

**A. I. N°** - 269138.0056/19-7  
**AUTUADO** - POSTO KALILÂNDIA LTDA.  
**AUTUANTES** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO e ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
**ORIGEM** - SAT COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 06/08/2021

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0107-03/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Infração subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS E SERVIÇOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias ou serviços tomados pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Fato não contestado. Rejeitadas as preliminares de nulidades e indeferido o pedido de diligência fiscal. Não acatado pedido de redução de multa e acréscimos moratórios. Retificada a multa da infração 01. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 10/12/2019, exige crédito tributário no valor de R\$83.302,73, em razão da apuração 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 volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, no valor de R\$82.458,65, acrescido da multa de 100%, nos meses de dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.

**Infração 02** – 16.01.01 – deu entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço sujeito a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de setembro a dezembro de 2016, janeiro, março a dezembro de 2017, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas, totalizando R\$263,74;

**Infração 03** – 16.01.02 – deu entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de setembro, outubro e dezembro de 2016, janeiro a março, maio a dezembro de 2017, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas, totalizando R\$186,34;

**Infração 04** – 16.01.06 – deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017 a outubro de 2018, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas, totalizando R\$393,99.

O autuado impugna o lançamento fls.21/58. Resume os fatos autuados. Registra que a defesa é tempestiva. Afirma que, vem, a tempo e modo, por seu advogado, que protesta pelo prazo de lei para a juntada do competente instrumento particular de mandato, apresentar sua defesa, com base nos fatos e fundamentos que, a seguir, alinha.

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

Afirma que a exigência, relativa à Infração 01, embora os Autuantes citem o art. 10, § único, da Portaria 445/98 (dispositivo que foi incluído pela Portaria 159/19), teria suporte no art. 10, I, “b”, do mesmo diploma, que estabelece, para o caso de apuração de omissão do registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, via regular auditoria de estoques, esta possibilidade de cobrança.

Aduz que de logo se percebe a nulidade desta parte autuação, a teor do art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF, ou seja, por insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa. Isso porque, 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 que se possa 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.

Aduz que exige a norma, sim, 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 encontra 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 nulo de pleno direito a presente parte da autuação – Infração 01.

Frisa que se admitirmos 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 demais dispositivos indicados como infringidos pelos Autuantes, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19, conforme reproduz. Portanto, a pretensão fiscal seria no sentido de afirmar que a Autuada, anteriormente aos períodos indicados no AI, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, consequentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando assim, receita não tributada (omissão de receita).

Partindo dessa premissa legal, diz que no caso concreto, a cobrança não estaria adequada, pois como já visto, recairia sobre a “responsabilidade solidária”. Porém, se deduz que os Autuantes retiraram, do LMC, informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, como aliás das planilhas sintéticas ofertadas ao Contribuinte. Elegeram, pois, apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fizeram totalizações anuais dos supostos “ganhos”, das quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de

entradas”, ocorrência que, a teor das Portarias 445/90 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques, por exercícios fechados.

Diz que cabe uma segunda preliminar de nulidade da infração 01, de forma ainda mais veemente, por igual 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.

Entende que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. Apesar de acusação de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada, com base em dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do Contribuinte.

Comenta que os Autuantes se utilizaram, de apenas um dos dados registrados no LMC (ganho), pinçando apenas a parte da escrituração que entenderam conveniente e, assim, além de atentarem contra o conjunto da norma que dizem ter seguido, criaram quantidades absurdas de omissões de entradas.

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

No caso, afirma que a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que desagua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da “tributação federal”, mas em hipótese alguma repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao “varejista de combustíveis” lançar o imposto sobre suas vendas. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, como por exemplo através de flagrante de entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor.

Aduz a impossibilidade de se caracterizar as saídas anteriores sem notas como suscetíveis a incidência do imposto, no máximo caberia a aplicação do art.11, da Portaria 445, com a redação atual, como já decidido pelo CONSEF, acórdão que reproduz. Frisa que esta posição, já homologada pelo CONSEF, encontra respaldo, ainda, na Instrução Normativa 56/2002, itens 1 e 2, que transcreve.

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

Entretanto, entende que, ainda que se admita que a Portaria 445, superando a lei, traga a possibilidade de contemplação de operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular. Sobre o tema reproduz o art. 1º e 3º da Portaria 445/98. Como consta dos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração, a

apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização). Os Autuantes usaram apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas. Ou seja, a ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem 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.

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

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

Sem embargo da inaplicabilidade da apuração com base apenas nos “ganhos” registrados no LMC, cumpre observar que os registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pelo Autuantes, pela simples constatação das quantidades. Assevera ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (2, 3, 5, 10, 15, 20, 25 e até 83 mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível. São incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam as capacidades dos tanques. Os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Precisaria haver um “conluio” entre a Autuada e o distribuidor, visando prejudicar o Estado. Por essa ótica é fácil perceber que a condução da ação fiscal teria que ter sido no sentido de esclarecer os lançamentos no LMC e na correção das inconsistências apresentadas.

Frisa que na verdade, a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente feita pela Autuada, que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências. As quantidades adotadas no AI foram exatamente, aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. O que os Autuantes fizeram foi pegar somente os dias em que se registro “ganhos” e erigir tais lançamentos a título de omissão. Nos dias em que foram registradas “perdas”, foram as mesmas desprezadas.

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

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

Observa que a Portaria 445/98, de acordo com as “motivações de sua edição”, foi criada para “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei 7.014/96, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”. Estabelece, assim, um conjunto de normas procedimentais. Se encontra limitada pela Lei 7.014/96 e não pode ser “interpretada de forma apartada”, como fizeram os Autuantes. A utilização, isolada, do § único do art. 10, da Portaria 159/19, mencionado no AI como suposto enquadramento legal da ocorrência, cria uma 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, portanto claramente ilegal.

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

Por abordar quase todos os pontos até então levantados, diz que vale transcrever o voto, proferido pelo Relator da JJF, no Acórdão 0186-02/19.

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. Porém, essa colocação é apenas medida de segurança, na medida em que resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado de uma IN, visando, de forma agressiva ao conjunto normativo e à lei, para a própria condução da ação fiscal.

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

Afirma que não só é nulo o lançamento, como se não o fosse, o enquadramento legal não poderia ser aplicado, inclusive a multa (aplicável, dentro do ilegal meio usado, seria o art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96). Olhando pelo lado da multa aplicável, temos mais uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. A Portaria 159/19, alterando o art. 10 da Portaria 445/98, preconiza, no item 1, do inciso I, “a”, que “a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso III, “g”). Considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, 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. Cita outras decisões emanadas do CONSEF, em casos similares, que entende se aplicam ao caso presente.

No mérito, diz que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), declarados pela própria Autuada, na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal. Estando as quantidades declaradas, ainda

que fossem verdadeiras e a apuração fosse regular, não haveria que se falar em multa de 100%. Afirma que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, ficando de logo solicitado prazo de 60 dias, contados do protocolo da presente defesa, para a juntada ao PAF. Resto justificado o prazo ora pedido, na medida em que a retificação das inconsistências demandará muito tempo e trabalho. Apresentando em anexo mídias contendo os lançamentos “originais” (usados na autuação – 2015 e 2016), pede ao Julgador, uma vez distribuído o PAF, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa. Ressalta que os valores, as quantidades (movimentação comercial), das DMAs, constantes no sistema da SEFAZ, em relação a todo o período autuado, demonstram os valores totais das movimentações, sendo mais uma prova da inexistência de qualquer aquisição fora de distribuidores e com a substituição tributária aplicada. O início da ação fiscal, diante de tantas evidências, deveria ter sido no sentido de se determinar a correção da EFD. Não sendo atendida tal determinação, aplicar-se-ia a multa correspondente ao fato, então, infracional, conforme Lei 7.014/96.

Apenas a título de discussão, já que a presunção pretendida não possui lastro legal, regulamentar ou disciplinar, diz que a base de cálculo adotada no AI não encontra amparo no art. 23, da Lei 7.014/96, especialmente se observadas as alterações promovidas pela Lei 14.183/19, não encontrando também compatibilidade com o art. 10, inciso I, “b”, da Portaria 445/90. Com lastro em todos os argumentos e elementos ora apresentados, caso as questões prejudiciais sejam superadas, a Autuada pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho ao feito, objetivando a apuração da verdade material. Vale repetir 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.

Afirma que a apuração, por exercício fechado, como normatizado pela Portaria 445, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). Todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. As perdas se juntam ao bloco das saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas. 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.

Por fim, diz que as infrações 02 e 03 demonstram que os Autuantes investigaram os registros de entradas da Autuada e não identificaram entradas de combustíveis que não teriam sido registradas na escrita fiscal/EFD. Essa ausência de constatação comprova que não deixou de registrar suas entradas de combustíveis. Todas as compras realizadas foram registradas, não existindo 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. Contrário senso, as planilhas de apuração dos “preços médios unitários” indicam aquisições, exclusivamente, ao distribuidor RAIZEN COMBUSTÍVEIS S/A, não sendo identificada qualquer operação sem documentação fiscal e, supostamente, sem a retenção do ICMS devido.

De mais a mais, conforme também abordado nas preliminares, mais uma vez destacando que a Portaria 445/90, 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.

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

Um dos Autuantes à fl.61, diz que a petição da defesa da autuada foi anexada ao processo sem o instrumento de procuração que autorize o signatário a postular em nome do autuado. Opina que o processo deve retornar ao órgão preparador para desentranhar e arquivar a defesa, dando ciência ao autuado deste procedimento.

Às fls.62/78 o Autuado se manifesta no processo. Apensa documentos, juntando instrumento particular de mandato e recibo de transmissão de arquivos retificados de sua EFD. Diz ratificar todo o conteúdo de sua peça defensiva, requer diligência visando a completa revisão do lançamento.

À fl. 81 consta solicitação de diligência por esta 3ª JJF, aos Autuantes, a fim de que produzissem a Informação fiscal.

Um dos Autuantes presta a informação fiscal fls. 84/102. Diz que para esclarecer todos os pontos contestados pela autuada acerca dos procedimentos seguidos na fiscalização e na lavratura do auto de infração, vem apresentar a sua informação fiscal, redarguindo de forma específica e fundamentada cada questionamento apresentado na defesa – tudo nos termos do artigo 127 do RPAF/99.

Sobre as alegadas supostas nulidades existentes no procedimento fiscal afirma que na lição de Sacha Calmon Navarro Coelho, no artigo “Norma jurídica e lei são figuras teóricas diferentes” (Revista Brasileira De Estudos Políticos) que “a incompreensão da radical diferença entre norma e legislação tem gerado grandes distorções na percepção do fenômeno jurídico” e que “aplicável é a norma e não a lei”. É preciso, então, sermos capazes de ler o texto da lei e identificar o seu espírito num esforço de interpretação.

Frisa que não deve prosperar o argumento da autuada alegando que “*somente poderia ter havido o enquadramento legal pretendido pelo autuante até o dia 12/12/2019*”, pois, nessa data o art. 23, § 6º, II, “b”, da Lei 7.014/96 “foi revogado pela Lei 14.183 de 2019, publicada no DOE do dia 13/12/2019”. Na sua interpretação do texto da lei, a autuada confunde “revogação”, extinguindo a norma, o que não houve, com a sua “alteração”. Na verdade, na redação do art. 23 da Lei 7.014/96 alterou-se o seu o texto, mas se manteve o seu espírito. Reproduz a nova redação dada ao art. 23, § 6º, da Lei 7.014/96.

Comenta que como se vê, o parágrafo sexto trata da “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação” e a nova redação, sendo mais ampla, tornou desnecessários os incisos da redação anterior. A redação do texto foi, assim, aperfeiçoada.

Prossegue comentando que, talvez fosse mais correto indicar o enquadramento legal, apenas como “art. 23, § 6º, da Lei 7.014/96”, ou, de forma mais didática, como “art. 23, §6º, II, ‘b’, até 13/12/19, e art. 23, § 6º após 13/12/19, ambos da Lei 7.014/96”. Mas, no auto de infração, essa pequena questão material, não trouxe qualquer prejuízo à autuada, pois, o fundamento jurídico adotado corresponde ao mesmo artigo e parágrafo, não causando maiores esforços de interpretação para compreender como se deve calcular a “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação”. E, ao fim e ao cabo, frisa que não há nulidade sem danos (“*pas de nullité sans grief*”).

Afirma que de acordo com o magistério de José dos Santos Carvalho Filho, em seu “Manual de direito administrativo”, 27ª ed., “*toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei*”, isso em obediência ao princípio da legalidade insculpido no *caput* do art. 37 da Constituição Federal. No Direito Tributário, esse princípio tem como consequência o dever de o fisco provar a ocorrência do fato gerador, sob pena de nulidade da autuação. Agora, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, o princípio da verdade material: (...) consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com a condição de que os interessados hajam alegado e provado.

Na mesma linha, José dos Santos Carvalho Filho, esclarece: no processo administrativo, porém, o

próprio administrador vai à busca de documentos, comparece a locais, inspeciona bens, colhe depoimentos e, a final, adota realmente todas as providências que possam conduzi-lo a uma conclusão baseada na verdade material ou real. É esse o exato sentido do princípio da verdade material.

No procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina, quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do imposto. Essa avaliação é sempre dentro de um sistema de referência, pois “a determinação do que seja verdadeiro dá-se mediante o emprego das regras impostas pelo sistema dentro do qual se insere a proposição cuja veracidade se examina”, conforme ensina Fernanda Del Padre Tomé (“A prova no direito tributário”, 3ª ed.). Por isso, ao utilizar os registros da EFD como prova, devemos levar em consideração, que o art. 226 do Código Civil determina que os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios. O art. 417 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos. Já o art. 373, II, do CPC determina que o ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. O art. 419 do CPC determina que a escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

Sendo assim, descabe a queixa da defesa de que: (i) “Está sendo cobrada para pagar tributo sobre presunção de omissão de receita, sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem perquirição da busca da verdade real.”; (ii) “Não pode o agente fazendário presumir o cometimento de infrações baseado tão-somente em informações constantes no arquivo magnético, em detrimento da escrita fiscal da Impugnante.”; (iii) Há “ausência de provas do cometimento das infrações imputadas pela fiscalização, flagrante a improcedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração”; (iv) Inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do auto de infração, que não correspondem aos registros do LMC físico.

Sustenta que não tem fundamento a censura da autuada, pois a EFD faz prova contra a autuada (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma. É claro que isso não quer dizer que a autuada não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, *in fine*, do CPC). Mas, nesse caso, cabe à autuada 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” (Normas Brasileiras de Contabilidade T-2.1) a incorreção dos lançamentos feitos na EFD (art. 373, II, do CPC); isto é, compete à autuada o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Em síntese diz que: a) os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos; b) a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital; c) o ônus da demonstração que a sua EFD está errada é da autuada; d) pela indivisibilidade da escrituração contábil, o LMC não faz prova contra a EFD; e) a prova dos alegados erros na EFD, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base na documentação existente (notas fiscais, recibos, cópias de cheques etc.).

Sobre a aplicação retroativa do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, diz que no caso específico dos postos revendedores de combustíveis (PRC), os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD. Então, dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98.

Nota que, até a publicação da Portaria nº 159/2019, 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 em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário (LRI). Já, com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha. Sobre o tema aponta os termos do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN).

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

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

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

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

Conclui dessa forma que: a) não houve a revogação do dispositivo legal indicado no auto de infração, mas a sua mera alteração. A simples leitura do art. 23, § 6º, da Lei 7.014/96 torna patente que essa norma não deixou de ser aplicada aos fatos descritos na autuação; b) os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos. A determinação da verdade foi feita dentro das regras impostas pelo sistema contábil-fiscal em que os fatos se inserem: a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital, o LMC não faz prova contra a EFD, o ônus da demonstração de sua EFD está errado é da autuada, e a prova desses erros, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos”; c) o parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, por ser norma procedimental, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos; d) o parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 não traz qualquer “presunção”, antes impõe um limite para os ganhos anotados que é uma “dedução” feita a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis informadas na legislação do setor.

No que tange a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou na autuação, afirma que essencialmente estudados pelas Ciências Contábeis, os estoques referem-se às mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na

posse de um agente econômico.

Afirma que diante da complexidade do controle dos estoques nas diversas atividades econômicas por diferentes contribuintes, a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerando, ela foi publicada para *“orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais”* dada as dificuldades encontradas pelos fiscais no seu trabalho cotidiano *“face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”*.

Isso posto, não se pode interpretar essa norma, sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

Esclarece que um desses conceitos elaborados pelas Ciências Contábeis é o inventário. Como ensina José Carlos Marion, *“inventário, no sentido restrito, refere-se ao processo de verificação das existências dos estoques; portanto, faz parte do Controle de Estoque. Dessa forma, a verificação e a contagem física do bem, in loco, caracterizam o inventário”* (MARION, José Carlos. “Contabilidade Empresarial”. 18ª Ed.).

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

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

Esclarece que, no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda, no início do dia e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26/92, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01/1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9/2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos: a) proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis; b) controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP (Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis) comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população; c) facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais; d) coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Nesse diapasão, diz que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a variações volumétricas. Além disso, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “F”, da instrução normativa anexa à Port. DNC

26/92). Em resumo, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%. Na EFD, esses mesmos controles são resumidos em três registros: 1300, 1310 e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis. Descreve os diversos campos existentes neste registro.

Já o registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque. Lista os campos ali existentes. Por fim, diz que o registro 1320 trata do volume das vendas no dia, listando seus campos.

Sintetiza afirmando 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 (registro 1320) e depois lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado a cada dia no registro 1300. Ressalta ainda, que o processo é repetido a cada dia, sendo cada dia independente dos anteriores e dos seguintes.

Lista os possíveis erros no controle de estoques feitos diariamente e registrados na EFD, a cada dia ou DT\_FECH no registro 1300, que o empresário deve registrar. Aduz que como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível.

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

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

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

Sobre possíveis erros de medição e de anotação na EFD, diz que excluídos as possíveis inconsistências na EFD, só restariam tais erros. Neste caso, a Port. DNC 26/92 estabelece um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada. Ou seja, um posto revendedor não pode se escusar dos

valores anotados na sua escrituração diária, simplesmente alegando que houve erro de qualquer maneira, pois, o LMC foi criado justamente, para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%. Ademais, a margem da SEFAZ é 1,8387%, mais de três vezes superior à que o próprio Órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

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

Comenta que até a Portaria nº 159/2019, a SEFAZ Bahia restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização, àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, que reproduz.

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

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

Ressalta que a modificação da Port. 445/98 pela Port. 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, estabeleceram-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.

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

Em suma, afirma 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.

Observa que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Apresenta ilustração retirada da “Cartilha do Posto Revendedor de Combustível (PRC)”, disponível no sítio na *internet* da ANP, e mostra o procedimento que deve ser realizado no próprio posto para correção das densidades para a temperatura padrão de 20°C e, por conseguinte, dos volumes. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela SEFAZ não terá dificuldade para contestá-lo. Por fim, de todo o exposto acima, percebe-se que é apropriado que o parágrafo único do art. 10 encontre-se na Seção III da Port. 445/98, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamentos quantitativos de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo.

Aponta a posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tratamento tributário dos ganhos volumétricos de combustíveis. Mostra que recentemente, o STJ no Recurso Especial (Resp) Nº 1.833.748 - SE (2018/0285259-0) decidiu exatamente acerca da cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo próprio posto revendedor acima do limite de 0,6% imposto pela ANP. Transcreve a ementa dessa decisão que trata de todos os pontos da presente autuação.

Conclui que como se vê na decisão do STJ, havendo nos seus estoques um volume de combustíveis (estoque de fechamento anotado no campo 11 do registro 1300 da EFD) maior que o contabilizado (estoque escritural anotado no campo 8 do registro 1300 da EFD), é “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”.

Dessa forma, “o fisco está dizendo unicamente, que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária” e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”. O fisco da Bahia utiliza um critério (1,8387% do volume disponível para comercialização) que garante, com grande margem de segurança, que os ganhos ocorridos além do limite imposto pela legislação são efetivamente devidos a entradas sem documentação fiscal e não a diferenças de temperatura na comercialização, a evaporação ou a erros de medição.

Resume afirmando que a) a inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 pela Port. 159/19, alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria autuada e anotados na sua EFD; b) por ser norma procedimental, 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; c) a cada dia, de forma independente, o levantamento quantitativo de estoques é feito pela própria autuada com o inventário dos combustíveis no início e no final das suas operações no dia, e registrando as omissões de entradas como ganhos e de saídas como perdas - tudo anotado no registro 1300 da EFD. 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; d) além do limite de 1,8387% imposto pela SEFAZ/Bahia, limite esse bastante conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas.

Daí, 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, é falacioso afirmar que “não se pode dizer que as operações não foram escrituradas”, pois, o que foi registrado não foram as operações em si, mas a prova das suas omissões; e) recente decisão do STJ (Resp nº 1.833.748) deixa claro, que é correta a cobrança do ICMS devido pelos volumes dos ganhos volumétricos de combustíveis e que é responsabilidade do contribuinte anotar e comprovar as diferenças de quantidade; e) é falacioso afirmar que “é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos”, pois, o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 não trata de presunção, mas tem seu percentual deduzido a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis, que são tabeladas pela legislação e utilizadas pelos postos revendedores no seu dia a dia, de forma que é impossível pelas leis da física que haja um ganho volumétrico dos combustíveis além do limite de 1,8387%; f) por fim, os volumes de omissões de

entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados, estão anexadas ao auto de infração, portanto, não há que se falar que houve “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”. Apenas, por economicidade não anexamos todos os campos do registro 1300 uma vez que a autuada já os tem.

Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, frisa que o Código Civil determina no seu art. 226, que: *os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios*. Já o Código de Processo Civil no art. 417, esclarece que: *os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos*.

A escrituração, então, equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar. Contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário - art. 373 do CPC.

Cita também que o CPC dita no art. 419, que: *a escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade*. Então, não pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece. Por exemplo, não pode apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD). Ainda, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido.

Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma, e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente, é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

Sobre as inconsistências nos arquivos EFD apresentados diz que primeiramente, deve aclarar o que são as inconsistências de que trata o art. 247, § 4º do RICMS/12. Uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. No caso da autuação, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Ademais, diz que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também, foi conferida na revisão fiscal, sem que tenha sido encontrado qualquer erro.

Assevera que, antes de mais nada, a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da autuada, deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II, do CPC. Esta prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio, sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega. Não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde.

Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

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

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

Sobre erros nos levantamentos fiscais apontados pela autuada na sua defesa, alegando que os demonstrativos anexos ao auto de infração estão errados e exemplifica alguns desses supostos erros. Cita os exemplos registrados na defesa, sustentando que, os valores do LMC são diferentes dos registrados na EFD e o contribuinte apresenta os primeiros, como prova do erro dos segundos. Contudo, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Então, não adianta apenas alegar que “*inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC*”. Cabe a autuada 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”, a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II, do CPC.

Conclui aduzindo que: a) é obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo; b) não foram encontradas inconsistências que suscitassem esclarecimentos pelo empresário; c) nenhuma das alegações de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada” e que houve “erros escriturais” ou “erros de sistema” ou “erros de medição” foi devidamente provada; d) pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Afirma que além dos motivos indicados, a Port. 445/98, também tem o propósito de “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria, entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”. Sobre o tema cita ainda, o art. 7º, II, da Port. 445/98, e a Instrução Normativa nº 56/2007.

Comenta 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 Port.445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente, sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pelo art. 6º da Lei 7.014/96.

Sendo assim, conclui 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.

Ressalta que as omissões de entradas não são nada mais, nada menos, do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS. E, como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonegando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos. Fica claro, então, que é equivocado aplicar os dispositivos da IN 56/07, sem que se leve em consideração a adição das

entradas sem documentação fiscal.

Repete que conforme o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” (art. 10, I, “a”, da Port.445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pelo inciso IV, do art. 6º, da Lei 7.014/96.

Aqui, devemos ressaltar que as omissões de entradas não são nada mais nada menos do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS. E, como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonhando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos. Fica claro, então, que é equivocado aplicar os dispositivos da IN 56/07 sem que se leve em consideração a adição das entradas sem documentação fiscal.

A autuada afirma que “o ICMS é tributo de apuração mensal, devendo ser aplicada alíquota vigente na época dos fatos”. Alega ainda, que: “ ( . . . ) no demonstrativo “omissão de entrada de combustível” o autuante evidencia as datas de ocorrência dos supostos ganhos, devendo, portanto, ser aplicada, no caso de eventual procedência, as alíquotas vigentes em cada competência mensal”.

Explica que a apuração do ICMS não é somente mensal, como acredita a autuada, pois o art. 24 da Lei 7.014/97, desde 01/01/2006, dita que o “o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento”. Então, cabe às normas infralegais a definição sobre os modos de apuração do ICMS devido.

Isso posto, afirma que no caso dos procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques, de acordo com a Port. 445/98, as omissões de entradas e de saídas são apuradas por exercício. Sendo assim, os volumes de ganhos tidos como omissões de entradas com base no parágrafo único do artigo 10 da Port. 445/98 devem ser totalizados ao final do exercício, e, por conseguinte, também a apuração do ICMS se dará ao final do exercício, sempre conforme a legislação vigente à época.

Em conclusão, assevera que tendo escrutinado de forma fundamentada todos os pontos levantados pela autuada, ratifica a autuação.

Quando do julgamento, o patrono do autuado apresenta memorial repisando as razões já relatadas.

## VOTO

Preliminarmente, cabe apreciar as questões prejudiciais suscitadas, inclusive em Memorial pelo defendente. Em sessão de julgamento, realizada no dia 07/07/2021, o patrono da autuada, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026, reiterou as seguintes questões de ordem: (i) que o PAF ficasse sobrestado, até que o julgamento no CONSEF voltasse a ser realizado de forma presencial, sob a alegação de que a sessão virtual, realizada via videoconferência, como está ocorrendo, cerceia seu direito de defesa; (ii) diligência a PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer sobre as questões jurídicas suscitadas em sua defesa; (iii) fosse o PAF convertido em diligência, para que a Autuada, através do seu representante legal, tenha “vistas do PAF e da informação fiscal”; (iv) alegou nulidade por insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa. Isso porque, não existiria relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e o fato narrado no AI.



Não acato estas nulidades suscitadas, com os seguintes fundamentos:

(i) não houve qualquer fato ou elemento novo trazido na informação fiscal, considerando que foi prestada em absoluta consonância com o art.127, § 6º, do RPAF/99. Neste caso, fica indeferido a conversão do PAF em diligência, visto que nada foi acrescentado que demandasse “*vistas do PAF e da informação fiscal*”, como quer o defendente;

(ii) não havendo necessidade manifestada pelos Julgadores, não há previsão legal de oitiva pela PGE, nesta fase processual;

(iii) o julgamento das sessões de forma virtual está previsto na legislação baiana, podendo o defendente se manifestar livremente, como o faz no presente caso, não havendo que se falar em cerceamento de defesa. Ademais, a realização dos julgamentos nessas circunstâncias está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o inciso III, do art. 167 do RPAF/99;

(iv) a alegação de que não existiria relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e o fato narrado no AI, não se sustenta. 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.

O Autuado alegou nulidade da ação fiscal, posto que, conforme Termo de Início da Fiscalização, somente foi informada que estaria sob ação fiscal em relação ao exercício de 2015, sendo a exigência relativa a 2016 em diante, períodos em que a ação fiscal, se torna irregular.

Não acolho o pedido do Autuado para decretar nulidade da Autuação Fiscal, considerando que no processo fiscalizatório, ao se deparar com irregularidades em exercícios posteriores aqueles a que está fiscalizando, o Auditor comunica ao Supervisor a irregularidade constatada e como a Ordem de Serviço se trata de um controle administrativo interno, não existe impedimento legal para que se tome a providência de realizar este lançamento de ofício, já que sua atividade é vinculada. O direito de a Fazenda Pública Estadual apurar a ocorrência de elementos que possam configurar obrigação tributária, se dá qualquer época, respeitando-se o prazo decadencial. Ademais, o Autuado não sofreu qualquer prejuízo com este procedimento, considerando que recebeu os papéis de trabalho referentes ao período citado e pode se defender livremente sobre a acusação fiscal, como o faz no presente PAF. Logo, o fato da fiscalização ter adentrado a exercícios posteriores a 2016, não prejudicou o Impugnante em relação ao contraditório e ao entendimento dos fatos arrolados na autuação fiscal.

Cabe acrescentar por fim, que o impugnante no Memorial apresentado, invocou decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Da leitura do Acórdão referido, depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se aplica a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de

dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Neste processo, a discussão é exatamente o contrário. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.

O defendente apresentou entendimento, que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do seu direito de defesa. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não pode prosperar tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, desde o ano de 2015 e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando autorização para alteração de sua EFD. Assim, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal.

Em sustentação oral, o patrono do Autuado insistiu, que sob pena de nulidade por cerceamento ao seu direito de defesa, o Auto de Infração deveria ser convertido em diligência, a fim de que lhe fosse ofertado demonstrativos analíticos que dão suporte a acusação fiscal, com a reabertura do prazo de defesa. Noticiou que este procedimento já estaria sendo adotado por outras Juntas de Julgamento do CONSEF em processos, cuja matéria é semelhante ao ora apreciado. Disse que em um julgamento em segunda instância, o Autuante teria confirmado que existiriam planilhas elaboradas sobre a irregularidade apurada e que não lhe foram entregues.

Indefiro este pedido. Observo que conforme afirmou o Autuante, a planilha que foi entregue ao Autuado e que sustenta a irregularidade apurada, foi elaborada exclusivamente, com base no seu LMC e dados de sua EFD. Reiterou não haver sentido em ofertar cópias do LMC que consta na base de dados da SEFAZ, considerando que estes foram fornecidos pelo Autuado que já os tem. Ademais, até esta fase processual, o defendente não apresentou qualquer prova ou indício que suscitasse dúvidas aos Julgadores sobre a correção do levantamento fiscal. Ainda, há que se levar em conta, o que prevê o artigo 123 do RPAF/99, acerca de que a defesa do contribuinte, deve ser realizada dentro do prazo de sessenta dias, a contar da intimação da lavratura do Auto de

Infração, e deverá ser acompanhada das provas que o mesmo tiver. Portanto, pelas razões dadas, resta impossível acolher a preliminar de nulidade suscitada e o pedido que fica rejeitado.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, observo que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que pela descrição dos fatos, ficou evidente a irregularidade apurada na ação fiscal.

Dessa forma, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Neste cenário, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

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

Quanto ao mérito, foi apurado em ação fiscal, através de declaração do próprio Autuado, entradas de combustíveis registradas em sua escrita fiscal, como resultantes de variação volumétrica registrada em seu LMC, acima do percentual permitido pela legislação.

Dessa forma, foi exigido o ICMS pela 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.

Não obstante a falta de comprovação da entrada 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.

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, devendo-se exigir o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo. Esta é a irregularidade apurada no caso concreto. (Art. 10, item 1, “b” da Portaria 445/98). Também é devido o imposto pelo sujeito passivo,

na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, matéria que não foi tratada neste Auto de Infração. (Art. 10, item 1, “a” da Portaria 445/98).

O defendente arguiu, que a autuação não pode prevalecer, pois é relativa a “responsabilidade própria”, sem a existência de antecedente comprovação da omissão, ou seja, da parte relativa à solidariedade, da qual depende. Isso impede ainda, o Julgamento, acaso a cobrança tenha sido realizada de forma apartada, pois não se tem conhecimento de decisão homologando a “parcela mãe”, transitada em julgado.

Sobre esta alegação observo que, de fato, existe esta dependência entre a irregularidade apurada a respeito da responsabilidade solidária e a antecipação tributária, de responsabilidade própria, ora apreciada neste PAF. Entretanto, cabe salientar que o processo reclamado pela defesa, foi julgado procedente, por unanimidade, por esta 3ª JJF, sessão realizada no dia 07/12/2020, PAF 269.138.0086/19-3, sustentação oral realizada pelo patrono aqui constituído. Portanto, inexistente o vício alegado.

No presente caso, 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.

No entanto, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento de entradas registradas a título de variação volumétrica e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

Observo que, 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.

Neste caso, como já mencionado, 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 nesta condição, 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.

Para fundamentar suas alegações, o defendente colaciona trecho do Acórdão JJF Nº 0160-02/19. Entretanto, no mencionado Acórdão, o Relator ressaltou, que foi exigido o imposto por presunção, e não ficou comprovado nos autos, os fatos que poderiam sustentar a presunção.

Vale registrar, 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.

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

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

O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência 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.

O defendente insistiu, que o Autuante se olvidou de cumprir a Instrução Normativa 56/2007, ao deixar de aplicar a proporcionalidade ali prevista, para o contribuinte que realiza operações isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária.

Sobre este argumento, me alinho às conclusões do Autuante, visto que, conforme já mencionado neste voto, no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado trata-se de omissão de recolhimento do imposto, devido na antecipação tributária, resultante da atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96. Neste caso, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a responsabilidade tributária ora discutida, não ser fruto de “*presunção*”, mas enquadrar-se corretamente, no art. 10, I, “b”, da Port.445/98.

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

O defendente também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade dos tanques. Afirmou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas, equivocadamente lançadas nos LMCs. Disse que o Autuante registrou “ganhos” como lançamentos a título de omissão e não teria registrado as “perdas”, que foram desprezadas. Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC.

Sobre estas alegações, saliento que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de

impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

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

Cumpre observar, que a fiscalização nesse tipo de levantamento, leva em consideração, as aferições registradas no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Nesse caso, o Autuante, corretamente destacou, que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois teria constatado em ação fiscal as irregularidades apontadas nos estoques da empresa, durante anos a fio, sem que fossem tomadas as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alegou.

Assim, verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendente, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal. A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

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

Dessa forma, não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que a respalde. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Sobre a alegação defensiva de impossibilidade em se aplicar de forma retroativa, os ditames da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), que alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, me alinho ao posicionamento da fiscalização. Este instrumento normativo 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.

Entendo que as alterações da Port. 445/98 pela Port. 159/19, apenas estabeleceu novos procedimentos de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º, do Código Tributário Nacional/CTN, permite sua aplicação plena ao caso em discussão.

O autuado apresentou 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 inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

A defesa sustenta respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Não obstante, não traz à luz deste processo, elementos robustos, com o condão de elidir integralmente a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

Observo mais uma vez, que o contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei, no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 6º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

Cabe esclarecer, que a exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, do que se configura entradas efetuadas sem documentação fiscal.

Neste caso, o adquirente assume a condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, sendo devido também, o ICMS por antecipação, de responsabilidade própria, discutida neste processo, devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter estocado combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96, conforme enquadramento legal, de cuja acusação o defendente entendeu e inclusive se defendeu alegando que tal dispositivo não se reporta à substituição tributária, mas sim aos casos de flagrante de posse de mercadorias sem documentação fiscal ou com documentação inidônea, do que discordo, eis que o fato concreto se subsume à hipótese legal citada, em relação às mercadorias que o defendente deteve para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento feito pelo próprio contribuinte, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao fisco o cotejo entre os estoques físico e o escriturado para apurar o ilícito fiscal de entradas sem documentação fiscal.

Dessa forma, concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a infração 01, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Vale registrar, por importante, que a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, vem

confirmando decisões de primeira instância nesse sentido, a exemplo de Acórdão CJF Nº 0058-11/21-VD e CJF Nº 0107-11/21-VD.

Em relação à multa, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuado, de que o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

O defendente solicitou ainda, a dispensa da multa e dos acréscimos moratórias. Sobre este pedido, ressalto, que essa 3ª JJF não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Sobre as infrações 02, 03 e 04, não foi apresentada qualquer elemento de prova pelo defendente, no sentido de rebater estas acusações. Sendo assim, as Infrações 02, 03 e 04 são subsistentes.

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.

Diante do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração, com retificação da multa aplicada.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0056/19-7**, lavrado contra **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$82.458,65**, acrescido da multa de 60% prevista na alínea “d”, inciso II, do art. 42 da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$844,08** prevista no inciso IX do art.42 do mesmo diploma legal com os acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 08 de julho de 2021.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR