

A. I. N° - 269138.0020/21-4
AUTUADO - POSTO KALILÂNDIA LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 06/08/2021

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0110-03/21-VD

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS SEM DOCUMENTO FISCAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Rejeitadas as nulidades arguidas. Indeferido pedido de perícia ou diligência. Negado pedido de cancelamento ou reenquadramento da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 22/02/2021, exige crédito tributário no valor de R\$586.826,16, acrescido da multa de 100%, em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020. (Infração 04.07.01)

O autuado impugna o lançamento fls.17/28. Resume os fatos autuados. Registra que a defesa é tempestiva. Afirma que intimada do Auto de Infração em epígrafe, vem a tempo e modo, por seu advogado, que protesta pelo prazo de lei para a juntada do competente instrumento particular de mandato, apresentar sua defesa, com base nos fatos e fundamentos que, a seguir, alinha.

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

De inopino, diz que considerando que a apuração, embora irregular, foi realizada "diariamente", sustentada, conforme dispositivos dados como infringidos (inclusive quanto a apuração da base de cálculo), suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação aos "supostos ganhos", registrados nos demonstrativos apresentados à Autuada, até 28/03/2016, na medida em que a Autuada somente foi intimada do lançamento, embora de maneira viciada, em 29/03/2021.

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

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

Aduz ser nulo o AI, por ofensa ao art. 45, do RPAF, posto que o prazo para o registro e validade do Auto de Infração foi ultrapassado. Conforme consta no sistema da SEFAZ, o AI foi lavrado em 22/02/2021, mas só foi cadastrado em 17/03/21, ou seja, quase um mês depois, afetando as exigidas formalidades e a própria segurança jurídica da relação Fisco/Contribuinte.

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

Reproduz o enquadramento legal, inserido no AI, para afirmar que o "fulcro do AI/da causa de pedir", são inafastáveis as seguintes conclusões: a) a Lei 7.014/96 só autoriza a cobrança do ICMS, por ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, ou seja, mediante presunção; b) a fundamentação do lançamento é a presunção, seja quanto à própria essência do pedido, seja quanto à forma adotada para a apuração da base de cálculo; c) o disposto no art. 6º, inciso IV, apesar de somente ser aplicável nos casos de flagrante da posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, embora absurda de se imaginar, de que essa "posse", presumidamente, existiu, de 2016 a 2020; d) se afastada tal constatação, assim consignada no lançamento de ofício, da "presunção", o lançamento estará contaminado, diante da alteração da causa do pedido.

Conforme decisões da 2ª CJF do CONSEF, em situações exatamente iguais, já se firmou o entendimento de que a cobrança, feita com base apenas nos dados lançados no LMC, é "presunção", e a Portaria 159/19 não retira esse condão. Pelo contrário, o enquadramento legal lançado no AI deixa clara essa constatação. Nesse mesmo sentido, a 1ª JJF proferiu o Acórdão JJF 0052-01/02VD, reconhecendo que a apuração trata da presunção prevista no art. 49, § 42, inciso IV, da Lei 7.014/96. A alteração, feita pela JJF, afeta todo PAF, eivada que se encontra de vícios insanáveis.

Sendo, portanto, embasada a autuação na presunção, com a base de cálculo dimensionada no art. 23-A, inciso II, da mesma Lei, entende necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa 56/07, conforme reproduz. Para que tal regra, de exclusão, não seja seguida, a IN exige que as circunstâncias determinantes da exceção sejam devidamente registradas no termo de encerramento da ação fiscal, sob pena, inclusive, de "não registro do auto de infração".

Frisa que ainda que não reconhecida a nulidade, a IN 56/07, por si só, elide a acusação de "omissão de entradas". Transcreve a Portaria 445/98, tratando da "Omissão de Entradas", Seção III. Diz que a Portaria 445, sem fazer qualquer distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária, orienta que a "falta de contabilização de entradas/omissão de entradas" significa, na forma da Lei 7.014/96, "presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o pagamento do imposto", ou seja, de "omissão de saídas anteriores". Ocorre que, em se tratando de mercadorias sujeitas à ST, as operações anteriores não seriam tributáveis. A IN 56/07, portanto,

determina a nulidade e improcedência da autuação. A fiscalização deveria ser levada a efeito mediante outros roteiros usuais, previstos na IN 310/90, notadamente contábeis.

Reproduz o art. 8º da Lei 7.014/96, para apontar ilegitimidade passiva do lançamento. Aduz que o Art. 10, I, "a" e "b", da Portaria 445/98, que versa sobre "responsabilidade solidária", portanto é flagrantemente ilegal, eis que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal.

De mais a mais, a *"a Lei 7.014/96, no art. 8º não atribui, sequer ao distribuidor, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, que dirá ao varejista"*. A concepção que norteou o lançamento é inteiramente dissociada da disposição legal vigente, em detrimento da Autuada a da defesa. A Autuada não pode figurar no polo passivo, pois a Portaria 445/98, no que toca ao art. 10, I, "b", é ilegal.

Salienta que o dispositivo citado não trata de responsabilidade solidária por substituição tributária e em qualquer caso de presunção, e sim da responsabilidade "comum", atribuída a qualquer pessoa, física ou jurídica, que for flagrada na posse de mercadorias, para revenda, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea. Não se pode admitir que a Autuada, entre 2016 a 2020, fato constatado em 2021, se enquadra nessa situação. No máximo, por absurdo que ainda seja, se poderia "presumir" que, no passado, essa hipótese teve lugar, mais uma vez se caracterizando a cobrança como sendo "presunção de entradas não registradas", aplicando-se todas consequências advindas do art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, inclusive a "proporcionalidade zero". O lançamento é nulo de pleno direito.

Sustenta que não existe na Portaria 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado). De maneira alinhada com a Lei 7.014/96, na Seção que trata da 'Omissão de Entradas de Mercadorias', arts. 6º e 7º, incisos I e II, a Portaria 445 expressamente prevê o levantamento de estoques de mercadorias. A Portaria 445/98, até esse ponto, se encontra em consonância com a Lei 7.014/96, ou seja, acolhe os conceitos, únicos e legais, da presunção e da apuração por exercício, não contemplando a apuração do fato gerador diário. E a Lei 7.014/96, ao regular a matéria, não faz distinção, para a apuração do fato gerador presumido, entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária. A Portaria 445/98 também não o faz, nem poderia fazê-lo.

Informa que em 2018 um dos estabelecimentos da Autuada (CNPJ 015.151.046/0024-75), foi "alvo" de quatro autuações fundamentadas no mesmo método ora combatido, tendo o CONSEF rejeitado de forma veemente, como se pode auferir das ementas que transcreve.

Comenta que consoante demonstrativos anexos, as apurações já rejeitadas pelo CONSEF foram feitas exclusivamente através do mesmo método ora atacado (sobre lançamentos na EFD/LMC/Registro 1300), sem o exame de qualquer outro documento ou Informação, fiscal ou contábil. A única diferença foi a edição, em 2019, da Portaria 159, que transformou as informações do LMC, já existentes e acessíveis, em fato gerador do ICMS. Tais informações poderiam ser usadas, a teor do art. 144, § 1º, do CTN, como um dos componentes de uma regular apuração, porém nunca, e tão somente, como fato gerador da obrigação. Podem servir como um "indício" da existência de alguma irregularidade, que deve ser investigada e comprovada pelos meios legais e convencionais, até mesmo em atenção ao próprio art. 144, § 1º, que, na sua parte final, exclui da aplicação retroativa a atribuição de responsabilidade a terceiros. Entende que o lançamento é nulo, por absoluta ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado.

Sustenta que seguindo nessa linha de raciocínio, percebe que apenas nas hipóteses de "regime especial de fiscalização", atendidos os requisitos legais para a imposição, inclusive autorização da autoridade competente, se pode admitir a apuração do "fato gerador diário". O simples deslocamento da "data da ocorrência", para o último dia de cada exercício, não é suficiente para suplantarmos a necessidade dessa regular "regime especial instaurado", pois não afasta a forma de apuração, somente possibilitando que seja considerado o último mês do período fiscalizado, quando não se pode discriminar os períodos mensais.

Ressalta que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques "escriturais" e "das medições", pois nas planilhas apresentadas constam apenas os dados das "disponibilidades" e dos supostos "ganhos". As "medições, em especial, não foram efetivamente utilizadas na apuração. Sequer os LMCs, utilizados na ação fiscal, foram apresentados pelo Autuante, colocando em dúvida os "ganhos eleitos e erigidos à condição de fato gerador". Não se pode sequer auferir a realidade dos estoques reais, das entradas, das vendas e saldos, por ausência de elementos por parte do Autuante, que vem se manifestando oralmente nas sessões no CONSEF, afirmando que fez as apurações, mas, por entender que não seriam necessárias, não juntou nada ao PAF. A teor do art. 46, do RPAF, todos os elementos deveriam compor o processo e a Autuada teria direito a recebê-los com a intimação para a defesa. A juntada das medições e demais dados inerentes à ação fiscal demonstraria, inclusive, a existência de divergências ora discutidas, em especial no que tange aos saldos finais escriturados e medições diárias. Comprovaria também, que quando as medições não eram lançadas, o saldo se tornava negativo e, no dia seguinte, a abertura era registrada como positiva, dentre outras situações e deduções equivocadas.

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

Chama atenção também, para o fato de que a planilha sintética lista datas não sequenciais, sempre valorando apenas os supostos, e irreais, "ganhos". A existência de erros de lançamentos provoca efeito cascata nos dias subsequentes, nos quais o sistema, também por falha, "faz ajustes automáticos", visando as "compensações". Por isso aparecem dias com "sobras expressivas" e outros com "ganhos expressivos". Entretanto, uma apuração baseada nos estoques e nas totalizações das vendas, todas registradas e declaradas, comprovará que não existiram compras sem documentação fiscal. Essa apuração pode ser feita em quantidades e valores, nas escritas fiscal e contábil. Ao final, se é que o desejo é realmente a verdade material, se constará pela inexistência das omissões apontadas pelo Fisco. No momento, tudo indica que apenas informações de supostos "ganhos" foram usados, sem que fossem observadas perdas, estoques, escriturais e medições, entradas e saídas. A origem das quantidades indicadas no AI também não foi comprovada.

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

Reitera que a Portaria 159/19, no art. 3º, § 1º, incisos I a XII, instituiu "índices de perda", a serem considerados no levantamento quantitativo. O Julgador tem entendido por essa motivação, que a Portaria é "benéfica" aos Contribuintes. Conclui ser um grande engano e erro absurdo de interpretação.

Constata, que através da redação da Portaria 159, foi criada nova hipótese de incidência, através de registos fiscais acessórios (criados pelo DNP), sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV, da mesma Lei.

Comenta que o fato criado pela Portaria 159/19 não se encontra listado na Lei 7014/96 e, consequentemente, não possui amparo legal, assim como, se admitido o enquadramento no inciso IV (que compõe o parágrafo 4º, ou seja, as hipóteses de presunção), necessariamente se aplicação a modalidade da presunção, com os desdobramentos a ela aplicáveis, notadamente aqueles disciplinados na IN 56/07.

Frisa que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de "*indício*" de alguma irregularidade, quando apontassem quantidades "excessivas". Tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do Contribuinte, como, aliás, determina a IN 56/07, porém nada mais foi examinado. A autuação, como visto, teve como fundamento uma única informação, que foi ilegalmente transformada pela portaria 159/19 em fato gerador, com não menos ilegal aplicação retroativa. Comenta que tratando de matéria jurídica idêntica, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia já firmou entendimento no sentido de impossibilidade da utilização de norma infralegal, em desrespeito ao art. 97, IV, do CTN, aplicando-se, é evidente, igual interpretação ao inciso III, do mesmo artigo. Cita decisões do TJ Bahia.

Assevera que a Portaria 159/19 foi publicada no dia 25/10/2019 e, em atenção ao disposto no art. 167, III, do RPAF, no máximo, a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10, a partir desta data. Cita os artigos 100, 103 e 144 do CTN, sobre o tema.

Afirma que a portaria não cria qualquer adendo ou amplitude os poderes da Fiscalização, que por evidente deve seguir o contexto da norma (Portaria 445), mas tão somente erige um fato, um dado, à condição de gerador do ICMS. Portanto, ainda que se pudesse admitir a legalidade da Portaria 159, no que tange à criação do "fato gerador", é uma aberração jurídica admitir a aplicação a fatos pretéritos. É ilegal, como visto, o lançamento de ofício.

Conforme alinhado no conteúdo da defesa, sustenta que, ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o AI tivessem sido levantadas por meio legal e representassem ganhos decorrentes de variações volumétricas, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao "status" de fato gerador do ICMS, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, que inadmitiu a própria "variação volumétrica". Sem se falar em "índices de tolerância", o STF firmou o entendimento de que o fenômeno físico não é fato gerador do ICMS. Solicita autorização para retificação do seu SPED, com base nas notas fiscais, medições e demais elementos pertinentes (na verdade material), com o que não restará sequer indício de dúvidas quanto o equívoco da autuação.

Comenta que muito se especula, para manter autuações de qualquer "*jeito ou maneira*", que não se pode atribuir aos Contribuintes a faculdade de retificar eu SPED, a qualquer momento, pois se assim o fizesse todos iriam adequar seus novos lançamentos às necessidades de defesa. Mais um absurdo propagado com o objetivo de prejudicar os Contribuintes. Ora, qualquer retificação só pode ser validada se estiver em consonância com a documentação fiscal e contábil e, no caso concreto, nos dados das medições existentes em cada exercício. Todos os elementos necessários estarão à disposição do Fisco, a fim de que se investigue a verdade material, na base documental das retificações, uma vez autorizadas. Assevera que o impedimento à retificação do SPED não pode ser baseado no simples objetivo de manter autuações e sim na busca da verdade material.

Aponta que se o desejo do Julgador é realmente "alcançar a verdade material", como externado em sessões de julgamentos de casos análogos, deve ao menos, antes de prolatar decisão final, investir de forma isenta na instrução do PAF, determinando diligência com o desiderato de apurar se os dados apresentados pelo Autuante são suficientes para o exercício do direito de defesa e se as quantidades tidas como omitidas possuem respaldo nos estoques iniciais de 2016, nas compras e vendas e na contabilidade (quantidades e valores) e, daí por diante, mês a mês e ano a ano (2016 a 2020). Sobre o tema "Verdade Material", cita decisão, proferida de forma unânime pela 1ª Câmara do CONSEF.

Remata que qualquer outra posição vem de encontro à pretendida verdade e deixa ainda mais clara a nulidade do lançamento, pois se estaria atribuindo às informações viciadas, já que foi alterada a fundamentação com a "supressão da presunção", o condão de fato gerador consumado, criado por norma infralegal - Portaria. Para tanto, a Autuada renova o pedido pela posterior juntada dos seguintes elementos de provas: a) cópias do LMC, usado na ação fiscal, onde se encontram lançadas quantidades consideradas como "ganhos diários", com claras evidências de

que tais quantidades só podem ser frutos de lançamentos viciados, gerados pelo sistema SPED para compensar erros nos "estoques", "escriturais" e "das medições" e/ou falhas humanas; b) planilha, por produto e exercício, com os dados dos estoques iniciais lançados no LRI, totais de entradas e saídas e saldos finais; c) demonstrativos, por exercícios e produtos, de todas as vendas e compras, acumuladas, em quantidades e valores (separadamente); d) demonstrativos diários das reais medições, com estoques "escriturais" e das "medições", de 2015, ficando os demais à disposição, quando da desejada revisão; e) demonstrativos, pelo LMC, de algumas supostas "sobras" e "faltas", por ausências de medições; f) todas as notas fiscais de entradas e totalizadores das saídas; DMA'S, relativas a todo o período fiscalizado; h) lançamentos contábeis pertinentes.

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

Diz que não se pode sequer auferir a realidade dos estoques reais, das entradas, das vendas e saldos, por ausência de elementos por parte do Autuante, que vem se manifestando oralmente em sessões do CONSEF, afirmando que fez as apurações, mas, por entender que não seriam necessárias, não juntou nada ao PAF. A teor do art. 46, do RPAF/99, todos os elementos deveriam compor o processo e a Autuada teria direito a recebê-los com a intimação para a defesa. A juntada das medições e demais dados inerentes à ação fiscal demonstraria, inclusive, a existência de divergências ora discutidas, em especial no que tange aos saldos finais escriturados e medições diárias. Comprovaria também que quando as medições não eram lançadas, o saldo se tornava negativo e, no dia seguinte, a abertura era registrada como positiva, dentre outras situações e deduções equivocadas.

Considerando os totais das vendas do estabelecimento, comprovadas pelos totalizadores anexos e valores declarados nas DMAs, conclui que a Autuada não comprou produtos sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a retenção do ICMS. Afirma que CONSEF, em diversos outros processos lavrados contra a Autuada, antes mesmo de deliberar sobre as questões legais, com o apoio do Autuante (presente nas sessões), vem instaurando diligência para que todos os elementos usados na ação fiscal sejam ofertados ao Contribuinte. Requer que o Autuante, ao prestar sua "Informação", já adote tal medida, com a reabertura do prazo de defesa. Roga, pela busca da verdade material, colocando todos os elementos que o Autuante e o CONSEF entenderem necessários, fiscais e contábeis, à disposição.

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

O LMC foi instituído pela Portaria DNC nº 26/1992. Portanto, os Contribuintes do ramo varejo de combustíveis desde 1992, obrigados por ato normativo, adotam, como prática, a apresentação do LMC e, conseqüentemente, das informações de "perdas" e "ganhos", obrigação que, por si só, nunca foi considerada para fins de cobrança do imposto, como feito a partir da edição da Portaria 159/19. Observada essa "prática reiterada", o parágrafo único do art. 100 é impositivo, determinando a exclusão de penalidades e dos acréscimos legais, em consonância, ainda, com precedentes do CONSEF.

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

Ante o exposto, renovando a solicitação da busca da verdade material e, assim, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil e arquivos magnéticos, que ficam disponibilizados através dos Advogados constituídos, requerendo revisão do lançamento, pede, ao final, uma vez devidamente instruído o PAF, que seja declarada a nulidade ou improcedência da autuação, ou que, no máximo, depois de revisados os fatos, se mantidos aquelas ocorridos a partir de novembro de 2019, pela "procedência parcial", com a dispensa da multa e dos acréscimos legais. Protesta, ainda, pela ouvida da PGE sobre toda a matéria de direito tratada.

O Autuante presta a informação fiscal fls. 49/71 (verso). Afirma que conforme determinada pela Ordem de Serviço n.º 506346/20, vem apresentar a Informação Fiscal para esclarecer todos os pontos contestados pela impugnante em sua defesa, redarguindo de forma específica e fundamentada cada questionamento apresentado – tudo nos termos do artigo 127 do (RPAF/99).

Sobre as supostas nulidades existentes no procedimento de fiscalização, diz que o prazo administrativo de registro do lançamento de ofício, afirma que de fato, o RPAF/99, em norma direcionada ao órgão preparador, determina um prazo de 5 (cinco) dias para o registro do auto de infração.

Observa que pode haver a apuração da responsabilidade administrativa do preposto incumbido desse registro, mas não há consequência processual. De fato, esse é um prazo impróprio, cujo descumprimento não acarreta nulidade ou sanção processual, apenas administrativa.

Sobre a existência do fato de uma mesma ordem de serviço “suportar ações fiscais em vários estabelecimentos” e que a fiscalização se processou sem a prévia ordem de serviço, esclarece que, na SEFAZ, a ordem de serviço é o ato administrativo que autoriza e orienta a fiscalização na realização dos seus trabalhos. Na SEFAZ, ela pode trazer um ou mais contribuintes e determinar um conteúdo mínimo de roteiros de auditoria a ser realizado no período que ela indica.

Somente após a emissão da ordem de serviço, ocorre a liberação administrativa dos arquivos SPED do contribuinte, que são criptografados com senha fornecida somente ao fiscal. Ainda, sem uma ordem de serviço, não se pode lavrar um auto de infração no Sistema de Lavratura de Créditos Tributários (SLCT). Dessa forma, não tem fundamento a suspeita da impugnante de que teria sido fiscalizada sem ordem de serviço, que, aliás, é indicada da primeira folha do auto de infração.

A impugnante afirma que “não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques ‘escriturais’ e ‘das medições’”. Para ela, “a existência de erros de lançamentos provoca efeito cascata nos dias subsequentes”. Ela aponta que, nas planilhas apresentadas, constam apenas os dados das “disponibilidades” e dos supostos ‘ganhos’. Assim, ela entende que as “medições, em especial, não foram efetivamente utilizadas na apuração. Sequer os LMCs, utilizados na ação fiscal, foram apresentados pelo autuante”. Ela ainda chama a atenção que, examinando os demonstrativos anexos ao auto de infração, fica claro que os valores cobrados não estão “de acordo com os cálculos demonstrados nos papéis de trabalho”. Assim, para a impugnante, o lançamento não indica “de maneira precisa todos os pressupostos de fato e de direito que determinaram sua lavratura”.

Contudo, ao contrário do que argumenta a impugnante, com uma rápida leitura do auto de infração, fica patente que todos os argumentos apresentados na defesa estão incorretos: (i) toda infração tem seu enquadramento legal e dispositivo de multa especificamente indicados; (ii) toda infração tem sua descrição dos fatos que fundamentaram a sua cobrança; (iii) todos os valores cobrados estão de acordo com os demonstrativos anexados ao auto de infração; (iv) os demonstrativos das omissões encontradas são um excerto do registro 1300 da escrituração fiscal digital (EFD) da impugnante. Como ela mesma possui e forneceu sua EFD ao fisco, não é verdade que ela desconhecia medições e é completamente desnecessário apresentar a ela seus próprios livros.

A impugnante afirma que “solicitara autorização para retificação do seu SPED, com base nas

notas fiscais, medições e demais elementos pertinentes (na verdade material), com o que não restará sequer indício de dúvidas quanto o equívoco da autuação”. Ela afirma que o “impedimento à retificação do SPED não pode ser baseado no simples objetivo de manter autuações e sim, na busca da verdade material”.

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

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

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

Sobre a alegação de descumprimento da norma do art. 46 do RPAF/99, conforme ocorrido em sessão da Câmara, afirma que o documento apresentado na sessão de julgamento, foi apenas uma planilha contendo o registro 1300 com os nomes dos combustíveis para que não precisasse ficar olhando o registro 0200 e com observações que faz para a construção do seu raciocínio. Como essa planilha era apenas um espelho de informações da EFD, não faz sentido fornecer cópia à impugnante que já as tem. Mesmo assim, naquela ocasião forneceu à impugnante cópia da sua pasta de *Excel* com os dados que utilizou. Pelo que foi dado mais prazo para que a analisasse o material recebido. Essa busca pela verdade material fazendo aquilo que a própria impugnante deveria fazer, não lhe parece coadunar com o simples desejo de manter autuações.

Nesse ponto, esclarece que como todos os servidores da SEFAZ se empenha em evitar que o contribuinte sob autoridade administrativa, sofra sequer um incômodo desnecessário. Jamais um contribuinte seria prejudicado para manter autuações. Sua ação é pautada pela legalidade e pela busca constante da verdade material, e não se furta a percorrer a proverbial milha extra, por ela.

Sobre a alegada decadência nota que, no caso ICMS, o lançamento ocorre por homologação e a regra geral é contar a decadência a partir da ocorrência do fato gerador. Contudo, no lançamento realizado, as infrações que tratam da falta de pagamento do ICMS se basearam no levantamento de omissões de entradas de mercadorias, o que evidencia a presença de dolo, pois, a impugnante deliberadamente agiu para escamotear o surgimento do fato gerador do imposto devido. Dessa forma, mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos. Sobre os princípios da legalidade e da verdade material, nota que, ainda, que 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, leva em consideração: (i) o art. 226 do Código Civil: 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; (ii) o art. 417 do Código de Processo Civil (CPC): 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; (iii) o art. 373, II, do CPC: O ônus da prova incumbe, (...) II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor; (iv) o art. 419 do CPC: 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; (v) Item 2.1.2 da NBC T 2 (da escrituração contábil): A escrituração será executada: (...) e. 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.

Isso posto, assevera que a EFD faz prova contra a impugnante (art. 226 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.

Com efeito, em resumo, descortina 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 impugnante; 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.), o que jamais ocorreu.

A respeito da aplicação retroativa do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, comenta 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 acrescido 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.

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.

Sobre a inexistência de “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização, explica que a natureza funciona de forma determinística segundo suas “leis” homogêneas e invariáveis. Uma vez conhecidas as leis da natureza que governam o fenômeno em questão, pode-se estender e generalizar a causalidade física pelo acréscimo em particular da consideração das condições iniciais. Em outras palavras, pode-se determinar o desenlace do fenômeno analisado conhecendo-se as condições iniciais e as leis da natureza que regem esse evento.

Isto posto, afirma que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25/1970) 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) “de uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), 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).

Não há qualquer juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois, não se aplica ao caso concreto um “processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”, na lição de Alfredo Augusto Becker em sua “Teoria geral no direito tributário”.

Sendo assim, ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física: (i) todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor; (ii) existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico; (iii) pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

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 na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, seguindo as leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante 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 resumindo:

- 1) o prazo para o registro do auto de infração é um prazo impróprio cujo descumprimento não acarreta nulidade ou sanção processual, apenas administrativa;
- 2) toda auditoria na SEFAZ é precedida da emissão de ordem de serviço. É impossível, na SEFAZ, lavrar um auto de infração sem que tenha sido emitida uma ordem de serviço;
- 3) o lançamento foi baseado nos dados do SPED Fiscal e esses estão disponíveis à impugnante. Não houve, portanto, cerceamento à ampla defesa;
- 4) os anexos são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores. Desse modo, não há que se falar em prejuízo à ampla defesa;
- 5) a retificação da EFD somente é possível diante de provas materiais que demonstrem seu erro e indiquem a correção;
- 6) de ofício, o prazo para contagem da decadência segue o disposto no art. 170, I, do CTN, tanto para a obrigação principal (pelo dolo existente), quanto para a obrigação acessória (por se tratar de lançamento de ofício). Desse modo, não há “a decadência do direito de constituição do crédito, com relação aos supostos fatos geradores ocorridos (...) até a data anterior à intimação formal”;
- 7) 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 dos erros da EFD é da impugnante e sua a prova, 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”;
- 8) o parágrafo único do art. 10 da Port.445/98, por ser norma procedimental, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos.
- 9) 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.

Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que resultou no lançamento de ofício, informa que diante da complexidade, do controle de diversos tipos de estoques nas empresas, a Portaria nº 445/98, 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 “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.

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

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.

Aduz que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com frequências diferentes. 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, de 15/92, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9/2008.

Nesse diapasão, 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 imprecisões 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 suma, 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 relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320. Explica detalhadamente os registros de cada um deles.

Remata que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e

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

Repisa, que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é repetido todos os dias, e a cada dia é feito de forma independente, com medições e anotações próprias e sem qualquer conexão ou vínculo com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

Aduz que até a 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. Entretanto, isso mudou quando foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98. Aqui, a SEFAZ aponta para a correta interpretação da escrita fiscal do contribuinte. Considerando-se 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 resolveu estabelecer 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, necessariamente, entradas omitidas.

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 (vide acima). 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 impugnante já a possui.

Neste ponto, é importante ressaltar 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.

Esclarece que o fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela SEFAZ Bahia para os ganhos registrados na EFD. Os combustíveis estão sujeitos ao “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima) por serem “uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), 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).

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”, sendo “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”, e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa” (STJ, REsp N.º 1.833.748). Então, é sobre essa entrada de combustíveis sem a tributação correspondente que trata o percentual de 1,8387% trazido na Port. 445/98.

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

Observa que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Por exemplo, a figura abaixo foi retirada da “Cartilha do Posto Revendedor de Combustível (PRC)”, disponível no sítio na internet da ANP, e mostra o procedimento que deve

ser realizado 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 se encontre na Seção III da Port. 445/98, que cuida especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamentos quantitativos de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo.

Sobre os erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD, explica como se dá a checagem de possíveis erros no controle de estoques registrados na EFD. Ressalta ainda, que o percentual utilizado pela SEFAZ é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite. Além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo de erro deve ser feita pela impugnante “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.

Também, é importante ressaltar que a lógica dos argumentos apresentados pela impugnante para justificar os erros que alega, não pode ser contraditória em si mesma, antes, deve proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros aconteçam. Se assim não o for, o argumento estará obviamente errado, não podendo prevalecer (prova por contradição ou redução ao absurdo).

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

A impugnante alega que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD. Frisa que essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Por isso, é errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”, como pode parecer à primeira vista.

Na tabela abaixo, houve um erro no registro do FECH_FISICO do dia “d” com o acréscimo indevido de 50 litros. Esse erro, sendo maior que o limite imposto pela ANP de 0,6% do VOL_DISP, deveria chamar a atenção do posto. Na necessária justificativa, certamente o posto revendedor faria novamente a medição e encontraria o erro. Mas, se ele não procurasse investigar esse valor de ganho, como é obrigado a fazer, seguindo o procedimento correto e medindo o ESTQ_ABERT na abertura do dia seguinte (“d+1”), seria registrado o valor correto de 800 litros, e, no final do dia “d+1”, com a leitura correta de 700 litros, não haveria perda ou ganho. Portanto, não há a propagação de erros de um dia para o outro como tabela que elabora como exemplo.

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

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

não seria crível a alegação de que um ganho de 100 litros se deveu a um erro de medição quando isso só fosse possível por uma leitura com erro de dezenas de unidades na régua de medição.

A respeito dos “erros de digitação”, afirma existir limites para ocorrerem. Os “erros de digitação” não ocorrem aleatoriamente. Dessa forma, não é plausível digitar 1300 por erro quando se pretendia digitar 5000. Esse erro de digitação no FECH_FISICO deve gerar um valor que seja resultado da mudança da ordem dos algarismos do valor correto e que será a diferença entre o FECH_FISICO digitado com erro e o correto. No caso acima, o erro gerou um “ganho” de $1307 - 1037 = 270$ ou $1037 = 1307 - 270$, isto é, o valor correto é o valor digitado errado menos o “ganho”.

Nota que outros fatores podem ocasionar ganhos ou perdas que se somarão aos gerados pelos erros de digitação. Sendo assim, o erro de digitação pode ser no máximo o VAL_AJ_GANHOS e no mínimo $VAL_AJ_GANHOS - 0,6\% \times VOL_DISP$. Ressalta que a prova desse erro pode ser feita facilmente com a apresentação do documento digitado.

No que tange aos erros nas anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor, explica que um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques do posto de sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária – veja as figuras abaixo.

A prova da ocorrência desse erro deve ser feita “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, pode-se solicitar ao fornecedor uma cópia do recibo de entrega do combustível.

Ressalta que conferiu as datas de cada entrada de combustíveis no registro 1300 com as datas das entradas das respectivas notas fiscais no registro C100 sem que tenhamos encontrado qualquer erro.

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

Sobre os volumes armazenados maiores que a tancagem registrada do posto de combustível, diz que a tancagem do posto revendedor por ser consultada no Posto Web da ANP – <https://postos.anp.gov.br>. Ocorre que esse cadastro frequentemente se encontra desatualizado. Então, havendo estoques medidos maiores que máximos indicados no cadastro da ANP, isso não invalida, de pronto, os registros da escrituração fiscal digital.

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

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

entradas e saídas nesse registro.

A respeito das movimentações entre o FECH_FISICO e o ESTQ_ABERT do dia seguinte, explica que o correndo vendas nos bicos após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH_FISICO será maior que o ESTQ_ABERT. Anotando-se o valor da leitura dos contadores dos bicos no início do dia, somente as saídas do dia serão levadas em consideração nesse dia. Já, ocorrendo entradas nos tanques após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH_FISICO será menor do que o ESTQ_ABERT. Novamente, não haverá repercussão do erro do dia anterior nesse controle de estoques.

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

Disso tudo, resta evidente que: a) na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD. Logicamente, pode haver erros de escrituração, mas esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam; b) a cada dia são feitos os levantamentos dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis dos postos revendedores, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos. Isso garante que a cada dia as medições registradas sejam independentes das dos dias anteriores e subsequentes; c) não tem fundamento técnico 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 autônomo; d) é um erro grosseiro proclamar que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor; e) 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 anexa todos os campos do registro 1300 uma vez que a impugnante já os tem; f) a simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD da impugnante. Os erros devem ser devidamente provados pela impugnante.

Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, diz que a escrituração, então, equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar, pois, 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. Contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário.

Então, não pode a parte invocar como prova em juízo aquela parcela que lhe favorece, salvo quando se referem a partidas distintas ou fatos diversos e sem conexão. No caso, por exemplo, não pode a impugnante apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) porque versam sobre os mesmos lançamentos, aplicando-se a indivisibilidade em toda a sua extensão.

A respeito da utilização na fiscalização da escrituração fiscal digital (EFD). Diz que esses documentos são assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais, do tipo A1 ou A3, expedidos, em conformidade com as regras do ICP-Brasil, pelos representantes legais ou seus procuradores e têm validade jurídica para todos os fins, nos termos dispostos na MP-2200-2, de 24/2001.

Esclarece que o art. 247, § 4º, do RICMS/12, hoje revogado, mas que teve efeito de 27/11/15 a

31/10/19, ditava que o contribuinte teria “o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”. Explica que uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão.

No caso da fiscalização efetuada, aduz que 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, 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 inconsistência.

Assevera que a Instrução Normativa número 55, publicada no Diário Oficial do Estado de 23/10/2014, veio orientar “a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014/996”. À primeira vista, pode parecer que essa norma atinge todas as fiscalizações com arquivos eletrônicos, mas a sua leitura revela que ela se dirige exclusivamente à utilização de arquivos no formato do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), sem tratar em momento algum dos arquivos EFD.

Por exemplo, ela faz referência aos registros “50” e “74” presentes no SINTEGRA, mas não na EFD. Também, ela trata especificamente das infrações dos incisos “i” e “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei 7.014/96, mas não daquela prevista na alínea “I” do mesmo inciso e do mesmo artigo dessa lei, relativa à “EFD”. Isso posto, não há que se falar na aplicação dessa instrução normativa à fiscalização efetuada apenas com os dados da EFD. E, por isso, não “determina que o fisco deve intimar previamente o contribuinte para prestar esclarecimentos ou sanar eventuais irregularidades/omissões de seus arquivos que estejam visíveis a olho nu”, como acredita a impugnante.

Antes de mais nada, diz que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da impugnante deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II, do CPC. Mais ainda, a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega.

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

Nota que a impugnante alega que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) continha as informações corretas. Contudo, por si, esse argumento não é válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Dessa forma, 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 impugnante 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.

Diz ser inusitado e intrigante obter registros tão diferentes na EFD e no LMC quando eles se fundamentam na mesma documentação. Escriturar exatamente as mesmas informações obtidas nas mesmas fontes em registros diferentes não deveria de forma alguma gerar resultados diferentes. Na prática, a impugnante acaba por ter dois livros que deveriam ser iguais, mas que são distintos e servem a propósitos diversos: um é para a ANP, o outro, para a SEFAZ. Salienta que 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”.

Os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária. Isto posto, afirma que, segundo 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, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96. Assim sendo, só pode concluir, que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Destarte, diz que fica demonstrado que: (a) o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da IN 56/07; b) o cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor deve seguir a IN 56/07; contudo, como demonstrado acima, quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Afirma que o impugnante, ainda solicita a dispensa da multa por entender que o LMC foi instituído pela Portaria DNC nº 26/92. Portanto, os Contribuintes do ramo varejo de combustíveis desde 1992, obrigados por ato normativo, adotam, como prática, a apresentação do LMC e, conseqüentemente, das informações de “perdas” e “ganhos”, obrigação que, por si só, nunca foi considerada para fins de cobrança do imposto, como feito a partir da edição da Portaria 159/19.

Frisa que essa afirmação é falsa. Explica que o LMC é um livro fiscal adotado pelo Ajuste do SINIEF nº 01/1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9/2008.

Por outro lado, diz que a administração nunca deixou de aplicar a Port. 445/98. Sempre fiscalizou os estoques dos postos, mas com metodologia sem aproveitar as peculiaridades do controle de estoques dos postos revendedores. Isso não significa dizer, que os postos estavam autorizados a omitir entradas e que somente seriam punidos se fossem pegos num levantamento de estoques anual. A prática administrativa sempre foi a cobrança, apenas, agora, alterou-se o procedimento para tornar essa cobrança eficaz. Não há, portanto, que se falar na aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN.

Por fim, após rebatidos todos os pontos da impugnação, sustenta a total procedência do lançamento.

Quando do julgamento, o patrono do autuado, em sessão de julgamento, realizada no dia 12/07/2021, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026, em sustentação oral, repisa as razões já relatadas.

VOTO

Preliminarmente, cabe apreciar as questões prejudiciais suscitadas pelo defendente: (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. Apresentou entendimento, que o referido procedimento somente é cabível, quando o Contribuinte contra ela não se opuser, o que não acontece no presente caso. Pediu a suspensão do julgamento, se a decisão não for pela nulidade ou improcedência da autuação; (ii) diligência a PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer sobre as questões jurídicas suscitadas em sua defesa; (iii) autorização para retificação de sua SPED/EFD/LMC; (iv) suscitou a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação as ocorrências registradas nos demonstrativos apresentados, até 28/03/2016, na medida em que a Autuada somente foi intimada do lançamento, em 29/03/2021; (v) a ação fiscal teve como base a OS 506345/20. Como a mesma OS foi utilizada para suportar ações fiscais em vários estabelecimentos, entende que deve a mesma ser juntada ao PAF; (vi) ofensa ao art. 45, do RPAF, posto que o prazo para o registro e validade do Auto de Infração foi ultrapassado. O AI foi lavrado em 22/02/2021, mas só foi cadastrado em 17/03/21, ou seja, quase um mês depois, afetando as exigidas formalidades; (vii) a Portaria 445/98, no que toca ao art. 10,1, "b", é ilegal; (viii) o lançamento é nulo, por ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado; (ix) constam nos demonstrativos sintéticos, únicos ofertados à Autuada uma enormidade de datas em quais os "ganhos" superam, e muito, as "disponibilidades", ou delas se aproximam, evidenciando a inconsistência dos dados carregados ao PAF. A planilha sintética lista datas não sequenciais, sempre valorando apenas os supostos, e irreais, "ganhos". (x) não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques e sequer os LMCs, utilizados na ação fiscal, foram apresentados pelo Autuante, colocando em dúvida os "ganhos eleitos e erigidos à condição de fato gerador"; (xi) o Autuante, vem se manifestando oralmente em sessões do CONSEF, afirmando que fez as apurações, mas, por entender que não seriam necessárias, não juntou planilhas analíticas ao PAF; (xii) solicita autorização para retificação do seu SPED, com base nas notas fiscais, medições e demais elementos .

A respeito de solicitação de diligência à PGE/PROFIS, indefiro, considerando que não havendo necessidade manifestada pelos Julgadores, não há previsão legal de oitiva pela PGE, nesta fase processual.

Sobre o julgamento das sessões de forma virtual, saliento que 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.

A respeito do pedido de vistas à informação fiscal registro que no curso da instrução, não se verificou a necessidade de vistas ao Autuado, sobre a informação fiscal, pois nenhum elemento ou fato novo foi apensado ao PAF pelo Autuante. Sendo assim, não se verificou a necessidade da referida diligência e em consonância com o art. 137, do RPAF/99, compete ao Relator, tanto na primeira, como na segunda instância, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento, a salvo de dúvidas ou incorreções.

Não acolho a decadência suscitada do direito de constituição do crédito tributário, em relação as ocorrências registradas nos demonstrativos apresentados, até 28/03/2016, visto que teria sido intimada do lançamento, em 29/03/2021.

Ressalto que prevalece, nesse CONSEF o entendimento de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

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

No presente caso, o levantamento fiscal apurou imposto não declarado e não pago, o que implica dizer inexistência de pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No caso dos fatos geradores ocorridos no exercício de 2016, o prazo para constituição do crédito tributário é até 31/12/2021. Como o defendente foi intimado do lançamento, em 29/03/2021, resta evidente que não se operou a decadência.

Não vislumbro a necessidade de que a OS 506345/20, seja juntada aos autos como alegou o Autuado. Cabe observar que consta deste processo a ciência do Autuado do Termo de Início da Ação Fiscal, e que a OS que deu suporte a autuação foi a de número 506346/20 e estava direcionada ao Autuado.

Observo que o Auditor aplica os roteiros de fiscalização que estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, não se caracterizando nulidade do Auto de Infração que não contenha a cópia da Ordem de Serviço, ou que não seja fornecida ao Contribuinte a mencionada cópia.

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

Não acolho o pedido do Autuado para decretar nulidade da Autuação Fiscal, tendo em vista que Ordem de Serviço é um instrumento de controle interno e administrativo da SEFAZ, inexistindo qualquer ofensa à legalidade, nem motivo de nulidade da autuação. A alegada falta de fornecimento da cópia da Ordem de Serviço não prejudicou o Impugnante em relação ao contraditório e ao entendimento dos fatos arrolados na autuação fiscal.

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

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

Vale ressaltar que iniciado o procedimento fiscal e realizados os levantamentos de acordo com os roteiros de fiscalização, sendo apurado imposto a recolher, é lavrado o Auto de Infração. Se o Auditor Fiscal verifica a ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente, apura o valor

do tributo devido e identifica o sujeito passivo, sendo essa autoridade administrativa competente para constituir o crédito tributário pelo lançamento, conforme previsto no art. 142 do CTN.

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

RPAF-BA/99

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

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

O defendente afirmou, que a Portaria 445/98, no que toca ao art. 10,1, "b", é ilegal. Sobre esta alegação, ressalto que o dispositivo citado da Portaria 445/98 não é ilegal, considerando que compõe a legislação tributária estadual e não se inclui 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.

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

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

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

O 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. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático 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, nos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, e somente ao ser autuado, no ano de 2021, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando a realização de alteração de sua EFD.

O defendente requereu a retificação do seu SPED/EFD/LMC, e após os ajustes a serem realizados deveria o Autuante se manifestar. Solicitou ainda, autorização para retificação do seu SPED, com base nas notas fiscais, medições e demais elementos de sua escrita contábil.

Não acolho esta solicitação, considerando que não possui legitimidade a realização de ajustes à EFD, após o início da ação fiscal, exceto para atendimento a intimação nesse sentido, feita pelo fiscal responsável pela fiscalização. Ademais, o Autuante apreciou todos os pontos arguidos pela defesa, conforme exige o art. 127 do RPAF/99. Como não realizou qualquer ajuste ou não apensou elementos novos ao processo, desnecessário se fez dar vistas ao Autuado.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

O defendente alegou, que os demonstrativos sintéticos que foram ofertados para o exercício do direito de defesa, não se prestam aos fins pretendidos, pois não demonstrariam os “ganhos excessivos”, que foram erigidos à condição de “fatos imponíveis”. Acrescentou que não consta de tais demonstrativos, as quantidades dos “Estoques Escritural e dos Estoques de Fechamento”, cuja diferença pode, em tese, representar Perda ou Ganho. Concluiu que as demonstrações que lhe foram apresentadas, não refletem os alegados ganhos, pois, não são conhecidos os estoques escritural e de fechamento (medição).

Verifico que esta alegação não pode prosperar. Conforme devidamente expresso na acusação fiscal e no levantamento fiscal, a autuação em discussão teve por base a Escrituração Fiscal Digital/EFD, o Livro de Movimentação de Combustíveis/Registro 1300, do defendente.

Como já dito neste voto, não possui validade jurídica, livros manuais, físicos, apresentados por contribuinte obrigado a Escrituração Fiscal Digital/EFD, como é o caso do defendente. Assim, todos os dados registrados em sua EFD, são de responsabilidade do próprio sujeito passivo. 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). É dos Postos Revendedores de Combustíveis, a obrigação de diariamente fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças em campo específico do LMC. Na EFD esses controles são relacionados em três registros: o 1300, 1310 e 1320. O defendente cumpriu com esta obrigação, ao encaminhar sua EFD para o banco de dados da SEFAZ, onde não foi apurado inconsistências

pelo Auditor. Portanto, não faz nenhum sentido o defendente requerer cópia de elementos que estão em sua própria escrituração, dados contidos no registro 1300 da LMC que encaminhou à fiscalização, bastando para isso, que acesse sua LMC enviada à SEFAZ.

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.

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

Ressalto que o demonstrativo elaborado pelo Autuante indica o volume disponível, os ganhos registrados pelo Contribuinte, o limite estabelecido pela SEFAZ (1,8387% x Volume Disponível) e a omissão de entrada, que corresponde à quantidade que ultrapassou o referido limite. Consta do PAF as planilhas demonstrativas sintéticas fls. 04(verso) e 05. Analíticas fls.05 (verso) a 08 (verso). Custo médio fls.09 a 13. Cópia do Inventário fl. 13 (verso).

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

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

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

Dessa forma ficam rejeitadas as preliminares de nulidades, arguidas direta ou indiretamente, uma vez que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Nessa esteira, 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.

No presente caso, 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 justifiquem reabertura do prazo de defesa como pretende o defendente.

Quanto ao mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado, a responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, (combustíveis: óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2016, 2017 e 2018, 2019 e 2020. (Infração 04.07.01).

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

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

Assim, saliento que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

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

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

O 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.

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

Dessa forma, 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.

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

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

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

Observo que esse artigo encontra-se na Seção III, da Port. 445/98, que trata especificamente, das omissões de entradas de mercadorias, pois os ganhos, em termos escriturais, equivalem à uma omissão de entrada. Entendo que esta regra, de natureza interpretativa, não inova na ordem jurídica, e me coaduno com as conclusões do Autuante, no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se procedimentos mais efetivos e específicos de apuração nos processos de fiscalização.

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

O autuado argumentou, que admitir a aplicação do parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, uma nova e ilegal espécie de presunção. Entretanto, como já dito neste voto, não se inclui na competência dos Órgãos Julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior da legislação estadual, nos termos do art. 167, III do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

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

Sobre este argumento, me alinho às conclusões do Autuante, visto que, conforme já mencionado neste voto, no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado trata-se de omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário. O fundamento da autuação não é a “presunção”, estampada no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas a 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, “a”, da Port.445/98.

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.

Vale registrar, por importante, que a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, vem confirmando decisões de primeira instância nesse sentido, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0058-11/21-VD e CJF Nº 0107-11/21-VD.

O defendente pede o reenquadramento da multa aplicada para o art. 42, inciso II, "f", da Lei 7.014/96, pois o inciso III, "d", do mesmo diploma legal, somente se aplicaria para as hipóteses alinhadas ao levantamento quantitativo/presunção.

Em relação à multa aplicada, observo que não há reparo a fazer, considerando que houve falta de recolhimento tempestivo do imposto apurado mediante levantamento fiscal, existindo absoluta consonância entre a prevista na Lei e a aplicada pela fiscalização, estabelecida no art. 42, inciso III, alínea "d", da Lei nº 7014/96, que reproduzo, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

d) entradas de mercadorias não registradas.

O defendente requereu ainda, que sob pena de nulidade, todas as intimações relativas ao feito, sejam encaminhadas ao seu representante legal. Saliento que nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo ao endereço indicado.

Nessa esteira, considerando que nenhuma das alegações defensivas, de que seus "*registros foram efetuados de forma equivocada*", que houve "*erros escriturais*", "*erros de sistema*" ou "*erros de medição*" foi efetivamente comprovada, a autuação subsiste integralmente.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0020/21-4**, lavrado contra **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$586.826,16**, acrescido da multa de 100%, prevista no inciso III, alínea "d", do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2021.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR