

A. I. N° - 269138.0026/21-2
AUTUADO - POSTO KALILANDIA LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 22/07/2021

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0102-03/21-VD

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência/revisão fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 22/02/2021, refere-se à exigência de R\$823.788,30 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 04.07.01: 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, 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 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018, dezembro de 2019 e dezembro de 2020.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 18 a 29 do PAF. Inicialmente, pede que, doravante, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas ao endereço do profissional que subscreve a defesa, legítimo representante legal do Autuado na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação aos “supostos ganhos”, registrados nos demonstrativos apresentados ao Autuado, até 28/03/2016, na medida em que foi intimado do lançamento, embora de maneira viciada, em 29/03/2021.

Registra que de acordo com a informação constante no corpo do Auto de Infração, a ação fiscal teve como base a OS 506345/20. Como a mesma OS foi utilizada para suportar ações fiscais em vários estabelecimentos, deve a mesma ser juntada ao PAF, objetivando esclarecer se ampara a fiscalização contra o estabelecimento autuado. Se na referida OS, que possui regulação a partir do art. 196 do CTN, não constar a devida autorização, é nula a ação fiscal e, por via conexa, o Auto de Infração, como conduzido pela Douta PGE/PROFIS, e julgado pelo CONSEF.

Afirma que no caso em tela, mencionado como paradigma, se tratava de estabelecimento da mesma empresa e, mesmo assim, prevaleceu a autonomia dos estabelecimentos. Diz que no caso em lide, tal circunstância deve ser esclarecida e, sendo idêntica, deve ser o vício reconhecido e igual solução, pela nulidade. Alega que o estabelecimento autuado, sem que lhe fosse direcionada “ordem de serviço específica”, não poderia ficar à mercê do “livre arbítrio” da Autoridade Fiscal, sendo ilegítima para figurar no polo passivo da relação e, consequentemente, se aplica o art. 18, inciso I, do RPAF-BA, sendo o Agente Fiscal incapaz e incompetente para praticar ato, sem a devida autorização. Sem cobertura pela OS, a Autoridade Fiscal sequer pode acessar os dados dos estabelecimentos, que dirá exercer o ato fiscalizatório.

Menciona o art. 45 do RPAF, alegando que o Auto de Infração foi registrado fora do prazo regulamentar. Diz que o prazo para o registro e validade do Auto de Infração foi ultrapassado. Conforme consta no sistema da SEFAZ, o AI foi lavrado em 22/02/2021, mas só foi cadastrado em 17/03/2021, ou seja, quase um mês depois, afetando as exigidas formalidades e a própria segurança jurídica da relação Fisco/Contribuinte.

Alega que, aliando o referido dispositivo ao conteúdo da IN 56/07, se conclui que o registro do AI sequer deveria ter sido autorizado, sendo nulo todo o procedimento fiscal. Ratificada a necessidade de apresentação da Ordem de Serviço 506345/20, objetivando apurar se outras irregularidades formais foram cometidas. Uma vez apresentada, solicita a reabertura do prazo de defesa.

Reproduz o enquadramento legal apresentado no Auto de Infração e afirma que, diante do referido enquadramento legal que compõe o fulcro do AI/causa de pedir, são inafastáveis as seguintes conclusões:

1. A Lei 7.014/96 só autoriza a cobrança do ICMS, por ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, ou seja, mediante presunção.
2. A fundamentação do lançamento é a presunção, seja quanto à própria essência do pedido, seja quanto à forma adotada para a apuração da base de cálculo.
3. O disposto no art. 6º, inciso IV, apesar de somente ser aplicável nos casos de flagrante da posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, embora absurda de se imaginar, de que essa “posse” presumidamente existiu, de 2016 a 2020.
4. Se afastada tal constatação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção” o lançamento estará contaminado, diante da alteração da causa do pedido.

Informa que apresenta decisões da 2ª CJF do CONSEF, em situações exatamente iguais, em que se firmou o entendimento de que a cobrança feita com base apenas nos dados lançados no LMC, é presunção e a Portaria 159/19 não retira esse condão. Pelo contrário, o enquadramento legal lançado no AI deixa clara essa constatação. Menciona o Acórdão JJF 0052-01/20VD.

Também alega que sendo a autuação embasada na presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV e art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, com base de cálculo dimensionada no art. 23-A, inciso II, da mesma Lei, necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa 56/07.

Entende que deve ser cobrado o imposto sobre a proporção dos valores relativos às operações sujeitas ao regime normal de tributação, afastada a imposição sobre importâncias pertinentes a operações sujeitas à isenção, não-incidência e substituição tributária. Para que tal regra não seja seguida, a IN exige que as circunstâncias determinantes da exceção sejam devidamente registradas no termo de encerramento da ação fiscal, sob pena de não registro do auto de infração.

Indaga, se um dos combustíveis fosse sujeito ao regime normal, não se aplicaria a cobrança por presunção, apenas sobre os valores a ele correspondentes. Diz que a resposta é óbvia, e se encontra respondida nos muitos julgados do CONSEF. Entende que a inobservância da IN 56/07 implica nulidade do lançamento.

Comenta que a Portaria 445/98, sem fazer qualquer distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, orienta que a “falta de contabilização de entradas /omissão de entradas” significa, na forma da Lei 7.014/96, presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais. Diz que a IN 56/07 conclui que nesses casos não se aplicam os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º, do art. 4º da Lei 7.014/96. Entende que a fiscalização deveria ser levada a efeito mediante outros roteiros usuais, previstos na IN 310/90, notadamente contábeis.

Reproduz o art. 8º, inciso IV, alíneas “a” e “b” da Lei 7.014/96 e afirma que a mencionada lei seguiu a competência que lhe foi concedida pelo art. 128 do Código Tributário Nacional. Diz que o art. 10, I, “a” e “b” da Portaria 445/98, que versa sobre a responsabilidade solidária é flagrantemente ilegal, eis que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal.

Acrescenta que “a Lei 7.014/96, no art. 8º não atribui, sequer a distribuidor, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição que dirá ao varejista”, e a concepção que norteou o lançamento é inteiramente dissociada da disposição legal vigente, em detrimento do Autuado.

Transcreve o art. 6º, inciso IV da Lei 7.014/96 e diz que o dispositivo transcrito não trata de responsabilidade solidária por substituição tributária e em qualquer caso de presunção, e sim da responsabilidade “comum” atribuída a qualquer pessoa física ou jurídica, que for flagrada na posse de mercadorias, para revenda, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea. Entende que não se pode admitir que o Autuado, entre 2016 e 2020, fato constatado em 2021, se enquadre nessa situação. No máximo se poderia presumir que no passado essa hipótese teve lugar, caracterizando como sendo presunção de entradas não registradas, aplicando-se todas as consequências advindas do art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96, inclusive a proporcionalidade zero. Diz que o lançamento é nulo de pleno direito.

Alega que não existe na Portaria 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado), conforme arts. 1º, 2º e 3º. Transcreve os arts. 6º e 7º, I e II da mencionada Portaria e diz que até esse ponto, se encontra em consonância com a Lei 7.014/96, ou seja, acolhe os conceitos únicos e legais da presunção e da apuração por exercício, não contemplando a apuração do fato gerador diário.

Afirma que a ilegal Portaria 159/19 no art. 3º, incisos I a XII, trouxe algum benefício aos contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização de “omissão de entradas”. A exceção feita foi justamente para o segmento varejista de combustíveis, em relação ao qual a aludida Portaria, no art. 10, criou o parágrafo único, instituindo não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, fato gerador do imposto.

Informa que em 2018 um dos estabelecimentos do Autuado (CNPJ 015.151.046/0024-75) foi alvo de quatro autuações fundamentadas no mesmo método ora combatido, tendo o CONSEF rejeitado, como se pode aferir das ementas que transcreveu (Acórdão CJF Nº 0309-12/20-VD e Acórdão CJF Nº 0097-12/20-VD).

Diz que as apurações rejeitadas pelo CONSEF foram feitas através do mesmo método ora atacado sem o exame de qualquer outro documento ou informação fiscal ou contábil. A única diferença foi a edição, em 2019, da Portaria 159, que transformou as informações do LMC, já existentes, em fato gerador do ICMS. Entende que tais informações poderiam ser usadas, a teor do art. 144, § 1º do CTN, como um dos componentes de uma regular apuração, porém nunca e tão somente, como fato gerador da obrigação. Pode servir como indício da existência de alguma irregularidade, que deve ser investigada e comprovada pelos meios legais e convencionais.

Comenta sobre apuração diária, alegando que apenas nas hipóteses de “regime especial de fiscalização”, atendidos os requisitos legais para a imposição, inclusive autorização da autoridade competente, se pode admitir a apuração do fato gerador diário. Entende que o simples deslocamento da data de ocorrência para o último dia de cada exercício, não é suficiente para suplantiar a necessidade do regular regime especial instaurado.

Ressalta que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças diárias entre os estoques escriturais e das medições, pois nas planilhas apresentadas constam apenas os dados das disponibilidades e dos supostos ganhos. As medições não foram efetivamente utilizadas na apuração. Sequer os LMCs utilizados na ação fiscal foram apresentados pelo Autuante, colocando em dúvida os ganhos eleitos e erigidos à condição de fato gerador. Diz que o

autuante vem se manifestando oralmente nas sessões do CONSEF, afirmando que fez as apurações, mas, por entender que não seriam necessárias, não juntou nada ao PAF.

Alega que a teor do art. 46 do RPAF, todos os elementos deveriam compor o processo e o autuado teria direito a recebe-los com a intimação para a defesa. A juntada das medições e demais dados inerentes à ação fiscal demonstraria, inclusive, a existência de divergência ora discutida, em especial no que tange aos saldos finais escriturados e medições diárias. Comprovaria também que quando as medições não eram lançadas, o saldo se tornava negativo e, no dia seguinte, a abertura era registrada como positiva, dentre outras situações e deduções equivocadas.

Afirma que outros pontos que constam nos demonstrativos sintéticos, únicos ofertados ao Autuado para o exercício do direito de defesa, merecem destaque, em especial uma enormidade de datas nas quais os ganhos superam e muito as disponibilidades ou delas se aproximam, evidenciando a inconsistência dos dados carregados ao PAF.

Registra que se deve atentar, também, para o fato de que a planilha sintética lista datas não sequenciais, sempre valorando apenas os supostos e irreais ganhos. A existência de erros de lançamentos provoca efeito cascata nos dias subsequentes, nos quais o sistema, também por falha, faz ajustes automáticos, visando as compensações. Por isso, aparecem dias com “sobras expressivas” e outros com “ganhos expressivos”. Entretanto, uma apuração baseada nos estoques e nas totalizações das vendas, todas registradas e declaradas, comprovará que não existiram compras sem documentação fiscal. Entende que essa apuração pode ser feita em quantidades e valores, nas escritas fiscal e contábil. Diz que no momento, tudo indica que apenas informações de supostos ganhos foram usadas, sem que fossem observadas perdas, estoques, escritural e medições, entradas e saídas. A origem das quantidades indicadas no AI também não foi comprovada.

Pede a posterior juntada de demonstrativos e documentos, listando erros cometidos nos levantamentos, o que poderá ser levado a efeito quando da necessária reabertura do prazo de defesa. Ressalta as dificuldades momentâneas para a análise de cada fato apontado, em decorrência das restrições causadas pela “crise sanitária”, inclusive falta de atendimento presencial nas repartições públicas, diminuição do quadro funcional e no horário de trabalho, dentre outros fatos que interferem nas atividades fins e administrativas dos contribuintes.

Em relação à Portaria 159/2019, alega que se essa Portaria tivesse feito apenas a “instituição de limites de tolerância” seria benéfica aos Contribuintes, pois se aplicaria ao segmento de varejo de combustíveis 1,38% contra 0,6%, previsto por normas da ANP. Diz que o dispositivo (inciso XII) excetua justamente o comércio varejista de combustíveis, criando o parágrafo único do art. 10.

Alega que se constata, através da redação da Portaria 159/19, que foi criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios, sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV da mesma Lei.

Comenta que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de indício de alguma irregularidade, quando apresentassem quantidades “excessivas”. Entende que tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do Contribuinte, como determina a IN 56/07.

Registra que tratando de matéria jurídica idêntica, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia já firmou o entendimento no sentido de impossibilidade da utilização de norma infralegal, em desrespeito ao art. 97, IV do CTN, aplicando-se igual interpretação ao inciso III, do mesmo artigo.

Também em relação à Portaria 159/19, publicada em 25/10/2019, alega que, em atenção ao disposto no art. 167, III do RPAF, no máximo se poderia aplicar o parágrafo único do art. 10, a partir desta data. Cita os arts. 100, 103, I e 144 e seu § 1º, do CTN. Diz que a exceção prevista no § 1º do art. 144 não se aplica ao caso presente. Interpretação fazendo alcançar a norma infralegal implica ofensa ao quanto estatuído pelo caput do artigo.

Segundo, porque a Portaria caracteriza o próprio fato gerador e, por consequência, não se poderia olvidar em sua aplicação, posteriormente à ocorrência do fato gerador. Terceiro, porque a Portaria não veio tão somente instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização com simples ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas. Quarto, porque se a pretensão é conceder ao crédito tributário maiores garantias ou privilégios, o próprio dispositivo afasta a exceção em relação a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

Apresenta o entendimento de que, ainda que as quantidades apresentadas nos demonstrativos que acompanham o AI tivessem sido levantadas por meio legal e representassem ganhos decorrentes de variações volumétricas, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS, conforme decidido pelo STJ, que inadmitiu a variação volumétrica.

Diz que solicitara autorização para retificação do seu SPED, com base nas notas fiscais, medições e demais elementos pertinentes, com o que não restará sequer indício de dúvidas quanto ao equívoco da autuação.

Cita exemplo, e diz que, se o desejo do julgador é realmente alcançar a verdade material, como externado em sessões de julgamento de casos análogos, deve ao menos, antes de prolatar a decisão final, investir de forma isenta na instrução do PAF, determinando diligência com o desiderato de apurar se os dados apresentados pelo Autuante são suficientes para o exercício do direito de defesa e se as quantidades tidas como omitidas possuem respaldo nos estoques iniciais de 2016, nas compras e vendas e na Contabilidade. Sobre o tema “verdade material” cita decisão do CONSEF, acórdão CJF Nº 0268-11/16.

Renova o pedido de posterior juntada dos documentos que enumerou à fl. 27 (verso) e reafirma que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças; diz ser inafastável a conclusão de que o Autuado não comprou produtos sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS. Roga pela busca da verdade material, colocando todos os elementos que o Autuante e o CONSEF entenderem necessários.

Por cautela, na hipótese de manutenção da autuação fiscal, pede a dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com sustentação no art. 100, incisos I e III, c/c o parágrafo único do CTN.

Comenta sobre o LMC, ressaltando que as informações de perdas e ganhos nunca foram consideradas para fins de cobrança do imposto como feito a partir da edição da Portaria 159/19. Diz que observada essa prática reiterada, o parágrafo único do art. 100 é impositivo determinando a exclusão de penalidades e dos acréscimos legais, em consonância com precedentes do CONSEF (Acórdão CJF Nº 0256-11/18 e Acórdão CJF Nº 0260-11/18).

Solicitando tratamento isonômico, requer a dispensa da multa por infração e dos acréscimos legais, caso seja mantido o lançamento. Se mantida a sanção, pede o reenquadramento para o art. 42, inciso II, “f” da Lei 7.014/96, por entender que o inciso III, “d” do mesmo diploma legal, somente se aplica para as hipóteses alinhadas ao levantamento quantitativo/presunção.

Por fim, renova o pedido de busca da verdade material, requerendo a revisão do lançamento e, ao final, uma vez devidamente instruído o PAF, que seja declarada a nulidade ou improcedência da autuação. No máximo, depois de revisados os fatos, se mantidos aqueles ocorridos a partir de novembro de 2019, pela procedência parcial, com a dispensa da multa e dos acréscimos legais. Protesta, ainda, pela ouvida da PGE sobre toda a matéria de direito tratada na defesa.

O autuante presta informação fiscal às fls. 50 a 72 dos autos. Diz que apresenta esclarecimentos redarguindo de forma específica e fundamentada cada questionamento do defendente, tudo nos termos do art. 127 do RPAF-BA/99.

Em relação ao prazo para registro do Auto de Infração, reproduz a alegação defensiva e o art. 45 do RPAF e observa que pode haver a apuração da responsabilidade administrativa do preposto

incumbido desse registro, mas não há consequência processual. Afirma que o descumprimento do prazo não acarreta nulidade ou sanção processual, apenas administrativa.

Quanto ao argumento defensivo sobre a existência de ordem de serviço prévia à fiscalização, esclarece que, na SEFAZ-BA, a ordem de serviço é o ato administrativo que autoriza e orienta a fiscalização na realização dos seus trabalhos. Ela pode trazer um ou mais contribuintes e determinar um conteúdo mínimo de roteiros da auditoria a ser realizada no período que ela indica.

Informa que somente após a emissão da ordem de serviço, ocorre a liberação administrativa dos arquivos SPED do contribuinte, que são criptografados com senha fornecida somente ao Fiscal. Sem a ordem de serviço não se pode lavrar um auto de infração no Sistema de Lavratura de Créditos Tributários (SLCT). Conclui que não tem fundamento a suspeita do Impugnante de que teria sido fiscalizado sem ordem de serviço, que foi indicada na primeira folha do Auto de Infração.

Sobre a alegação de que o lançamento é vago ou impreciso, diz que ao contrário do argumento defensivo, com uma rápida leitura do auto de infração, fica patente que todos os argumentos apresentados na defesa estão incorretos.

Em relação ao pedido de retificação da EFD, diz que é possível enquanto o contribuinte não está sob ação fiscal. Após esse momento, depende da liberação do preposto fiscal responsável, caso contrário, os arquivos retificadores são recebidos e arquivados e rotulados como “sem valor legal”.

Ressalta que as alterações efetuadas devem ser fundamentadas em documentos que devem ser apresentados à fiscalização. Em nenhum momento isso ocorreu, nenhuma prova de erro nos registros da EFD foi apresentada neste ou em outro processo.

Diz que deve merecer especial repúdio a sugestão de que impedimento à retificação do SPED com o “simples objetivo de manter autuações”. A retificação do SPED não foi aceita porque não foi apresentado nem ao menos um documento que provasse erro na EFD.

Informa que o documento que apresentou na sessão de julgamento foi apenas uma planilha contendo o registro 1300 com os nomes dos combustíveis para que não precisasse ficar olhando o registro 0200 e em observações que faz para a construção do raciocínio. Como essa planilha era apenas um espelho de informações da EFD, entende que não faz sentido fornecer cópia ao Autuado que já as tem.

Acrescenta que, mesmo assim, naquela ocasião, forneceu ao impugnante, cópia da pasta de Excel com os dados que foram utilizados e foi concedido mais prazo para que o Autuado analisasse o material recebido. Essa busca pela verdade material fazendo aquilo que o próprio Defendente deveria fazer, não parece coadunar com o simples desejo de manter autuações. Assegura que jamais um contribuinte seria prejudicado para manter autuações e a ação fiscal é pautada pela legalidade e pela busca constante da verdade material.

Quanto ao argumento de que ocorreu a decadência do direito de lançar, menciona lições de Ricardo Alexandre e diz que mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos.

Comenta sobre os princípios da legalidade e da verdade material, citando a doutrina e afirmando que a EFD faz prova contra o impugnante (art. 226 do CC c/c art. 417 do CPC) e o LMC físico e seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC) não se pode utilizar uma parte de sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Entende que isso não significa que o Impugnante não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados. Neste caso, cabe ao Contribuinte demonstrar “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”. Conclui que compete ao Defendente o ônus de comprovar que a sua escrita está errada.

Sobre a aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, informa que no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD. Dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentado o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98.

Ressalta que até a publicação da Portaria 159, de 24 de outubro de 2019, a SEFAZ 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 aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário.

Com o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desse, são realizados inventários de cada combustível no início a ao final de cada dia de operação. Com a nova redação da Portaria 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 levam em consideração os valores anualmente anotados no Registro de Inventário.

Transcreve o § 1º do art. 144 do CTN e afirma que não tem razão o impugnante quando afirma que “não existe na Portaria 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado)” e que o art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98 “não apenas um roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador”.

Sobre a inexistência de “presunção de omissão de entradas” no levantamento de fiscalização, comenta sobre o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98; diz que esse percentual é mais do que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92, com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar de “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura”.

Dessa forma, ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física. Todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia.

Conclui que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, seguindo as leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante se certo no mundo fenomênico.

Comenta sobre o controle dos estoques nas Ciências Contábeis, ressaltando que um dos conceitos elaborados é o inventário. Cita ensinamentos de José Carlos Marion, reproduz o que dispõe o caput do art. 1º da Portaria 445/98 e afirma que um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (EF). Fórmula matemática: $EF = EI + E - S$.

Também comenta sobre a frequência de realização dos inventários e do controle do estoque de combustíveis feito pelos postos revendedores, inclusive o registro efetuado no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e a Escrituração Fiscal Digital (EFD). Diz que no LMC existe um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, considerando que os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas.

Ressalta que, 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 Portaria DNP 26/92). Portanto, 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%.

Informa que na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310, e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis. O registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque. O registro 1320 trata do volume de vendas no dia. Cita os campos de cada registro.

Destaca que 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 no registro 1320 e, em seguida, lançadas no registro 1300 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia, bico por bico de abastecimento e também por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

Diz que o trabalho da fiscalização fica simplificado, na medida em que os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo necessário exigir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o Contribuinte já a possui. Entende não ser correta a afirmação do Defendente 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”. Também apresenta o entendimento 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.

Apresenta o fundamento fático do percentual limite de 1,8387%, estabelecido pela SEFAZ-BA para os ganhos registrados na EFD. Explica como foi efetuado o cálculo, inclusive a Tabela de Conversão de Densidade para 20 Graus Celsius. Diz que o mencionado percentual trazido no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 foi deduzido através da aplicação dessas tabelas de correção de densidade e volume, constantes na legislação que trata dos combustíveis.

Conclui 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.

Por todo o exposto, afirma que é apropriado que o parágrafo único do art. 10 se encontre na Seção III da Portaria 445/98, que cuida especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamento quantitativo de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo.

Diz ser importante ressaltar que a lógica dos argumentos defensivos para justificar os erros que alega não pode ser contraditória em si mesma, antes, deve proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros aconteçam. Se assim não for, o argumento estará obviamente errado, não podendo prevalecer.

Em relação ao cancelamento dos ganhos com as perdas, diz que o defendente alegou que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes, anotados no registro 1300 da EFD. Afirma que essa alegação não deve prosperar, considerando que o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dias anteriores e posteriores. Por isso é errado afirmar que quando há “um

ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”.

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

Para sustentar minimamente a alegação de que houve erros de medição, entende que o posto revendedor deve apresentar a tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua medidora ou informar a precisão do medidor automático do tanque para que a fiscalização possa avaliar a plausibilidade dos erros alegados estabelecendo limites para eles. Cita exemplo.

Diz que um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustíveis nos tanques do posto sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Afirma que em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária.

Registra que a prova da ocorrência desse erro deve ser feita “com base em documentos de origem 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 21.

Informa que conferiu as datas de cada entrada de combustíveis no registro 1300 com as datas das entradas das respectivas notas fiscais no registro C 100 sem que tenha encontrado qualquer erro.

Ressalta que não é incomum a movimentação de combustíveis entre postos, apesar de ser proibida pela ANP. Normalmente, essa é feita entre postos da mesma empresa, mas nada impede que ocorra entre empresas distintas. Isso deveria ser feito com utilização de nota fiscal, mas pode ocorrer que ela não tenha sido emitida, fazendo com que o volume de entrada pareça um ganho volumétrico. Na devolução da mercadoria recebida sem nota fiscal, sendo feita também sem nota, aparecerá uma perda. Nesse caso, não haveria imposto a pagar, apenas infração de obrigação acessória, mas isso deve ser devidamente demonstrado pela defesa.

Também destaca que não é incomum que os postos aproveitem para comprar combustível antes de um aumento anunciado e o deixem estocado nos seus caminhões tanque. Um único caminhão tanque pode armazenar até 50.000 litros de combustível. Quando esse volume é levado em consideração na movimentação dos estoques do posto revendedor, surge um falso registro irregular de volumes por serem esses maiores do que a tancagem do posto.

Diz que outro fato irregular, mas comumente presente nas operações dos postos é o fato de alguns operarem como verdadeiras TRRs, vendendo combustível diretamente às transportadoras, produtores rurais etc., sem que esses combustíveis passem pelos seus tanques e saiam pelos seus bicos de abastecimento. Nesses casos, a análise do registro 1300 não é suficiente para detectar irregularidades fiscais, pois, operando de forma irregular, o posto não anota todas as suas entradas e saídas nesse registro.

Frisa que ocorrendo vendas nos bicos após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte o FECH_FISICO será maior que o ESTQ_ABERT. Anotando-se o valor da leitura dos contadores dos bicos no início do dia, somente as saídas do dia serão levadas em consideração nesse dia.

Ocorrendo entradas nos tanques após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH_FISICO será menor do que o ESTQ_ABERT. Novamente, não haverá repercussão do erro do dia anterior nesse controle de estoque.

Afirma que essas situações devem ser analisadas caso a caso e normalmente, na prática da fiscalização, indicam a ausência da informação da movimentação de combustíveis de um dia ou mais no registro 1300. Entende que em ambos os casos, as entradas ou saídas feitas entre o fechamento de um dia e a abertura de outro não repercutem no cálculo das perdas ou ganhos.

Esclarece que na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD, e os erros de escrituração devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam.

Comenta sobre a utilização da EFD nos trabalhos de fiscalização, reproduzindo o art. 247 do RICMS-BA/2012; destaca o conceito de inconsistência e afirma que no caso da fiscalização efetuada, 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).

Comenta que a Instrução Normativa nº 55, publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia de 23/10/2014, veio orientar “a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996”.

Diz que, à primeira vista, pode parecer que essa norma atinge todas as fiscalizações com arquivos eletrônicos, mas a sua leitura revela que ele se dirige exclusivamente à utilização de arquivos no formato do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), sem tratar em momento algum dos arquivos EFD.

Ressalta, ainda, 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 CPC permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem à verdade dos fatos. O ônus dessa prova cabe ao empresário, e 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 restar demonstrado que o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/96 e não no art. 4º, § 4º da mesma Lei. 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. Entende ser 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.

Quanto ao pedido do Defendente para dispensar a multa com a aplicação do art. 100 do CTN, diz que a Administração nunca deixou de aplicar a Portaria 445/98. Sempre fiscalizou os estoques dos postos, mas a metodologia sem aproveitar as peculiaridades do controle de estoques dos postos revendedores. Isso não significa dizer que os postos estavam autorizados a omitir entradas e que somente seriam punidos se fossem pegos num levantamento de estoques anual. A prática administrativa sempre foi a cobrança, apenas, agora, alterou-se o procedimento para tornar essa cobrança eficaz.

Conclui que não há que se falar na aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN e pede a procedência do presente lançamento.

Na sessão de Julgamento, foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA Nº 11.026.

VOTO

Quanto ao argumento defensivo (apresentado em Memorial) de que há necessidade adiar o julgamento para ser realizado na forma convencional e da realização de diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide, e o representante do autuado realizou sustentação oral por videoconferência, sem qualquer prejuízo à defesa. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I, “a” e “b”, do RPAF-BA/99).

O Impugnante requereu ao Julgador, uma vez distribuído o PAF, e prestada a informação fiscal, que fosse reaberto o prazo de defesa. Entretanto, conforme previsto no § 7º do art. 127 do RPAF-BA, somente se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, o que não ocorreu no presente PAF.

O Defendente ressaltou que de acordo com a informação constante no corpo do Auto de Infração, a ação fiscal teve como base a Ordem de Serviço nº 506345/20. Como a mesma OS foi utilizada para suportar ações fiscais em vários estabelecimentos, apresentou o entendimento de que a mesma deve ser juntada ao PAF, objetivando esclarecer se ampara a fiscalização contra o estabelecimento autuado. Sem que lhe fosse direcionada “ordem de serviço específica”, não poderia ficar à mercê do “livre arbítrio” do Autuante, sendo ilegítimo para figurar no polo passivo da relação e, conseqüentemente, se aplica o art. 18, inciso I, do RPAF-BA, sendo o Agente Fiscal incapaz e incompetente para praticar ato, sem a devida autorização. Ratificou a necessidade de apresentação da Ordem de Serviço 506345/20, objetivando apurar se outras irregularidades formais foram cometidas. Uma vez apresentada, solicitou a reabertura do prazo de defesa.

Observo que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais, sendo indicados na ordem de serviço os estabelecimentos e períodos a serem fiscalizados. O Auditor aplica os roteiros de fiscalização que estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, não se caracterizando nulidade do Auto de Infração que não contenha a cópia da Ordem de Serviço, ou que não seja fornecida ao Contribuinte a mencionada cópia.

O Autuante destacou que a ordem de serviço é o ato administrativo que autoriza e orienta a fiscalização na realização dos seus trabalhos. Ela pode trazer um ou mais contribuintes e determinar um conteúdo mínimo de roteiros da auditoria a ser realizada no período que ela indica.

Informou que somente após a emissão da ordem de serviço, ocorre a liberação administrativa dos arquivos SPED do contribuinte, que são criptografados com senha fornecida somente ao Fiscal. Sem a ordem de serviço não se pode lavrar um auto de infração no Sistema de Lavratura de Créditos Tributários (SLCT). Concluiu que não tem fundamento a suspeita do Impugnante de que teria sido fiscalizado sem a ordem de serviço, que foi indicada na primeira folha do Auto de Infração.

Não acolho o pedido do Autuado para decretar nulidade da Autuação Fiscal, tendo em vista que Ordem de Serviço é um instrumento de controle interno e administrativo da SEFAZ, inexistindo qualquer ofensa à legalidade, nem motivo de nulidade da autuação. Quanto ao Parecer citado pelo Defendente, no presente PAF não ficou caracterizada a situação tratada no mencionado Parecer. A

alegada falta de fornecimento da cópia da Ordem de Serviço não prejudicou o Impugnante em relação ao contraditório e ao entendimento dos fatos arrolados na autuação fiscal.

O Defendente citou o art. 45 do RPAF-BA, alegando que o Auto de Infração foi registrado fora do prazo regulamentar. Disse que o prazo para o registro e validade do Auto de Infração foi ultrapassado e, conforme consta no sistema da SEFAZ, o AI foi lavrado em 22/02/2021, mas só foi cadastrado em 17/03/2021, ou seja, quase um mês depois, afetando as exigidas formalidades e a própria segurança jurídica da relação Fisco/Contribuinte.

Em relação ao prazo para registro do Auto de Infração o Autuante afirmou que pode haver a apuração da responsabilidade administrativa do preposto incumbido desse registro, mas não há consequência processual, porque o descumprimento do prazo não acarreta nulidade ou sanção processual, apenas administrativa.

Vale ressaltar que iniciado o procedimento fiscal e realizados os levantamentos de acordo com os roteiros de fiscalização, sendo apurado imposto a recolher, é lavrado o Auto de Infração. Se o Auditor Fiscal verifica a ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente, apura o valor do tributo devido e identifica o sujeito passivo, sendo essa autoridade administrativa competente para constituir o crédito tributário pelo lançamento, conforme previsto no art. 142 do CTN.

Uma vez lavrado o Auto de Infração, seu registro é efetuado no sistema eletrônico de processamento de dados pela repartição encarregada do preparo do processo, no prazo de cinco dias contado da data da emissão ou do saneamento prévio, quando previsto (art. 45 do RPAF/BA):

RPAF-BA/99

Art. 45. O Auto de Infração será registrado no sistema eletrônico de processamento de dados pela repartição fiscal encarregada do preparo do processo, no prazo de 5 (cinco) dias, contado da data da emissão ou do saneamento prévio, quando previsto.

Constato que o presente Auto de Infração foi lavrado em 22/02/2021 e, em 17/03/2021, foi dado visto saneador e da Autoridade Fazendária, constituindo tais atos instrumentos de controle interno, não se constatando qualquer irregularidade. Ademais, o visto saneador e da Autoridade Fazendária, bem como o registro do Auto de Infração são formalidades exigidas pela legislação que não afetam o direito de defesa e o contraditório, nem a compreensão do contribuinte em relação aos fatos apurados na ação fiscal. Dessa forma, fica rejeitado o pedido apresentado pelo Defendente.

Em relação ao enquadramento legal constante no Auto de Infração, o defendente apresentou contestações diante do referido enquadramento legal “que compõe o fulcro do AI/causa de pedir”. 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.

A defesa apresentou o entendimento de que há insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas e o consequente cerceamento do direito de defesa. Afirmou que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada. Para se chegar à conclusão reportada no AI, entendeu que só dois caminhos poderiam ser adotados: efetiva auditoria de estoques ou flagrante de recebimento de mercadorias sem NF e sem a retenção do imposto.

De acordo com os dados cadastrais constantes nesta SEFAZ, 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.

O autuado não exibiu 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, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto. Neste caso, não há necessidade de apuração por meio de auditoria de estoques ou flagrante recebimento da mercadoria sem Nota Fiscal, considerando que a irregularidade foi apurada por meio da escrituração efetuada pelo Autuado.

Foi alegado nas razões de defesa que o Autuante utilizou de apenas um dos dados registrados no LMC (GANHO), criando quantidades absurdas de omissões de entradas sobre o LMC/EFD, levando a efeito autuação inteiramente desprovida da base legal e sem comprovação.

Observo que durante o procedimento fiscal 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, inexistente qualquer motivo de nulidade se não foi requerido pelo Autuante algum esclarecimento antes de sua lavratura e a base legal foi indicada na autuação.

O defendente alegou que o art. 6º, inciso IV da Lei 7.014/96 não trata de responsabilidade solidária por substituição tributária e nem qualquer caso de presunção, mas sim da responsabilidade “comum” atribuída a qualquer pessoa física ou jurídica, que for flagrada na posse de mercadorias, para revenda, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea. No máximo se poderia presumir que no passado essa hipótese teve lugar, caracterizando como sendo presunção de entradas não registradas, aplicando-se todas as consequências advindas do art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96.

O Autuante afirmou restar demonstrado que o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/96 e não no art. 4º, § 4º da mesma Lei. 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.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que não obstante a falta de comprovação das entradas das mercadorias, 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.

Considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

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

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

Ao mencionar a Portaria 445/98, o defendente entendeu que mesmo com a redação dada pela Portaria 159/19, não contempla, e nem poderia contemplar, qualquer espécie de “levantamento

diário” e 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. O autuante destacou que 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. Portanto, se conclui que a soma das diferenças diárias deve ser apurada mensalmente para fins de cálculo do ICMS devido.

Disse que o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desse, são realizados inventários de cada combustível no início a ao final de cada dia de operação. Com a nova redação da Portaria 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 levam em consideração os valores anualmente anotados no Registro de Inventário.

Observe que no caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, 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 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018, dezembro de 2019 e dezembro de 2020. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa.

O Defendente também alegou que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças diárias entre os estoques escriturais e das medições, pois nas planilhas apresentadas constam apenas os dados das disponibilidades e dos supostos ganhos. As medições não foram efetivamente utilizadas na apuração. Sequer os LMCs utilizados na ação fiscal foram apresentados pelo Autuante, colocando em dúvida os ganhos eleitos e erigidos à condição de fato gerador. Disse que o autuante vem se manifestando oralmente nas sessões do CONSEF, afirmando que fez as apurações, mas, por entender que não seriam necessárias, não juntou nada ao PAF.

Observe que o demonstrativo elaborado pelo autuante indica o volume disponível, os ganhos registrados pelo Contribuinte, o limite estabelecido pela SEFAZ ($1,8387\% \times \text{Volume Disponível}$) e a omissão de entrada, que corresponde à quantidade que ultrapassou o referido limite.

No cálculo do imposto é indicado o total das omissões apurado no demonstrativo do item anterior, sendo indicados, custo médio, alíquota, base de cálculo, imposto devido, e o Impugnante não apresentou qualquer divergência em relação aos dados numéricos constantes nos mencionados demonstrativos, que não afetam a compreensão do autuado sobre a acusação fiscal que lhe foi imputada, conforme se depreende do teor das razões defensivas. Dessa forma não houve afronta da ampla defesa, como alegou o Defendente.

Na informação fiscal, o autuante esclareceu que o documento apresentado na sessão de julgamento foi apenas uma planilha contendo o registro 1300 com os nomes dos combustíveis para que não precisasse ficar olhando o registro 0200 e em observações que faz para a construção do raciocínio. Como essa planilha era apenas um espelho de informações da EFD, entende que não faz sentido fornecer cópia ao Autuado que já as tem.

O Defendente apresentou pedido de posterior juntada dos documentos que enumerou e disse que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças. Entretanto, conforme estabelece o art. 123 do RPAF/99, a impugnação do sujeito passivo deve ser acompanhada das provas que o mesmo tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Neste caso, não cabe a este órgão julgador promover a busca de elementos, haja vista que se trata de documentos de sua emissão e que estão na sua posse.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O autuado suscitou a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação aos “supostos ganhos”, registrados nos demonstrativos apresentados ao Autuado, até 28/03/2016, na medida em que foi intimado do lançamento, embora de maneira viciada, em 29/03/2021.

O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Considerando que no levantamento fiscal foi apurado imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

Foi apurado imposto relativo ao exercício de 2016, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2021. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 22/02/2021, e o defendente foi intimado do lançamento, em 29/03/2021, resta evidente que não se operou a decadência.

O Impugnante afirmou: se o desejo do julgador é realmente alcançar a verdade material, como externado em sessões de julgamento de casos análogos, deve ao menos, antes de prolatar a decisão final, investir de forma isenta na instrução do PAF, determinando diligência.

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 pelo autuante, 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 na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, 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 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018, dezembro de 2019 e dezembro de 2020.

O Defendente afirmou que em relação aos demonstrativos do autuante, merece destaque, em especial uma enormidade de datas em quais os ganhos superam e muito as disponibilidades ou

delas se aproximam, evidenciando a inconsistência dos dados carregados ao PAF. A planilha sintética lista datas não sequenciais, sempre valorando apenas os supostos e irreais ganhos. Aparecem dias com “sobras expressivas” e outros com “ganhos expressivos”.

Comentou que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de indício de alguma irregularidade, quando apresentassem quantidades “excessivas”. Apresentou o entendimento de que tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do Contribuinte, como determina a IN 56/07.

Constato 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.

Observe que a ação fiscal foi realizada com base na 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.

Na informação fiscal, o Autuante afirmou que no caso da fiscalização efetuada, 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).

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

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado 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 defendente, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

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

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a 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 a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

O defendente também apresentou a alegação de que em relação à Portaria 159/19, publicada em 25/10/2019, em atenção ao disposto no art. 167, III do RPAF, no máximo se poderia aplicar o parágrafo único do art. 10, a partir desta data.

Destaco o registro do Autuante de que, sobre a aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD. Dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentado o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98. Até a publicação da Portaria 159, de 24 de outubro de 2019, a SEFAZ 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 aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário.

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 excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

O posicionamento do autuante é no sentido de que a modificação da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização,

orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

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, e não se trata de inovação de método de apuração, como entendeu o Autuado.

Em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constata 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 estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de 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 pela legislação deste Estado, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes. Foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387% (previsto na Portaria 445/98), que é mais que três vezes 0,6% estabelecido pela ANP.

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 do autuante de que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Na informação fiscal, o autuante destacou que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária, e conforme art. 10 da Portaria 445/98, devendo 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, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º, inciso IV. E concluiu 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 Lei 7.014/96.

O Defendente alegou, ainda: na hipótese de manutenção da autuação fiscal, pede a dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com sustentação no art. 100, incisos I e III, c/c o parágrafo único do CTN. Caso seja mantido o lançamento, se mantida a sanção, pede o reenquadramento para o art. 42, inciso II, “f” da Lei 7.014/96, por entender que o inciso III, “d” do mesmo diploma legal, somente se aplica para as hipóteses alinhadas ao levantamento quantitativo/presunção.

Quanto à multa, objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96:

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:

...

d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

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

Sobre as decisões deste CONSEF, citadas pelo defendente, não se reportam à mesma acusação fiscal e aos mesmos fatos tratados neste PAF, portanto, não se aplicam ao presente julgamento. Os Acórdãos citados pela defesa à fl. 21 (verso), por exemplo, tratam de “PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO”, mas o presente lançamento não foi efetuado por presunção como entendeu o defendente. A acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal.

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 responsabilidade solidária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

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 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0026/21-2**, lavrado contra **POSTO KALILANDIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$823.788,30**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 06 de julho de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA