente igual a da entrada anotada no registro 1300.

Por fim, diz que rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pela autuada conforme todo o exposto, ratifica integralmente a autuação.

O patrono do Autuado encaminha memorial para ser apreciado na sessão de julgamento. Repete os termos da autuação, com o respectivo enquadramento legal e a tipificação da multa aplicada. Afirma que com embargo de adentrar nas fundamentais questões legais, outros aspectos, processuais, precisam ser observados.

Afirma que o primeiro diz respeito ao julgamento por “videoconferência”, com o qual, no caso específico, se insurge. Afirma que a interpretação conjunta do sistema normativo, regulado, essencialmente, pela ampla defesa e publicidade dos atos administrativos, conduzem à conclusão de que a sessão de julgamento do Processo Administrativo Fiscal, a cargo do CONSEF, poderá sim ser realizada por videoconferência. Porém, outro elemento deve ser levado em consideração para a aplicação dessa possibilidade: a anuência do Contribuinte, pois assim o fazendo não entenderá que sua defesa está sendo prejudicada. Aduz que sendo o processo “físico”, impede o exame dos autos durante, a constatação, pela defesa, dos elementos juntados pelo Autuante para sustentar

suas alegações. Conclui que a sessão por videoconferência, portanto, somente é cabível quando o Contribuinte contra ela não se opor, o que não acontece no presente caso.

Por tudo isso, de logo, sob pena de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, pede a suspensão do julgamento, a fim de que seja o PAF convertido em diligência, para que a Autuada, através do seu representante legal, tenha “vistas do PAF e da informação fiscal”, sendo designada, assim que possível, sessão presencial, com a manutenção das suas garantias constitucionais e legais.

Destaca ainda, que retificou seu SPED/EFD/LMC, tendo juntado ao PAF os correspondentes recibos e arquivos, sobre os quais, conforme pedido em 03/08/20 (SIPRO 060329/2020-5), deve o Autuante se manifestar, conforme determina o art. 137, § único, do RPAF.

Informa ainda que o assunto se encontra sob a análise da PGE/PROFIS, a cargo do Dr. José Augusto Martins Júnior, que no dia 22/10/2020, na sessão de julgamento do AI 2691380109193, lavrado pelo mesmo Auditor contra o contribuinte Ferreira Combustíveis Ltda., realizada ela 1ª Câmara, solicitou “vistas formais do PAF”, objetivando a análise das questões de direito ali abordadas e emissão de parecer.

Registra que, acaso os objetivos do presente memorial não sejam alcançados, desde já registra que, sem acesso aos elementos processuais referidos, não é possível o exercício regular do direito de defesa. Não obstante, considerando a extensa matéria de direito abordada, requer, por fim, de forma alternativa, que seja o PAF convertido em diligência à PGE/PROFIS, para análise e emissão de parecer; ou ainda, considerando a juntada do SPED corrigido e a necessidade do equilíbrio processual, requer que o Autuante seja instado a se manifestar.

Ratificando todo o conteúdo da defesa, pede também especial atenção para as questões legais que envolvem a lide, notadamente a ilegalidade da Portaria 159/19, que alterou a Portaria 445/98, incluindo, sem qualquer compatibilidade com todo o conjunto normativo, o § único do art. 10, portanto inovou.

Entende que o ilegal dispositivo usado para tentar viabilizar a autuação, de forma clara assevera que “a omissão do registro de entrada”, ou seja, “do fato gerador”, “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 movimentação de combustíveis (LCM) /registro 1300 da EFD excede 1,8387%”. a redação da portaria, portanto, firma a caracterização do fato gerador (da omissão de entradas”, através do registro do “ganho” no LMC.

Por outro lado, entende que além de flagrantemente ilegal, a Portaria 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos, e, assim, prejudicar o Contribuinte. Ainda que a interpretação espelhada no AI fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada. Sobre a matéria cita o art. 100, inciso I, e 103, I, do CTN.

Comenta que a própria Portaria 159/19, consoante seu art. 2º, prevê que “Esta Portaria entrará em vigor na data de sua publicação”. Se é um absurdo de permitir que uma “Portaria” defina hipótese de incidência do ICMS, é uma aberração jurídica admitir a aplicabilidade a fatos passados, antes não considerados como assim suscetíveis.

Aduz que no caso em tela, a Lei 7.014/96, no seu art. 8º, inciso IV, “a”, atribui ao industrial a responsabilidade tributária, nas hipóteses relacionadas à substituição. E o art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, também citado no AI, não se reporta à “responsabilidade por substituição tributária” e sim à “responsabilidade comum/originária”, quando determina pessoa, física ou jurídica, é flagrada na posse de mercadorias, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea, situações que não se enquadram na presente demanda.

Aduz que caso o julgamento seja realizado, o que, “*data vénia*”, só ensejará ao Erário prejuízos, decorrentes de futura sucumbência judicial, lembra que a 1ª JJJ, julgando o PAF 269138.0133/19-1, sendo Relator o Dr. Olegário Gonzalez, proferiu o Acórdão JJF 0052-01/02 VD, reconhecendo que a

apuração trata da presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, atestando, por um lado, que a Portaria criou hipótese de presunção não prevista na citada lei, e por outro a aplicabilidade da IN 56/07, conforme abordado na defesa.

Por fim, diz que existe matéria de ordem pública, não suscitada na defesa, que deve ser analisada. Ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o AI tivessem sido levantadas por meio legal e representassem ganhos reais, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS, conforme decidido recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica”, Recurso Especial nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Pede, portanto, a suspensão do julgamento e que sejam atendidos os encaminhamentos solicitados (diligência à PGE e ao Autuante), isso se a decisão não for pela nulidade ou improcedência da autuação.

Na sessão de julgamento, dia 07/12/2020, por videoconferência, foi realizada sustentação oral pelo advogado, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026.

## VOTO

Preliminarmente, cabe apreciar as questões suscitadas em Memorial pelo defendente. Em sessão de julgamento, realizada no dia 07/12/2020, o patrono da autuada, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026, em sustentação oral, arguiu, reiterando as seguintes questões de ordem e requerendo: (i) que o PAF ficasse sobrerestado, até que o julgamento no CONSEF voltasse a ser realizado de forma presencial, sob a alegação de que a sessão virtual, realizada via videoconferência, como está ocorrendo, cerceia seu direito de defesa. Apresentou entendimento, que o referido procedimento somente é cabível, quando o Contribuinte contra ela não se opuser, o que não acontece no presente caso. Pediu a suspensão do julgamento, se a decisão não for pela nulidade ou improcedência da autuação; (ii) diligência a PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer sobre as questões jurídicas suscitadas em sua defesa; (iii) que considerando a retificação do seu SPED/EFD/LMC, tendo juntado ao PAF os correspondentes recibos e arquivos, deveria, a esse respeito, o Autuante se manifestar.

Essas preliminares foram apreciadas pelo Colegiado desta 3ª JJF, que por unanimidade, decidiu pelo indeferimento dos pedidos da defesa, com os seguintes fundamentos: (i) não havendo necessidade manifestada pelos Julgadores, não há previsão legal de oitiva pela PGE, nesta fase processual; (ii) o julgamento das sessões de forma virtual está previsto na legislação baiana, podendo o defendant se manifestar livremente, como o faz no presente caso, não havendo que se falar em cerceamento de defesa. Ademais, a realização dos julgamentos nessas circunstâncias está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o inciso III, do art. 167 do RPAF/99; (iii) no curso da instrução, não se verificou a necessidade de vistas ao Autuado da informação fiscal, pois nenhum elemento ou fato novo foi apensado ao PAF pelo Autuante. Sendo assim, não se verificou a necessidade da referida diligência e em consonância com o art. 137, do RPAF/99, compete ao Relator, tanto na primeira, como na segunda instância, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento, a salvo de dúvidas ou incorreções.

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

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz, traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho 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 defensor vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos de 2016, 2017 e 2018, e somente ao ser autuado, no ano de 2019, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive realizando alteração de sua EFD.

O defensor destacou ter retificado seu SPED/EFD/LMC, tendo juntado ao PAF os correspondentes recibos e arquivos, sobre os quais, deveria o Autuante se manifestar. Sustentou também, que deveria ter tomado ciência da informação fiscal e que não ocorrendo, causou óbice a sua defesa. Não acolho esta solicitação, considerando que não possui legitimidade a realização de ajustes à EFD, após o início da ação fiscal, exceto para atendimento a intimação nesse sentido, feita pelo fiscal responsável pela fiscalização. Ademais, o Autuante apreciou todos os pontos arguidos pela defesa, conforme exige o art. 127 do RPAF/99. Portanto, não existe previsão legal para que se dê vistas ao Autuado da informação fiscal, considerando que, como já pontuado neste voto, não se realizou qualquer ajuste e não foi apensado elementos novos ao processo, desnecessário, portanto, este procedimento.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária,

rerita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendant, 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.

Dessa forma, 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, fls.04 a 10, 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 pelo Autuante ou 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 justifiquem reabertura do prazo de defesa como pretende o defendant.

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 2016, 2017 e 2018. (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 a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

Observo que o contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei, no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º, 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 da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exibir esta comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

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

O defensor apresentou entendimento, de que a constatação de “omissão de saídas” pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal”, é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

O defensor 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 providenciaria 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.

Cumpre destacar, 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 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.

O defensor alegou, o que seria outra impropriedade da forma como apurado o imposto, o fato de a fiscalização ter realizado o levantamento diário das omissões. Entende não ser possível a apuração diária do ICMS como realizado pelos Autuantes.

Observo que o levantamento fiscal foi realizado diariamente, porque é dessa forma que os postos revendedores de combustíveis, como é o caso do defendant, registram no LMC suas operações. No entanto, o lançamento das ocorrências se deram no último dia do exercício, em consonância com o § 2º, do art. 39, do RPAF/99.

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, à época da ocorrência dos fatos. 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 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).*

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 termos escriturais, equivalem à uma omissão de entrada. Entendo que esta regra, de natureza interpretativa, não inova na ordem jurídica, e me coaduno com as conclusões do Autuante, no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas 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 uma metodologia mais efetiva de apuração nos 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 constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O defendant insistiu que o Autuante se olvidou de cumprir a Instrução Normativa 56/2007, na determinação de que, “caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização”.

Sobre este argumento, me alinho às conclusões do Autuante, visto que, conforme já mencionado, no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado trata-se de omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário, o seu fundamento não é a “presunção” de omissão estampada no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º, IV, da Lei 7.014/96. Neste caso, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07, haja vista a sua responsabilidade ser decorrente do citado art. 6º, IV, da referida Lei.

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 aplicada, que foi objeto de contestação pelo autuado, observo que não há reparo a fazer, considerando que houve falta de recolhimento tempestivo do imposto apurado mediante levantamento fiscal, ao invés de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, como entendeu o Autuado, existindo absoluta consonância entre a prevista na Lei e a aplicada pela fiscalização, estabelecida no art. 42, inciso III alínea “g”, da Lei nº 7014/96, que reproduzo, *in verbis*:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

( . . . )

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

( . . . )

*g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.*

O defendant 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”, ou “erros de sistema” ou “erros de medição”, foi efetivamente comprovada, a autuação subsiste integralmente.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0086/19-3, lavrado contra **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$440.812,11**, acrescido da multa de 100%, prevista no inciso III, alínea “g” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 07 de dezembro de 2020.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR