

A. I. N° - 113837.0001/20-5
AUTUADO - M. E. D. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.
AUTUANTE - CARLOS ANTÔNIO ALVES NUNES e PAULINO ALVES DE ARAUJO
ORIGEM - INFACENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO - INETRNET - 08/07/2021

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0083-03/21-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal e revisão. Retificada a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 17/03/2020, refere-se à exigência de R\$439.110,75 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.07.02: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Refere-se ao produto Gasolina C Comum, Cod. 320102001. Tudo conforme Demonstrativo das Omissões dos Preços Médios, EFD e NF-e, anexos aos autos em mídia. Valor do débito: R\$200.721,36.

Infração 02 – 04.07.02: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Refere-se ao produto Óleo Diesel B S 500, Cod. 820101012. Tudo conforme Demonstrativo das Omissões dos Preços Médios, EFD e NF-e, anexos aos autos em mídia. Valor do débito: R\$71.135,93.

Infração 03 – 04.07.02: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Refere-se ao produto Etanol Hidratado, Cod. 810101001. Tudo conforme Demonstrativo das Omissões dos Preços Médios, EFD e NF-e, anexos aos autos em mídia. Valor do débito: R\$2.941,56.

Infração 04 – 04.07.02: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Refere-se ao produto Óleo Diesel S 10, Cod. 82010134. Tudo conforme Demonstrativo das Omissões dos Preços Médios, EFD e NF-e, anexos aos autos em mídia. Valor do débito: R\$164.311,90.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 16 a 50 do PAF. Inicialmente, requer que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais do Autuado na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Afirma que embora os Autuantes citem o art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 (dispositivo que foi incluído pela Portaria 159/19), o lançamento teria suporte no art. 10, I, "b", do mesmo diploma, que estabelece, *para o caso de apuração de omissão do registrado de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, via regular auditoria de estoques, a possibilidade de cobrança do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS-BA/2012, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea "a" do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, "d" da Lei 7.014/96).*

Em preliminar, alega que se percebe a nulidade desta parte da autuação, conforme art. 18, incisos II e IV, "a" do RPAF-BA, ou seja, por insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa. Diz que não existe relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e, notadamente, o fato narrado no AI. A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada "mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD", não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido.

Entende que para cobrar a parcela de ICMS descrita no inciso I, "b", da Portaria 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, necessário se torna, de forma antecedente, que se faça a apuração, por meio do levantamento quantitativo de estoques, da parcela definida na alínea "a" do inciso I, do mesmo artigo. O lançamento da parte que se pretende cobrar, portanto, depende da existência da parcela que lhe antecede e de sua regular apuração. Por via conexa, não se pode simplesmente "cobrar o acessório sem o principal", como também a norma não permite a utilização, diretamente, da variação volumétrica.

Alega que a norma exige que o excesso na variação volumétrica seja demonstrado via auditoria de estoques, para depois, com base no pedido do ICMS que seria devido por responsabilidade solidária, se pedir o imposto decorrente, pertinente ao valor acrescido. Como não encontramos no presente AI a devida e regular apuração, via regular auditoria de estoques, do imposto pertinente à responsabilidade solidária, aí sim por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, é nula de pleno direito a presente autuação.

Se ultrapassada a primeira prejudicial, menciona o art. 65, inciso IV, da Lei 7.04/96, e registra 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. 72, incisos I e II, da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19.

Ressalta que o mencionado dispositivo, no que tange à constatação da presunção, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que o Autuado, anteriormente aos períodos indicados no AI, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim receita não tributada (omissão de saída/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, como sendo "anuais", porém usando apenas dados que seriam de supostos "ganhos diários", das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como "ganho excessivo", diário, sendo as quantidades copiadas da EFD/LCM (não levantadas/apuradas), erigidas à condição de "aquisições sem NF", ou seja, "omissões de entradas", ocorrência que, de acordo com a Lei 7.014/96 e das Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Diz que no demonstrativo denominado "DEMONSTRATIVO DAS OMISSÕES DE ENTRADAS APURADAS ATRAVÉS CONSTATAÇÃO DE GANHOS IRREIAIS LANÇADOS NO LMC - CONF. PORTARIA 445/98 ", os Autuantes elegeram critério de apuração sem amparo legal, apresentando, por via conexa, demonstração inteiramente incompatível com o enquadramento citado e, portanto, ilegal. De acordo com o título do próprio aludido demonstrativo, são "*ganhos irreais lançados no LMC*".

Após os esclarecimentos, em preliminar, 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.

Afirma que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada. Apesar da acusação de que o Autuado teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com base em parte dos dados encontrados na EFD/LCM, o que, por si só, descharacteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte. Acrescenta que para se chegar à conclusão reportada no AI, só dois caminhos poderiam ser adotados: efetiva auditoria de estoques ou flagrante de recebimento de mercadorias sem NF e sem a retenção do imposto.

Alega que os Autuantes, apesar da citação à Portaria 445/98, que regula o roteiro de auditoria de estoques, se utilizaram de apenas um dos dados registrados no LMC (GANHO), pinçando apenas a parte da escrituração que entenderam conveniente e, assim, além de atentar contra o conjunto da norma que diz terem seguido, criaram quantidades absurdas de omissões de entradas. Não solicitaram, de forma antecedente ao lançamento, qualquer esclarecimento ao Autuado sobre o LMC/EFD, levando a efeito autuação inteiramente desprovida da base legal e sem comprovação da inane presunção que desejaram impor ao Contribuinte.

Destaca que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96 (que seria a base legal da autuação), 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 fossem provadas 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 (com a indicação da origem), 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, afirma que há impossibilidade absoluta de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis à incidência do imposto, no máximo, se atendidos outros requisitos legais abandonados, caberia a aplicação do art. 11, da Portaria 445, com a redação atual, como já decido pelo CONSEF. Cita a Instrução Normativa 56/2002 e decisões do CONSEF reproduzindo as ementas.

Alega 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. Diz que 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. 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. Transcreve ementas de decisões do CONSEF.

Acrescenta que mesmo se admitindo 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 os arts. 1º e 3º da Portaria nº 445/98, e diz que conforme consta nos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela referida Portaria, 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 os estoques e as perdas, os quais, vale repetir, não foram levantados e sim copiados.

Alega que 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. Isso porque a Portaria 445/98, mesmo com a redação dada pela Portaria 159/19, não contempla, e nem poderia contemplar, qualquer espécie de "levantamento diário" (até porque não se fez um levantamento).

Entende 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. A multa de 100%, aplicada, também não encontra base legal.

Ressalta que julgando autuações semelhantes, no mesmo segmento comercial, o CONSEF já se posicionou pela ilegalidade do meio de apuração "criado pela autoridade fiscal". Cita decisões do CONSEF, inclusive o Acórdão CJF Nº 0033-12/20.

Em relação à 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 (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 às quantidades disponíveis e superam as capacidades dos tanques. As datas escolhidas são

"espeçadas", pois as "perdas", que em uma regular auditoria compensariam os ganhos, foram desprezadas (assim como os estoques, entradas e saídas).

Diz que os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Precisaria haver um "conluio" entre o Autuado 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 (claramente equivocados) e na correção das inconsistências apresentadas.

Afirma que na verdade, a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pelo Autuado, cuja falha técnica perdurou sem identificação, 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.

Ressalta que o erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somado os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Diz que não é fácil identificar o erro agora, mas que existiu é muito claro. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação. 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.

Indaga: se existiam as demais informações, de compras e vendas, por que validar apenas os registros dos "ganhos", que se amostravam infantilmente equivocados. Por que não adotar outro meio de apuração. Como afirmar ou presumir que as próprias notas fiscais utilizadas na apuração dos preços médios unitários não são provas suficientes para acobertar o total das entradas. Afirma que a metodologia escolhida seguiu o *status* da própria e infeliz escrituração do Autuado, causando um desastre no lançamento, eivado de insegurança e irregularidades. E se os Autuantes validaram os lançamentos dos "ganhos", haveriam que validar também as "perdas", fazendo, ao menos, as devidas compensações.

Reafirma que os Autuantes não seguiram um "roteiro" legal. Apenas e tão somente pinçaram uma parte dos lançamentos do próprio Autuado em sua EFD/LMC, desprezando as "perdas e estoques" e, mediante método não previsto em lei e, ainda, usando "dois pesos e duas medidas" (já que só validaram os "ganhos") erigindo dados fictícios à condição de fato gerador do ICMS. Volta a mencionar a Portaria 445/98, a alega que de acordo com as "motivações de sua edição", foi criada para "esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 42 da Lei 7.014/1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta SEFAZ entendimento uniforme na aplicação da aludida norma. Entende que a utilização, isolada, do parágrafo único do art. 10, da Portaria 159/19, mencionado no AI como suposto enquadramento legal da ocorrência, cria nova hipótese de "presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto", não contemplada no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96.

Alega 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 fechados, em relação aos quais foram abandonados os estoques e demais dados. 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 parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, como sendo em relação aos ganhos reais, registrados, um dos componentes da auditoria de estoques. Considera-lo de forma isolada, como já abordado, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Em relação aos pontos até então levantados, transcreve o voto preferido pelo Relator da 2ª JJF, no Acórdão JJF nº 0160-02/19.

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, pois cria novo "método de apuração e hipótese de presunção", apesar de ilegal. Diz que 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

Mais um ponto que entende merecer uma análise se reporta aos registros LMC/1300 EFD, utilizados na forma de apuração. Diz 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, entende que 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 22, intimar o Autuado para que fizesse as devidas correções.

Menciona voto proferido pelo saudoso Julgador, Dr. José Raimundo Conceição, seguida pelos demais membros da Respeitável da JJF, expressada na diligência levada a efeito na instrução do AI nº 206903.0001/16-0. Apresenta o entendimento de que, se 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. Conforme amplamente demonstrado, a autuação é insegura e ilegal, pois impõe um verdadeiro regime de exceção, a contribuinte em situação regular.

Acrescenta que ficou fartamente comprovado que a autuação recaiu, simplesmente, sobre os volumes lançados, equivocadamente pelo Autuado, em sua EFD, a título de "ganhos", não tendo sido realizada uma auditoria de estoques. Portanto, se não 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 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).

Quanto à multa aplicável, alega que temos mais uma comprovação da precariedade da forma "eleita" na apuração, e que, se o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta, e não comprovada, infração.

Menciona outras decisões emanadas do CONSEF, afirmando que são casos similares, se aplicando ao caso presente. Transcreve outros julgados do CONSEF.

Quanto ao mérito, afirma ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), que teriam sido declarados pelo próprio Autuado 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%.

Ressalta que os valores, e assim, consequentemente, as quantidades absurdas de "ganhos", usadas de forma única, em relação a todo o período autuado, demonstram a absoluta ineficácia da autuação, não existindo no PAF qualquer comprovação de aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária não aplicada. Nenhum "litro de combustível" foi apreendido ou teve a origem ilícita comprovada. Diz que o início da ação fiscal, diante de tantas e claras 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.

Com lastro em todos os argumentos e elementos apresentados, caso as questões prejudiciais sejam superadas, pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material. Repete que a autuação foi realizada a partir da extração de parte dos dados do LMC, inconsistentes, cujos volumes lançados demonstravam de forma primária a total incompatibilidade com a real movimentação. As quantidades tributadas, assim, sequer foram levantadas (o que se faria via auditoria de estoques).

Reafirma que os erros na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS. 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.

Também repete a alegação de que o parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, não pode ser utilizado de forma isolada e não se aplica a fatos pretéritos. No que se refere a fórmula para aplicação de 1,8387%, os registros diários de "ganhos" são apenas um dos componentes da auditoria de estoques e, mesmo, assim, não podem ser considerados, para fins da auditoria regulada pela IN, diariamente e exclusivamente.

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. Indaga 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. Diz que 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.

Diz que na mesma ação fiscal os Autuantes certamente investigaram os registros de entradas do Autuado e não identificaram entradas que não teriam sido registradas na escrita fiscal. Essa ausência de constatação comprova que o Autuado não deixou de registrar suas entradas e foram as mesmas respaldadas por documentação fiscal e pela devida retenção do ICMS.

Entende que não existe no PAF qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação. Nenhum "terceiro" e nenhuma operação, foram identificados. A acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir. As planilhas de apuração dos "preços médios unitários" indicam aquisições, exclusivamente, com notas fiscais, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido. Tais notas, por si só, comprovam que as entradas no estabelecimento se deram com NF e, portanto, com substituição tributária. Se tais notas não servem como prova, mais uma vez se atesta que a autuação foi baseada em presunção de que outras entradas, em NF, devendo o julgamento ser direcionado na aprovação ou não da presunção e da forma que foi usada para tentar assim caracterizar.

Menciona que também foi abordado nas preliminares, que a Portaria 445/98, nesse aspecto, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as "receitas omitidas", ensejando a improcedência da cobrança.

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

do estabelecimento Autuado nos exercícios fiscalizados, e para a aplicação na IN 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito, e, diante das questões jurídicas envolvidas, ouvida a PGE.

Pede e espera que o presente Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, improcedente.

O autuante Paulino Alves de Araújo presta informação fiscal às fls. 71 a 91 dos autos. Diz que presta a informação para dissipar as dúvidas levantadas pelo autuado acerca do procedimento seguido na fiscalização e na lavratura do auto de infração, bem como redarguindo especificamente e com fundamentação cada ponto da defesa, nos termos do art. 127 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia – RPAF-BA.

Comenta sobre o controle dos estoques pelas Ciências Contábeis, mencionando que os estoques se referem às mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico.

Diz que a Portaria 445/98 não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas 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”. Afirma que não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de Contabilidade em que ela se fundamenta. Um desses conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis é o inventário. Sobre o tema, cita ensinamentos de José Carlos Marion.

Diz que a Portaria 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 *“in foco”*, uma no início e outra no final do período analisado. Dessa forma, o inventário inicial (estoque inicial, EI) é somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) e o resultado é diminuído do inventário final (estoque final, EF), isto é, $EF - (EI + E - S)$. Se essa expressão for igual a zero, não houve omissões no estoque ($EF = EI + E - S$); se for menor que zero, houve omissões de saídas ($OS = EF - EI - E + S$); e, se for maior que zero, houve omissões de entradas ($OE = EI + E - S - EF$).

Ressalta 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 do Estado da Bahia, Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012), 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, de 22 de novembro de 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.

Informa que em relação aos 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 seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos.

Também informa que no LMC existe 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). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300 como ganhos ou perdas. Em resumo, 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, as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas.

Registra que até a Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a SEFAZ/BA restringia os procedimentos de levantamento quantitativo de estoque realizado 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. Isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, que reproduziu.

Destaca que a SEFAZ/BA adotou um percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% da ANP. Com isso, criou-se uma margem de segurança além da qual as chances de haver uma justificativa plausível para os ganhos anotados são nula, o que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar dos mesmos combustíveis registrados como entradas nos tanques.

Também destaca 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 novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), permite sua aplicabilidade imediata:

Diz restar evidente que: (i) A inclusão do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 pela Portaria 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 pelo próprio autuado e anotados na sua EFD. Entende que hoje não é mais 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”. (ii) 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”. (iii) A cada dia, de forma independente, o levantamento quantitativo de estoques é feito pelo próprio autuado 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. Entende que 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. (iv) Além do limite de 1,8387% imposto pela Sefaz Bahia, limite esse bastante conservador e bastante além dos limites termofísicos dos combustíveis, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas.

Afirma que é 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, não é correto 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. Esclarece 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”.

Ressalta que em relação ao art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96 é admitida prova em contrário, isto é, o autuado pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal se referem a operações não tributáveis ou com tributação encerrada. Transcreve o art. 7º, II, da Portaria 445/98 e cita a IN 56/2007; diz que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária e 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 Portaria 445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido”.

Registra que no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96. Reproduz o art. 6º e seu inciso IV da mencionada Lei e afirma que 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 sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da mesma Lei.

Explica que as omissões de entradas não são nada mais nada menos do que a prova de que os estoques disponíveis para comercialização foram adulterados. E como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza: não se pode adulterar combustíveis, prejudicando o consumidor sonegando impostos, e ainda pretender receber o tratamento tributário como se o combustível que a própria empresa adulterou fosse puríssimo e com todos os tributos incidentes sobre ele devidamente pagos.

Não concorda que se deve aplicar os dispositivos da IN 56/07 sem que se leve em consideração a adulteração dos produtos. Comenta sobre os resultados obtidos quando se inclui adulterante nos tanques, concluindo que se o adulterante está misturado ao combustível, 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. Sendo assim, levando em consideração que também são comercializados adulterantes misturados aos combustíveis vendidos na mesma proporção da adulteração e que é essa receita obtida com os adulterantes vendidos é proporcional à receita obtida com os combustíveis regularmente vendidos, como demonstrado acima, essa receita atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Entende ser errado pretender aplicar a “proporcionalidade” da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os adulterantes seguem a mesma proporção das saídas de combustíveis. Sobre os alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor.

Quanto aos livros como meio de prova, menciona os arts. 226 e 373 do Código Civil, além dos arts 373 e 419 do CPC, concluindo que, 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 alegação de inconsistências nos arquivos EFD apresentados, primeiramente, comenta o que são as inconsistências de que trata o art. 247, § 4º do RICMS-BA/12 e diz que no caso da autuação, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou 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).

Acrescenta que os ganhos e perdas 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.

Afirma que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta. Não basta argumentar que ocorreram erros de sistema ou erros de medição sem a necessária comprovação, e também alegar 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 qualquer momento.

Diz que não desconsidera totalmente a possibilidade de erros na escrituração. Se, por exemplo, por qualquer motivo, o estoque final tenha sido registrado no LMC e no registro 1300 abaixo do valor real. Como esses valores simplesmente não desapareceriam eles seriam registrados no estoque inicial do dia seguinte, de forma que o estoque final do dia anterior seria diferente do estoque inicial do dia seguinte nesse exato valor. Mas, isso nunca aconteceu. Indo além, se o posto revendedor, cometendo um segundo erro, tenha simplesmente anotado o estoque final errado do dia anterior como o estoque inicial. Nesse caso, uma diferença surgiria nesse dia seguinte: uma perda, se no dia anterior houvesse ocorrido um ganho, ou vice-versa. Essa diferença necessariamente deveria ter, então, o mesmo exato valor que a diferença do dia anterior. Houve casos em que isso realmente aconteceu e eles foram excluídos do levantamento. Além desses casos, entende que os erros já não são escusáveis, pois de outra forma estaríamos aceitando descaracterizar completamente a escrituração do registro 1300 da EFD e do LMC, infringindo a regra de que a escrituração do empresário é indivisível, aceitando apenas as parcelas que lhe favorecem.

Repisa que é obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo. A fim de assegurar a verdade material, o próprio CPC permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem à verdade dos fatos. Entretanto, o ônus dessa prova cabe ao empresário, sendo que a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determina a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas.

Afirma que 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.

Diz que nenhuma das alegações de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada” e “erros escriturais” ou “erros de sistema” ou “erros de medição” foram devidamente provados. Por fim, ratifica a autuação fiscal e pede a procedência do presente Auto de Infração.

Memorial encaminhado pelo Defendente para a sessão de julgamento, não apresentou fatos ou argumentos novos, e também não foram anexados outros documentos quando da apresentação do mencionado Memorial.

VOTO

Em preliminar, o defensor alegou que se percebe a nulidade desta autuação, de acordo com o art. 18, incisos II e IV, "a" do RPAF-BA, ou seja, insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa. Disse que não existe relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e, notadamente, o fato narrado no AI. A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada "mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD", não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido.

Afirmou que há insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, das bases de cálculo); não existe nexo de causa e efeito entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada, apesar da acusação de que o Autuado teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal.

Apresentou o entendimento de que, para cobrar a parcela de ICMS descrita no inciso I, "b", da Portaria 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, necessário se torna, de forma antecedente, que se faça a apuração, por meio do levantamento quantitativo de estoques, da parcela definida na alínea "a" do inciso I, do mesmo artigo. O lançamento da parte que se pretende cobrar, depende da existência da parcela que lhe antecede e de sua regular apuração. Por via conexa, não se pode simplesmente "cobrar o acessório sem o principal", como também, a norma não permite a utilização, diretamente, da variação volumétrica.

Conforme estabelece o 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, 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.

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

Por se tratar de combustível, produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto. Entretanto, não obstante essa falta de comprovação, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar entradas efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas.

Neste caso, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal realizada neste sentido.

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

ser acatada a alegação defensiva de que não existe relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e, notadamente, o fato narrado neste AI.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo como entendeu o Defendente.

Foi alegado nas razões de defesa, que os Autuantes, apesar da citação à Portaria 445/90, que regula o roteiro de auditoria de estoques, se utilizaram de apenas um dos dados registrados no LMC (GANHO), pinçando apenas a parte da escrituração que entenderam conveniente e, assim, além de atentar contra o conjunto da norma que diz terem seguido, criaram quantidades absurdas de omissões de entradas. Não solicitaram, de forma antecedente ao lançamento, qualquer esclarecimento ao Autuado sobre o LMC/EFD, levando a efeito autuação inteiramente desprovida da base legal e sem comprovação da inane presunção que desejaram impor ao Contribuinte.

Observo, durante o procedimento fiscal, que a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias, e sendo constatadas irregularidades, é que se lavra o Auto de Infração. Ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário.

Por outro lado, conforme estabelece o art. 121, inciso I do RPAF/BA, no processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório, para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração. Portanto, não há previsão regulamentar para intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos antes da lavratura do Auto de Infração, inexistindo qualquer motivo de nulidade se não foi requerido pelos Autuantes algum esclarecimento antes de sua lavratura.

Ao mencionar a Portaria 445/98, o defensor alegou que mesmo com a redação dada pela Portaria 159/19, não contempla, e nem poderia contemplar, qualquer espécie de "levantamento diário". Disse 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.

Com já mencionado anteriormente, a exigência do imposto não foi efetuada por presunção de omissão de saídas. Conforme destacaram os autuantes, o controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores deve ser realizado duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas. Todos os inventários de combustíveis constam em um livro específico, o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008. Neste caso, a soma das diferenças diárias deve ser apurada mensalmente para fins de cálculo do ICMS devido.

Vale reproduzir o registro dos Autuantes na informação fiscal, de que 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 e anotados na sua EFD. E que hoje, não é mais correto dizer que “o 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”.

O presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.

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 autuação fiscal.

Com lastro em todos os argumentos e elementos apresentados, caso as questões prejudiciais sejam superadas, o Autuado pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material.

Quanto a esta alegação, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelos autuantes, por isso, indefiro o pedido de revisão fiscal formulado pelo Autuado em sua impugnação.

Em relação ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

As infrações 01 a 04 se referem aos produtos: Gasolina C Comum, Cod. 320102001; Óleo Diesel B S 500, Cod. 820101012; Etanol Hidratado Comum, Cod. 810101001; e Óleo Diesel S 10, Cod. 82010134.

O Defendente alegou 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, como sendo "anuais", porém, usando apenas dados que seriam de supostos "ganhos diários", das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como "ganho excessivo", diário, sendo as quantidades copiadas da EFD/LCM (não levantadas/apuradas), erigidas à condição de "aquisições sem NF", ou seja, "omissões de entradas", ocorrência que, de acordo com a Lei 7.014/96, e as Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados. Afirmou que não cabe às Autoridades Fiscais a criação de métodos de apuração, notadamente se utilizam apenas parte dos dados informados pelo Contribuinte ao Fiscal.

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

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

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

O defendente também alegou ser impossível a efetiva ocorrência de "ganhos diáridos" de milhares de litros de combustíveis (5, 10, 15, 20, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível). Também afirmou, que são incontáveis as situações em que os "ganhos" são próximos às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques. As datas escolhidas são "espeçadas", pois as "perdas", que em uma regular auditoria compensariam os ganhos, foram desprezadas (assim como os estoques, entradas e saídas).

Apresentou o entendimento de que na metodologia escolhida, os Autuantes validaram os lançamentos dos "ganhos", haveriam que validar também as "perdas", fazendo, ao menos, as devidas compensações. Os Autuantes não seguiram um "roteiro" legal.

Disse que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas, que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias. E que, diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura dos Fiscais, seria conceder o prazo legal para a retificação.

Reconheceu que não é fácil identificar o erro agora, mas alegou que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Disse que caberia aos Autuantes, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 22, intimar o Autuado para que fizesse as devidas correções.

Observo que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

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

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

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente, e além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos

pelo defensor, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

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

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

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

O defensor também apresentou a alegação de que a Portaria 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar o método de apuração, e assim, prejudicar o Contribuinte.

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

Art. 10

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

Entendo que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC acima do percentual permitido pela legislação.

O autuado apresentou o entendimento de que admitir a aplicação do Parágrafo único do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. 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 defensor também alegou, que os autuantes elegeram apenas os "ganhos diárias" como elementos componentes da apuração, e fizeram totalizações como sendo "anuais", porém, usando apenas dados que seriam de supostos "ganhos diárias", das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como "ganho excessivo", diário, sendo as quantidades

copiadas da EFD/LCM (não levantadas/apuradas), erigidas à condição de "aquisições sem NF", ou seja, "omissões de entradas", ocorrência que, de acordo com a Lei 7.014/96 e as Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

No seu entendimento, ainda que fossem provadas 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. 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.

Observo que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como "perdas", tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite 0,6% estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de "perdas" ou de "ganhos" até limite aceito pela legislação, é considerado como variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de "ganhos", acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses "ganhos" considerados excedentes, de acordo com o percentual estabelecido na legislação deste Estado, que é superior ao limite previsto pela ANP. Neste caso, não cabe a aplicação do art. 11 da Portaria 445 (redação atual), considerando que o Autuado não conseguiu elidir a imputação fiscal.

Quanto ao argumento defensivo de que se deveria aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as "receitas omitidas", concordo com o posicionamento dos autuantes de que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Na informação fiscal, os autuantes destacaram que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária, e conforme art. 10 da Portaria 445/98, 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. 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 pela Lei 7.014/96, art. 6º, inciso IV. E concluíram que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07, quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV da mesma Lei.

Sobre as decisões deste CONSEF citadas pelo defendant, não se reportam à mesma acusação fiscal e aos mesmos fatos tratados neste PAF, portanto, não se aplicam ao presente julgamento. O Acórdão JJF nº 0160-02/19, por exemplo, se refere ao AI que trata da falta de recolhimento nos prazos regulamentares, do ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

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

Quanto à multa aplicada, o Impugnante alegou que não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa.

Observo que em relação à multa, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuado de que o percentual da multa é

de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

O defendente afirmou, que diante das questões jurídicas envolvidas, deveria ser ouvida a PGE/PROFIS. Indefiro o pedido, por entender que nesta fase de julgamento, e no caso em exame, não se encontram as situações elencadas no art. 118 do RPAF-BA/99, para solicitação de parecer.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 113837.0001/20-5, lavrado contra **M. E. D. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$439.110,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 04 de junho de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA