

**PROCESSO** - A. I. Nº 269138.0049/19-0  
**RECORRENTE** - POSTO KALILÂNDIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0006-03/21-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 18/07/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0155-12/22-VD**

**EMENTA: ICMS.** FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Existência de ação judicial em curso, impetrada pela recorrente durante o trâmite do atual Processo Administrativo Fiscal contra o Estado da Bahia, abarcando a mesma matéria específica do lançamento de ofício, importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto, restando prejudicada a análise das razões recursais, à luz da clara e precisa dicção dos artigos 126 do COTEB e 117 do RPAF/99. Recurso **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão de Primeira Instância, que julgou Procedente (com redução da multa na infração 1 de 100% para 60%) do presente Auto de Infração, lavrado em 10/12/2019, no sentido de exigir crédito tributário no valor de R\$ 353.993,16, sendo lavradas 4 imputações, objeto do recurso a seguinte irregularidade:

*Infração 01. 04.07.02 - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, no valor de R\$353.693,10 acrescido da multa de 100%, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.*

O autuado impugna o lançamento fls.27/63. Um dos Autuantes à fls.66, diz que a petição da defesa da autuada foi anexada ao processo sem o instrumento de procuração. Às fls.68 o Autuado se manifesta no processo e apenas documentos, juntando instrumento particular de mandato e recibo de transmissão de arquivos retificados de sua EFD, fls. 87/88. À fl. 90, consta que o PAF, após discussão em pauta suplementar pela 3ª JJF, foi convertido em diligência, a fim de que os Autuantes prestassem a devida informação fiscal, anexadas às fls.93/111. O patrono do Autuado encaminha memorial para ser apreciado na sessão de julgamento. Repete os termos da autuação, com o respectivo enquadramento legal e a tipificação da multa aplicada. Afirma que, com embargo de adentrar nas fundamentais questões legais, outros aspectos processuais, precisam ser observados. Após as devidas interferências das partes, a JJF proferiu o seguinte resultado:

**VOTO**

*Preliminarmente, cabe apreciar as questões suscitadas em Memorial, pelo defendente. Em sessão de julgamento, realizada no dia 10/02/2021, o patrono da autuada, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026, em sustentação oral, arguiu, reiterando as seguintes questões de ordem e requerendo: (i) que o PAF ficasse sobretestado, até que o julgamento no CONSEF voltasse a ser realizado de forma presencial, sob a alegação de que a sessão virtual, realizada via videoconferência, como está ocorrendo, cerceia seu direito de defesa. Apresentou entendimento, que o referido procedimento somente é cabível, quando o Contribuinte contra ela não se opuser, o que não acontece no presente caso. Pediu a suspensão do julgamento, se a decisão não for pela nulidade ou improcedência da autuação; (ii) diligência a PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer sobre as questões jurídicas suscitadas em sua defesa; (iii) que considerando a retificação do seu SPED/EFD/LMC, tendo juntado ao PAF os correspondentes recibos e arquivos, além de documentos sobre a*

*capacidade dos tanques de combustíveis da Autuada, deveria, a esse respeito, o Autuante se manifestar.*

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

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

*Da leitura do Acórdão referido, depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se confunde com a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, o fenômeno físico 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 por 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 defendant apresentou o entendimento de que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.*

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

*No caso em discussão, o defendant vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, e somente ao ser autuado, no ano de 2019, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive realizando alteração de sua EFD.*

*O defendant destacou ter retificado seu SPED/EFD/LMC, tendo juntado ao PAF os correspondentes recibos e arquivos. Além disso, através de Memorial, apensou documentos sobre a capacidade dos tanques de combustíveis do Autuado, sobre os quais, deveria o Autuante se manifestar. Sustentou também, que deveria ter tomado ciência da informação fiscal e que não ocorrendo, causou óbice a sua defesa.*

*Não acolho esta solicitação, considerando que não possui legitimidade a realização de ajustes à EFD, após o início da ação fiscal, exceto para atendimento a intimação nesse sentido, feita pelo fiscal responsável pela fiscalização. Ademais, o Autuante apreciou todos os pontos arguidos pela defesa, conforme exige o art. 127 do*

RPAF/99. Portanto, não existe previsão legal para que se dê vistas ao Autuado da informação fiscal, considerando que não se realizou qualquer ajuste e não foi apensado elementos novos ao processo, desnecessário, portanto, este procedimento.

Em memorial, o deficiente 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 deficiente.

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 deficiente. 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 deficiente 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 deficiente 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 accesse sua LMC enviada à SEFAZ.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, a infração 01 exige o ICMS, em razão da falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, portanto, declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

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

Dessa forma, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, fls. 04 a 20, 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 que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

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

O deficiente, também 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. Alegou ainda, 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.

Observo 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.*

*Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, e tais registros, devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. O defensor deixou de apresentar provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos. 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.*

*Por outro lado, durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo, se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.*

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

*Assim, foi exigido o ICMS pela falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.*

*Não obstante a falta de comprovação da entrada das mercadorias, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.*

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

*Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, devendo-se exigir o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo. Esta é a irregularidade apurada no caso concreto. (Art. 10, item 1, "b" da Portaria 445/98). Também é devido o imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, matéria que não foi tratada neste Auto de Infração. (Art. 10, item 1, "a" da Portaria 445/98).*

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

*Não tem procedência esta alegação. Observo que a infração ora apreciada, possui por fundamento, levantamento fiscal próprio e demonstrativo do cálculo apurado, que se encontra presente neste PAF fls. 04 a 20. Este cálculo está em consonância com o retromencionado dispositivo da Portaria 445/98 (art. 10, item 1, "b" da Portaria 445/98). Diferentemente do entendimento do autuado, seu cálculo é independente do efetuado para apurar o imposto por "responsabilidade solidária". Embora resultem de uma mesma base, que é o valor das omissões, no presente caso, o tributo é apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, possuindo dispositivo específico citado, tanto para o enquadramento da infração, quanto para a aplicação da multa. Portanto, a exigência do ICMS por "responsabilidade solidária" pode ser realizada no mesmo Auto de Infração, ou de forma apartada em um lançamento de ofício específico, sem trazer qualquer prejuízo a defesa do contribuinte, visto que recebeu o demonstrativo do débito.*

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

*O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e*

recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

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

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

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

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

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

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

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

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

O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

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

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

Sobre a alegação defensiva de impossibilidade em se aplicar de forma retroativa, os ditames da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), que alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, me alinho ao posicionamento da fiscalização. Este instrumento normativo dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10 da mencionada Portaria:

Art. 10.

(...)

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados

diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

O posicionamento do autuante, é no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD.

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

O autuado apresentou entendimento, de que admitir a aplicação do parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

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

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

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

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

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

Inconformado com a Decisão recorrida, o representante recorre através de suas razões, fls. 115 a 140, trazendo quase os mesmos fatos da impugnação, que iremos transpor aqui:

Preliminarmente alega **nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa**, em face do julgamento de “processo físico por videoconferência e contra a manifestação da empresa” e pede que o julgamento do presente recurso seja realizado de forma presencial. Disse que a decisão ora recorrida foi delineada com evidente cerceamento do direito de defesa, o que se extrai da simples leitura da sucinta “fundamentação”/voto, no qual afirma que toda a construção da decisão, de forma cristalina, foi no sentido de “salvar o lançamento”, sem apego à lei e à verdade material.

Pede **nulidade da decisão por alegações defensivas não apreciadas**. Pontua que conforme o teor do art. 18, incisos II e III, do RPAF, bem como da farta jurisprudência emanada do CONSEF, conduz a nulidade da decisão ora hostilizada, pois a clara ausência de deliberação quanto a argumentos apresentados pela defesa, especialmente no que tange a apuração diária só ser possível na hipótese do art. 41, II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos dos arts. 46 e 47, diante da ausência de efetiva de deliberação sobre a alegação de ilegalidade da Portaria nº 159/19 e da alteração do enquadramento legal, portando do fulcro do Auto de Infração, bem como da apuração da base de cálculo, sem sequer ser determinada a reabertura do prazo de defesa.

Menciona que o levantamento fiscal foi realizado diariamente porque é dessa forma que os postos revendedores de combustíveis registram no LMC suas operações, a Junta não se pronunciou sobre a necessidade, para o exercício excepcional da apuração diária do fato gerador, da imposição de REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO (art. 41, inciso II da Lei nº 7.014/96), em

consonância com os arts. 46 e 47, da mesma Lei. O simples deslocamento da “data da ocorrência” não é suficiente para suplantar a necessidade dessa análise, até mesmo porque o art. 39, § 2º, do RPAF, apenas possibilita que seja considerado o último mês do período fiscalizado, quando não se pode discriminar os períodos mensais. Por óbvio, se a apuração foi diária, essa regra não se aplica como excludente do vício indicado.

Afirma que a JJF contaminou mais ainda a decisão, com claro e expresso cerceamento do direito de defesa, quando não abordou de forma objetiva a alegação de ilegalidade da Portaria nº 159/19, sustentando que a apuração foi realizada com base nos registros da Autuada e que o art. 10, § não único, da Portaria nº 445, se aplicaria a fatos pretéritos. E que era de sua competência a declaração de constitucionalidade da legislação estadual. A JJF tinha a obrigação de apreciar de forma direta e objetiva a questão da ilegalidade, inclusive seguindo o quanto determinado pelo art. 168 do RPAF, para determinar se a norma infralegal é meio lícito de previsão do fato gerador. Pede pela nulidade pois levada a efeito com cerceamento do direito de defesa e supressão de instância.

**Nulidade quanto ao enquadramento legal do apresentado no Auto de Infração devido a presunção “decorrente” da alteração do fulcro da autuação** que se reporta aos Arts. 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 23-A, inciso II da Lei 7.014/96, o que tem as seguintes conclusões, suficientes para a nulidade da decisão ora atacada, e da própria autuação:

- a) A Lei nº 7.014/96 só autoriza a cobrança do ICMS, em decorrência de ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, por 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, apesar de absurda hipótese, de que essa “posse” se presume ter existido, de 2015 a 2018;
- d) Ao afastar a aplicação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção”, a JJF alterou a fundamentação do Auto de Infração, sem sequer reabrir o prazo de defesa. Desse modo, afirma que constatou a nulidade da decisão, como também do Auto de Infração, sendo incabível a interpretação da JJF, no sentido de que a autuação não é fruto de presunção e, sim, do “correto” enquadramento no art. 10, I, “b” da Portaria nº 445/98.

Destaca que a 2ª CJF do CONSEF, em situações exatamente iguais, já firmou o entendimento de que a cobrança, feita com base apenas nos dados lançados no LMC, é “presunção”, e a Portaria nº 159/19 não retira esse condão. Pelo contrário, o enquadramento legal lançado no Auto de Infração deixa clara essa constatação. Nesse mesmo sentido, a 1ª JJF proferiu o Acórdão JJF 0052-01/02-VD (anexo), reconhecendo que a apuração trata da presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV da nº Lei nº 7.014/96. A alteração, feita pela JJF, afeta todo PAF, eivada que se encontra de vícios insanáveis.

**Impugna em relação à aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07.** Salienta que a instrução normativa citada que embasa a autuação está presumindo com previsão no Art. 4º, § 4º, inciso IV e art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, com a base de cálculo dimensionada na, originária, do art. 23-A, inciso II da mesma Lei, sendo necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa nº 56/07, que expressamente determina, nos seus itens 1 a 4.

Assevera que nas hipóteses de “fato gerador presumido”, situação aqui inafastável, deve ser cobrado o imposto sobre a proporção dos valores relativos às operações sujeitas o regime normal de tributação, afastada a imposição sobre importâncias pertinentes a operações sujeitas à isenção, não-incidência e substituição tributária.

Esclarece que, para tal regra de exclusão, não seja seguida, a instrução normativa 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”. Faz pergunta: caso um dos “combustíveis” fosse sujeito ao regime normal, não se aplicaria a

cobrança, por presunção, apenas sobre os valores a ele correspondentes? E responde que esta resposta é encontrada em muitos julgados do CONSEF.

**Alega ilegitimidade passiva em relação a responsabilidade tributária do imposto.** Destaca que o ICMS ora cobrado, por “responsabilidade própria” só pode existir de comprovada a “responsabilidade solidária” (ou seja, a aquisição de terceiros sem documentação fiscal), a Lei 7.014/96, no seu art. 8º, sendo que a competência que lhe foi concedida pelo art. 128, do Código Tributário Nacional, atribuindo responsabilidade ao industrial. Postula que o Art. 10, I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98, utilizado pela JJF, é flagrantemente ilegal, eis que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal.

Acrescenta que a JJF distorceu completamente a Lei nº 7.014/92, tendo afirmado que “*a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição*”. Esta afirmação que norteou o julgamento é inteiramente dissociada da disposição legal invocada, em detrimento da Autuada a da defesa. Afirma que a autuada é sujeito ilegítimo para figurar no polo passivo, bem como a Portaria nº 445/98, no que toca ao art. 10, I, “b” ser ilegal.

Afirma que **a Portaria nº 445/98 ofende ao procedimento regular**. Diz que a cita portaria foi editada para dispor “sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias”. Sustenta que não existe nesta Portaria outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado), conforme arts. 1º, 2º e 3º. Reproduz os arts. 6º e 7º, incisos I e II da Portaria nº 445.

Reitera que a Portaria nº 445/98, até esse ponto, se encontra em consonância com a Lei nº 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 nº 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, sendo que esta portaria também não o faz, nem poderia fazê-lo.

Adiciona que a ilegal Portaria nº 159/19, no art. 3º, incisos I a XII, trouxe algum “benefício” aos Contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização da “omissão de entradas”. A exceção feita foi justamente para o segmento de varejo de combustíveis, em relação ao qual a aludida Portaria, no art. 10, criou o parágrafo único, instituindo não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador. Acosta julgados do CONSEF de mesmo sentido (Acórdãos nºs 0309-12/20-VD e 0097-12/20-VD).

Esclarece que os demonstrativos anexados, tem 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 nº 159, que transformou as informações do LMC, já existentes a 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. O lançamento é NULO, por absoluta ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado.

Traz argumentações para a **ilegalidade da Portaria nº 159/19, em especial 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. Sustenta grande engano e erro absurdo de interpretação.

Discorre que se a malfadada portaria tivesse feito apenas essa “instituição de limites de

tolerância”, seria benéfica aos Contribuintes, pois se aplicaria, ao segmento de varejo de combustíveis, 1,38%, contra 0,6% previsto por normas da ANP. Acontece que o citado inciso XII exctetua justamente o “comércio varejista de combustíveis”, criando o único do art. 10, que assim se encontra redigido, com ofensa direta ao art. 97, III, c/c o art. 103, I, do CTN, outra hipótese de fato gerador.

Constata-se que, através da redação da Portaria nº 159, foi criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios (criados pelo DNP), sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV da mesma Lei.

Disse 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 Instrução Normativa nº 56/07. O uso dessas informações para o aprimoramento da ação fiscal atenderia o disposto no art. 144, § 1º do CTN. Nesse sentido, a base documental da Autuada teria que ser avaliada (seus estoques, vendas e compras, em quantidades e valores), assim como sua escrita contábil, porém nada 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.

Junta julgados tratando de matéria jurídica idêntica, do TJ-Ba (Embargos de Declaração nº 0513561-60.2016.8.05.0001/50000; Embargos de Declaração n.º 0338235-52.2017.8.05.0001/50000) que 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.

Pede pela a **irretroatividade da Portaria nº 159/19**, no qual foi publicada no dia 25/10/2019 e, em atenção ao disposto no art. 167, III do RPAF, no máximo se poderia a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10, a partir desta data, conforme, aliás, nesse diapasão, sua própria redação “a omissão...SERÁ caracterizada” (futuro, dali em diante). Reproduz os arts. 100 e 106, inciso I, 144, §1º do CTN.

Pondera que a mencionada exceção não se aplica ao caso presente e chega a ser “maquiavélica” essa pretensão. Explica **primeiro**, que o art. 144 se reporta a LEI, estando a norma infralegal tratada nos arts. 100 e 103. O parágrafo único do art. 144 também se reporta à LEI, no seu sentido estrito. Outra interpretação, fazendo alcançar a norma infralegal, implica em ofensa ao quanto estatuído pelo caput do artigo. **Segundo** porque a Portaria nº 159/19 caracteriza o próprio fato gerador e, por consequência, não se poderia olvidar em sua aplicação “posteriormente à ocorrência do fato gerador”. Qual seria o fato gerador, antecedente, suscetível de sua aplicação? **Terceiro**, porque a “estranya portaria” não veio tão somente instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, com simples ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas, eis que o parágrafo único da multimencionada Portaria nº 159 não encontra compatibilidade com o conteúdo da Portaria nº 445/90, que pretendeu alterar, fugindo inteiramente ao tema ali regulado: “*alcance das disposições contidas no § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996*”. A portaria não cria qualquer adendo ou amplitude os poderes da Fiscalização, que por evidente deve seguir conto o contexto da norma (Portaria nº 445), mas tão somente erige um fato, um dado, à condição de gerador do ICMS. E **quarto**, porque, se a pretensão é conceder ao “crédito tributário” maiores garantias ou privilégios, o próprio dispositivo afasta a exceção em relação a “atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. Portanto, ainda que se pudesse admitir a legalidade da Portaria nº 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.

Defende que a **interpretação do CONSEF é equivocada**. Pontua que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o Auto de Infração 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 (RECURSO ESPECIAL Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8)), que inadmitiu a própria “variação volumétrica”. Sem se falar em “índices de tolerância”, o STC firmou o entendimento de que o fenômeno físico não é fato gerador do ICMS. No caso em tela, esse “fenômeno” foi presumido de maneira ilegal e sem apego à verdade material, sendo a pretensão fiscal contrária, sim, ao posicionamento do STJ.

Afirma que **retificou, depois da ação fiscal, seu SPED**, com base nas notas fiscais, tendo juntado, 3 meses antes do julgamento atacado, os arquivos e comprovantes de transmissão. Conforme comprovantes anexos, relativos aos estabelecimentos da Autuada, incluindo a IE 057.704.016 (estabelecimento autuado) teve autorização para a retificação, sendo concedido prazo, atendido em 09/06/20, até o dia 07/07/20. Salienta que os dados retificados, portanto, compõem a escrituração digital do Contribuinte e não podem ser desprezados, salvo se comprovadamente não estiverem em consonância com a base documental, fiscal ou contábil.

Refuta que, para manter a autuação de qualquer “jeito ou maneira”, não se pode atribuir aos Contribuintes a faculdade de retificar seu 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. Todos os elementos necessários devem se encontrar à disposição do Fisco, a fim de que se investigue a verdade material, a base documental das retificações, as quais foram inclusive autorizadas.

Trouxe explicações dando exemplo que, em 2015, vendeu 1.000.000,000 de litros de gasolina comum, e os estoques, inicial e final, foram “zero”, seus lançamentos, fiscais e contábeis (quantidades e valores), devem comprovar que no mesmo período foram adquiridos 1.000.000,000 de litros. Sendo verdadeira essa constatação, é evidente que qualquer retificação realizada nas informações acessórias se encontra suportada. Caso contrário, ou seja, se no mesmo caso a comprovação de aquisições totalizar 800.000,000 litros, significa dizer que 200.000,000 litros foram adquiridos sem documentação fiscal. O impedimento à retificação do SPED não pode ser baseado no simples objetivo de manter autuações e sim na busca da verdade material.

**Reforça o entendimento da verdade material.** Disse que 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 nas retificações possuem respaldo nos estoques iniciais de 2015, nas compras e vendas e na contabilidade (quantidades e valores) e, daí por diante, mês a mês e ano a ano (2015 a 2018). Sobre o tema “verdade material”, cita a decisão da 1ª CJF do CONSEF (A-0268-11/16).

Acrescenta 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.

Pede a 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 foram criadas a partir de lançamentos gerados pelo sistema SPED, para compensar erros nos “estoques”, “escriturais” e “das medições”;
- 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) demonstrativo, pelo LMC, de algumas supostas “sobras” e “faltas”, por ausências de medições;

- f) todas as notas fiscais de entradas e totalizadores das saídas;
- g) DMA'S, relativas a todo o período fiscalizado;
- h) lançamentos contábeis correspondentes.

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”.

Afirma 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 nas sessões 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.

Disse que ajuntada 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.

Infere 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 as “disponibilidades”, evidenciando erros nos lançamentos e de sistema (falha humana e/ou de sistema).

Sustenta que deve se atentar também para o fato de que a planilha sintética lista datas não sequenciais, sempre valorando apenas os supostos, e irreais, “ganhos”. A existência de erros de lançamentos provoca efeito cascata nos dias subsequentes, nos quais o sistema, também por falha, “faz ajustes automáticos”, visando as “compensações”. Por isso aparecem dias com “sobras expressivas” e outros com “ganhos expressivos”. Entretanto, uma apuração baseada nos estoques e nas totalizações das vendas, todas registradas e declaradas, comprovará que não existiram compras sem documentação fiscal. 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 que o Auto de Infração deseja criar.

Junta exemplos das inconsistências e falha alegadas, seguem demonstrativos relativos à “Gasolina Comum e Aditivada”, abaixo transcritos, devidamente acompanhados do LMC. Embora algumas datas não se encontrem lançadas no Auto de Infração, comprovam as falhas no LMC, que produzem, como já abordado, “efeito cascata”. Em anexo, também, o controle anual dos estoques, entradas e saídas, tudo em consonância com os documentos fiscais pertinentes e compatíveis com as declarações prestadas pelas DMAs, fls. 131 a 138.

Assevera que considerando os totais das vendas do estabelecimento, comprovadas pelos totalizadores anexos e valores declarados nas DMAs, é inafastável a conclusão de que a Autuada não comprou produtos sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS. Apenas exemplificando, em 2015, se a Autuada vendeu 705.144,80 litros, de Gasolina Comum e adquiriu, comprovado por notas fiscais, 705.000,000 litros, não incidiu em qualquer omissão de entradas. Qualquer informação situada à margem dessas quantidades evidentemente foi viciada, por falha técnica e/ou humana.

Roga pela suspensão do julgamento e determinação da diligência na busca da verdade material, colocando todos os elementos que o CONSEF entender necessários, fiscais e contábeis, à disposição, além daqueles ora ofertados. O Julgador deve se preocupar com a proteção do Erário, o que o fará, no caso presente, evitando o ônus de futura sucumbência judicial. O lançamento

pode “agradar” ao Estado, pela impressão da existência de um “ativo”, mas em verdade se constitui em um grande desserviço.

Solicita a **dispensa da multa e dos acréscimos legais**. Disse ser improvável hipótese de manutenção da arbitrária condenação, com sustentação no art. 100, incisos I e III, c/c o parágrafo único, do CTN.

Pontua que o LMC foi instituído pela PORTARIA DNC nº 26, de 13/11/1992. Portanto, os Contribuintes do ramo varejo de combustíveis desde 1992, obrigados por ato normativo, adotam como prática, a apresentação do LMC e, consequentemente, 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 nº 159/19.

Acosta decisões do CONSEF (A-0256-11/18; A-0260-11/18) que se refere ao parágrafo único do art. 100 ser impositivo, determinando a exclusão de penalidades e dos acréscimos legais. Solicita “tratamento isonômico”, requerendo a dispensa da multa por infração e dos acréscimos legais, caso seja mantido o lançamento.

Finaliza, renovando a solicitação da busca da verdade material (tolhida de forma gritante pela JJF) e, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil da Autuada, revisão do lançamento, solicitando a ouvida da PGE sobre toda a matéria de direito acima tratada, pede pelo Provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que seja declarada a nulidade da decisão recorrida ou a nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

Nas fls. 211-12, a CJF converte os autos em diligência à INFRAZ DE ORIGEM no sentido de o autuante proceda o seguinte:

- *Juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao PAF;*
- *Que fossem respondidas as perguntas feitas de forma mais objetiva e explicativa;*
- *Seja trazido ao PAF cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) enviado pelo contribuinte e utilizado pelo autuante na presente fiscalização;*
- *A recorrente deverá ser devidamente notificada e, no prazo de 60 (sessenta) dias, deverá se manifestar.*
- *Caso haja manifestação da recorrente, retornar o PAF ao autuante para que o fiscal formalize nova informação fiscal abordando todos os fatos manifestados de acordo com RPAF/99.*

*Esgotado o prazo o acima referido, o presente PAF deve ser encaminhado à Secretaria desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal para julgamento.*

Nas fls. 217-18, consta petição do autuante, onde informou que verificou a ocorrência dos ganhos de combustíveis durante o período fiscalizado, contudo, pela dinâmica da rotação de estoques no posto de revendedor, esse valor certamente será muito menor ou mesmo se converterá em uma omissão de saídas.

Chama atenção para o controle fiscal de estoques de combustíveis dos postos ser feito diariamente (registros 1300, 1310 e 1320) e que esse controle deve ser diário para os revendedores, pois movimentam seus estoques em períodos de alguns dias, assim, um controle com períodos maiores (mensal ou anual) permitiria que houvesse volumes de entradas e saídas sem notas invisíveis ao controle.

Afirma que anexou um levantamento feito com os mesmos dados do registro 1300, mas de forma anual, no qual são observados os volumes de omissão de entradas diminuírem muito e, que, em regra, surgem omissões de saídas – provocadas pelas perdas, quase sempre muitos superiores ao limite de 0,6% da ANP, sendo essas omissões de saídas punidas apenas om multa forma, já que o ICMS foi pago por substituição. Portanto, a forma mensal ou anual se torna ineficaz.

Pontuou que foi constado nos levantamentos juntados ao PAF que os gastos estão acima dos índices admitidos pela ANP. Discorreu que devido as restrições físico químicas dos combustíveis, é certo que os ganhos registrados na EFD não corresponde aos volumes disponíveis para comercialização, pois sem uma nota fiscal de entrada, esses volumes necessariamente

correspondem a entradas sem documentação fiscal.

Informa que todas as informações trazidas na EFD são coerentes, nenhum erro foi detectado e não apresentam lacunas. Destacou que as saídas são anotadas bico por bico, tanque por tanque, combustível por combustível, além dos estoques finais e iniciais são medidos com três decimais de precisão todos os dias, tendo assim, esse controle diário, os erros do dia a dia não se propaguem para o dia seguinte, já que as medições serão refeitas e surgirá a diferença na medição.

Asseverou que o roteiro de fiscalização utilizado é condizente com a Portaria nº 445/98 e disse que a norma ABNT NBR 13787 regula situação semelhante a Portaria DNC nº 26/92, no qual tem propósitos e consequências distintas, pois não faz sentido fazer a análise da movimentação dos combustíveis nos postos revendedores agrupando dias ou meses, sendo que essa metodologia é adequada para uma análise metrológica do SASC, garante a validade das informações levantadas pelo posto e anotadas no registro 1300.

Assinalou que a inclusão do parágrafo único, do art. 10 da Portaria 445/98 pela Portaria nº 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para o caso específico dos postos revendedores, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria recorrente e anotado na sua EFD, portanto, foi errado as afirmações do patrono do recorrente.

Nas fls. 222 a 272, consta manifestação, no qual o patrono do recorrente vem dizendo que foram lavrados vários PAFs para mesma empresa, restando demonstrado que o Contribuinte, quando da intimação sobre a lavratura do Auto de Infração, não recebeu diversos elementos, imprescindíveis à formação do PAF, DEMONSTRAÇÕES e os ARQUIVOS QUE DERAM ORIGEM às “planilhas sintéticas”, ofertadas com a intimação realizada quando da lavratura do Auto de Infração.

Pontuou a constatação de vício na formação do PAF e, consequentemente, na intimação do Contribuinte, tendo adotado postura que encontra amparo art. 8º, § 3º, c/c o art. 46, do RPAF. Disse que ao ser intimado estava faltando os “Registros 1310, 1320 e parte do 1300 somente o Campo 10/Ganhos foi disponibilizado”, como também o próprio SPED FISCAL.

Chama atenção a “ausência dos Registros 1300, 1310 e 1320” e do SPED FISCAL e da Informação Fiscal, arquivos que foram utilizados na ação fiscal e que, por exemplo, em relação à reabertura de prazo promovida, pela Egrégia CJF, no Auto de Infração nº 269138.0104/19-1, foram disponibilizados. A motivação dessa omissão: ocultar a inexistência das alegadas omissões (ponto que será abordado adiante). Portanto, todos os demonstrativos ora enviados para a Autuada, em 04/10/2021, bem como o SPED FISCAL utilizado na autuação e os “Registros 1300, 1310 e 1320”, esses quatro últimos ainda não entregues, teriam que acompanhar a intimação acerca da lavratura do Auto de Infração. A despeito, portanto, da elogável condução adotada pela JJF, existem consequências legais que precisam ser levantadas, como a seguir se fará.

**Alega decadência para o período de 2015.** Assevera que se a primeira intimação não atendeu ao disposto no art. 46 do RPAF, não pode ser considerada “válida”, sendo, a teor do art. 18, II do RPAF, NULO o ato praticado. Afirma que a intimação “válida” do Contribuinte, ou seja, aquela através da qual a defesa não foi totalmente preterida, somente teve lugar em 04/10/21, decorrendo a decadência do direito de constituição do crédito tributária, em relação aos supostos fatos geradores até 31/12/2015. Acosta julgados do CONSEF (A-0238-12/13; A-0250-11/18; A-0211-12/16).

Assinala que se a intimação é “inválida” não pode surtir qualquer efeito, inclusive diante da contagem do “prazo decadencial”, sob pena de ter o Fisco “prazo eterno” para efetuar o lançamento. Nesse mesmo sentido, da necessidade da validade/regularidade da intimação, na contagem do lapso temporal da “decadência”, a PGE emitiu o anexo parecer, homologado pelo Sr. Procurador Geral do Estado. Assim, requer a exclusão dos valores atinentes ao exercício de 2015, fulminados pela “decadência do direito de constituição do crédito tributário”.

**Alega nulidade da Decisão recorrida, por suspensão de instância e cerceamento do direito de defesa.** Concentra argumentação no reexame de todo o conteúdo da defesa, pois só assim,

evitará repetições, exceto naquilo que entende ser imprescindível, ante a ausência de legalidade.

Aponta que a decisão ora recorrida foi delineada com evidente cerceamento do direito de defesa, o que se extrai da simples leitura da “fundamentação/voto”, assim como do ato adotado pela Douta CJF, reabrindo prazo que deveria ter sido reaberto pela JJF. Afirma que construiu sua defesa na tentativa de demonstrar a impropriedade do método do Sr. Autuante, mesmo sem conhecer a integralidade dos demonstrativos utilizados na apuração das supostas diferenças, os quais, agora, em parte conhecidos, como será abordado no mérito, conduzem à improcedência da autuação, posto que provam inconsistências na condução da ação fiscal e, principalmente, que a recorrente jamais adquiriu combustíveis sem documentação e fiscal e sem os registros, fiscais e contábeis, correspondentes.

Destaca que o art. 46 do RPAF, não foi atendido, o que gerou a conduta da CJF, se torna mais que evidente a caracterização da já alegada “supressão de instância”, pois caberia à JJF determinar, originariamente, o saneamento que a CJF determinou, deliberando em seguida sobre as razões e elementos ofertados pelo Contribuinte, como lhe atribui competência o art. 23, inciso III do Regimento Interno do CONSEF.

Salienta que ao negar ao Contribuinte acesso a todos os elementos do lançamento, seja por ação, seja por omissão, ou seja porque o próprio Autuante deliberadamente não acostou ao PAF todos os “papéis de trabalho”, a JJF provocou ofensa ao art. 18, inciso II do RPAF, o que não pode, apesar da exemplar conduta do Julgador de Segunda Instância, pois a Primeira Instância restará suprimida. A JJF julgou o PAF de forma precária, antes que a recorrente tivesse conhecimento dos demonstrativos e levantamentos elaborados, ora fornecidos, assim como dos demais componentes da ação fiscal, ou seja, antes que fosse observada a seguinte determinação do RPAF. Renova a transcrição do art. 46 do RPAF.

Chama atenção que o Autuante, mesmo de maneira não deliberada, omitiu a existência e entrega de demonstrativos e levantamentos, indispensáveis para o esclarecimento dos fatos, prejudicando a defesa e a instrução e julgamento do PAF (inclusive induzindo o Julgador de Primeira Instância a erro). Levando também em consideração os insistentes pedidos da defesa para a realização de diligências e reabertura do prazo, se constata que o que a CJF fez, nada mais, foi reconhecer o vício e se esforçar para suprir. Contudo, o saneamento obrigatoriamente deve ser realizado em Primeira Instância. Não tendo esse requisito sido atendido pela JJF, sua decisão é NULA. O PAF deve retornar à Primeira Instância administrativa, para as devidas providências e novo julgamento. Nesse sentido, a recorrente firma expresso pedido.

Repete as mesmas argumentações sobre **alegações não apreciadas e pede pela nulidade da decisão recorrida**.

Argumenta razões para **nulidade do Auto de Infração ou decisão recorrida, pois afirma que houve alteração do fulcro do lançamento**, o que sustenta não ser possível. Reproduz o enquadramento do Auto de Infração (Art. 4º, § 4º, inciso IV; Art. 6º, inciso IV; Art. 23-A, inciso II, todos da Lei nº 7.014/96, além do art. 10, § único da Portaria nº 445/98).

Esclarece que no art. art. 6º, IV, de forma cristalina não se aplica aos casos de “responsabilidade por solidariedade em decorrência de substituição tributária”, pois se trata de “responsabilidade comum”, de qualquer pessoa, física ou jurídica, flagrada na posse de mercadorias, visando comercialização, sem documento fiscal ou com documento inidôneo, situação longe daquela discutida na presente demanda, pois não há que se admitir que a recorrente se encontrava na posse dos produtos, em 2019 (quando lavrado o Auto de Infração), e os supostos fatos tenham acontecido entre 2015 e 2018. Se poderia cogitar, mediante interpretação muito abrangente, que se presumiu a posse dos produtos, entre 2015 e 2018. Essa previsão legal, do art. 6º, inciso IV, é aplicável, normalmente, nas situações de “trânsito de mercadorias”, ou comprovado armazenamento irregular – apenas em casos de flagrante.

Explica nos arts. 4º, § 4º, inciso IV e 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, que são os efetivos suportes da autuação e da apuração da base de cálculo. E são claros ao preconizar que na hipótese em tela

a autuação foi lastreada na presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, como exclusivamente autoriza o art. 4º, § 4º, inciso IV. Além disso, a base de cálculo foi mensurada mediante a adoção de critérios aplicáveis à presunção, que naturalmente deve decorrer de regular levantamento quantitativo de estoque.

Pontua que a JJF manobrou a desqualificação da “presunção”, o que fez, por exemplo, mediante o registro no voto primário, contrariando totalmente a fundamentação legal lançada no Auto de Infração e afrontando taxativamente a Lei nº 7.014/96. Acrescenta que além de contraditar o enquadramento legal apresentado no Auto de Infração, ou seja, a base legal da ocorrência do fato gerador e da apuração da base de cálculo, a JJF disse, que a ora recorrente, “*varejista no ramo de combustíveis, se encontra qualificado na condição de contribuinte substituto tributário, o que é ilegal, haja vista que no caso dos combustíveis, a Lei nº 7.014/96, no art. 8º, inciso IV, atribui ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto....*”.

Simulou situação de que nas hipóteses de flagrante de transporte ou armazenagem, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea, a recorrente poderia ser considerada “responsible solidária”, aí sim com fundamento no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.0134/96. A ocorrência descrita no Auto de Infração, no máximo, poderia ter sido considerada como um “indício de irregularidade”, levando a uma apuração aprofundada.

Reitera que, apesar de grandes contradições em seus “fundamentos”, a JJF promoveu total alteração do fulcro do Auto de Infração, espalhado no enquadramento legal, sem a mínima base legal ou fática. Diz a JJF que as mercadorias “*saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem tributação*”, o que evidencia, como enquadrado transcrita no Auto de Infração, a caracterização do fato, presumido, previsto no art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, bem como do art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, dispositivos que não segregam mercadorias pelo “regime de tributação” (Normal ou ST).

Observou que o entendimento da JJF de que não interessam os dados dos estoques, das entradas ou saídas e, que não interessem os documentos fiscais de entradas e de saídas. Apenas o lançamento do LMC, parte do “Registro 1300”, “Campo 10/Ganhos”, é único e evidente. Do ponto de vista legal, a JJF esqueceu que a autorização legal, constante da Lei nº 7.014/96, e até esse ponto seguida pela Portaria nº 445/98, ampara somente a cobrança por presunção, com a apuração da base de cálculo, de acordo com o já transcrita art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, assim também tratada. Nesse diapasão, a JJF não poderia, e na prática o fez, promover a modificação do enquadramento legal do Auto de Infração, nem do verdadeiro fulcro, especialmente sem reabrir o prazo de defesa.

Afirma que a JJF alterou ilegalmente o lastro legal para a apuração da base de cálculo, sem sequer, de forma antecedente, determinar a reabertura do prazo de defesa, como originalmente lhe caberia fazer. Postula que o art. 145, do CTN, regula as hipóteses de alteração do lançamento de ofício, incisos I a III, que não se enquadram no caso em apreço. E que a alteração realizada pela JJF foi levada a efeito de maneira totalmente irregular e ilegal, bem como promoveu claro cerceamento do direito de defesa. Essa modificação, em verdade, teve como desiderato fugir da aplicação da Instrução Normativa nº 56/07, que só permite a cobrança sobre as operações presumidas, se as operações anteriormente realizadas foram normalmente tributadas. Acosta julgados do CONSEF (A-0247-11/16; A-0234-12/17; A-0013-12/15; A-0361-12/14; A-0307-12/19) que foram nulos os Autos de Infração ao determinar o atendimento do art. 46 do RPAF, com a reabertura de prazo de defesa.

Requer que seja declarada a nulidade da autuação, ou da decisão recorrida e pede que o PAF retorne à Primeira Instância administrativa, visando saneamento e novo julgamento, desta feita em consonância com o enquadramento legal apresentado para a descrição da infração e na apuração da base de cálculo.

**Agora nulidade do lançamento devido ao art. 196 do CTN.** Disse que o RPAF/BA, no art. 28, incisos I e II, recepcionou a determinação do CTN, prevendo que a ação fiscal deve ser precedida iniciada mediante “termo de início” ou “termo de intimação”, com validade, segundo o mesmo

art. 28, § 1º, de 90 dias. As hipóteses em que os “termos” estão dispensados, não aplicáveis ao caso presente (pois estamos tratando de fiscalização de estabelecimento para a exigência decorrente da obrigação principal), se encontram descritas no art. 29 do mesmo RPAF/BA.

Salienta que o “termo de fiscalização”, produz os efeitos legais, deve conter requisitos básicos, como a correta identificação do Contribuinte, data de expedição, período a ser fiscalizado e dados da Autoridade Fiscal. No caso em apreço, conforme cópia anexa, a recorrente foi cientificada que seria fiscalizada apenas em relação ao exercício de 2015. Assim, o atendimento à exigência legal só pode fazer efeito em relação a 2015, o que significa dizer que os exercícios de 2016 em diante sequer poderiam ser fiscalizados, que dirá “autuados”.

Afirma que a Autoridade Fiscal só poderia exercer sua competência em relação ao exercício informado no “Termo de Fiscalização”, como também o Contribuinte não poderia ser surpreendido com autuações fora desse período, sobre o qual o “termo expedido” não pode produzir efeitos legais. Consequentemente, em relação aos exercícios de 2016 a 2018, o Auto de Infração é nulo de pleno direito, na medida em que a ação fiscal não se encontrava acobertada pelo termo exigido. Junta entendimento do CONSEF através de várias decisões proferidas (A-0049-01/15; A-0153-12/11; A-0025-04/17; A-0121-06/19).

Aponta que o “Termo de Fiscalização” utilizado é inválido, no que concerne aos exercícios de 2016 a 2018, o que enseja a nulidade da autuação e a validade dos atos praticados pela recorrente em relação aos mesmos períodos, notadamente as retificações, autorizadas, realizadas na EFD/LMC/Reg. 1300. Transcreve decisão do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (Acórdão: 21.831/18/2<sup>a</sup> Rito: Sumário. PTA/AI: 15.000039933-01. Impugnante: Maria Aparecida de Castro Maciel.) e julgados do CONSEF (A-0310-01/13; A-0239-01/14; A-0223-01/14; A-0153-02/15; A-0242-11/03).

Pede pelo **acolhimento da validade das retificações feita na EFD autorizada pela SEFAZ, espontaneamente caracterizada**. Refuta que se não for admitido o vício na condução da ação fiscal, decorrente da ausência de termo de fiscalização para os exercícios de 2016 a 2018, há que se pontuar, ao menos, que não se pode atribuir os efeitos pretendidos, concernentes à “invalidade” das retificações feitas na EFD/LMC, que devem ser tidas como espontâneas e utilizadas em revisão do feito ou nova ação fiscal.

Destaca que as retificações foram autorizadas pela SEFAZ, feitas dentro da sistemática do art. 251, § 1º do RICMS (comprovantes já apresentados no PAF), não se pode admitir uma interpretação do mesmo art. 251, § 2º, seja fora do contexto geral das normas e sempre em detrimento do Contribuinte. Afirma que atendeu ao disposto no parágrafo primeiro e teve autorização expedida. Pontua que, como os exercícios de 2016 a 2018, formalmente, e no que tange à segurança jurídica da relação entre Fisco e Contribuinte, não se encontrava sob ação fiscal, é válida a retificação da EFD, notadamente porque feita com base na verdade material, ou seja, na documentação fiscal pertinente, que por sua vez reflete os lançamentos contábeis.

Diz que os referidos exercícios, não poderia sequer se encontrar sob ação fiscal, sendo lógico que não se aplica a exceção concernente a “existência de débito tributário em discussão administrativa ou judicial”. Essa vedação exige que o lançamento de ofício, discutido na esfera administrativa ou no âmbito judicial, tenha sido levado a efeito de forma regular, ou seja, que o Contribuinte tivesse sido informado que se encontrava sob a ação fiscal. Outra interpretação impõe afronta ao art. 196, do CTN e distorce completamente o sentido e hierarquia normativa.

Assevera que, caso não admitida a nulidade da autuação, em relação aos exercícios de 2016 a 2018, deve ser reconhecida a validade e eficácia das retificações feitas na EFD, podendo, inclusive, em nome da absoluta verdade material, ser determinada revisão do lançamento, com base nos novos arquivos apresentados e, principalmente, na documentação que lhe sustenta (notas fiscais de entradas, vendas, inventários, medições, DMA'S, lançamentos contábeis etc.), documentos estes que, vale mencionar, não foram examinados.

Relata os mesmos quanto ao **enquadramento legal do Auto de Infração**, onde reproduz a disposição e volta a assinalar as mesmas conclusões para anular a Decisão recorrida, listando

item por item e acrescentando através do item “E”, que a autuação foi levada a efeito sem considerar qualquer documento, fiscal ou contábil, e sem que fosse realizado um verdadeiro levantamento. Apenas as informações lançadas, sem compatibilidade com a verdade material e nem com os demais Registros do LMC (notadamente com os Registros 1310 e 1320), como “ganhos” no “Campo 10 do Registro 1300 do LMC”, foram validadas.

Repete também os mesmos argumentos sobre o assunto: **da aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07; da ilegitimidade passiva do recorrente para responsabilidade tributária; da ofensa do procedimento regular da Portaria nº 445/98; da ilegalidade da Portaria nº 159/19; da irretroatividade da Portaria nº 159/19; da retificação autorizada do SPED; da dispensa da multa e dos acréscimos moratórios.**

Discorre sobre a **decisão da Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia**, onde destacou que a Portaria nº 445/98 (alteração introduzida pela Portaria nº 159/19), em consonância com a linha majoritário do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (de forma alinhada com os julgados transcritos, relativos à Instrução Normativa nº 52/13), a Exma. Sra. Juíza da 4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, proferiu sentença concluindo pela Ilegalidade/Inconstitucionalidade do art. 10, § único da Portaria nº 445/98. Em que pese o disposto no art. 167, inciso III do RPAF/BA, a ilegalidade se aplica ao caso em lide. Reproduz a sentença TJ-BA, fls. 193 a 194. E diz que a manutenção desse tipo de autuação, sem base legal e sem comprovação material (pois a Autuada comprou mais do que vendeu, como se pode auferir pelos Registros 1300, 1310 e 1320), se constituirá um desserviço para o Estado, que acará com os ônus da sucumbência.

Quanto ao **princípio da verdade material** levantada, além de transcorrer os argumentos já expostos em peças impugnatórias anteriores, detalhou suas explicações.

Pontuou 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. E mesmo que as retificações não sejam consideradas, é possível se constatar, através da EFD, que a recorrente não adquiriu mercadorias sem documentação fiscal. Lembrou que não foi feito qualquer levantamento; que nenhum documento foi examinado; que só importou o “Campo 10, do Registro 1300”. Não se atentou, sequer, para os demais dados existentes na EFD, notadamente nos “REGISTROS 1310 e 1320”.

Que as saídas são lançadas, “diariamente”, no “Registro 1300”, desdobradas “por tanque”, no “Registro 1310” e “por bico”, no “Registro 1320”. Se tudo que a recorrente vendeu se encontra nos “Registros 1300, 1310 e 1320”, uma ação fiscal isenta deve levantar esses totais, a fim de que sejam equacionados com os estoques e as compras. Os “Registros 1300, 1310 e 1320”, convenientemente, não foram apresentados pelo Sr. Autuante, mas se encontram na EFD da recorrente e, consequente, na pose do Fiscal. Apenas o “Campo 10, do Registro 1300”, que contém os supostos “ganhos” constam do Auto de Infração, pois as mesmas “informações” compõem, sozinhas, a essência do lançamento.

Acrescenta que conforme anexa declaração, firmada pela empresa ENFOCK Automação Comercial Ltda., que os dados inicialmente lançados no LMC/EFD/Reg. 1300, se encontravam contaminados, sendo que a referida empresa, que presta “serviços de consultoria e gestão como franquia para o Estado da Bahia do desenvolvedor LINX S/A” atestou tal situação. Assim, a declaração anexada, com firma reconhecida, datada de 12/05/2021, e o original se encontra em poder da recorrente, à disposição do CONSEF e de qualquer Autoridade Fiscal. Resta comprovada a motivação para a retificação feita pela recorrente em seu LMC/EFD, autorizada e sobre períodos que sequer a mesma foi informada que se encontrava sob ação fiscal.

Destaca que os vícios declarados e apontados pela ENFOCK contaminaram sobremaneira os lançamentos relativos a “perdas e ganhos”, que não refletiram a verdade das movimentações dos combustíveis, com efeito cascata em detrimento da verdade material. Exemplificando, a ausência de lançamento do “estoque físico/medição” em determinado dia faz com que o “estoque

escritural” seja tido como uma “perda”, repercutindo nos dias subsequentes. O lançamento do “estoque físico” com quantidade errada, ensejará o mesmo efeito. Não se pode atribuir validade às quantidades apresentadas no AI como “ganhos”, diante das suscitadas inconsistências e da perfeita coincidência entre as quantidades vendidas, compradas e estoques. Uma apuração baseada na documentação fiscal irá confirmar a procedência das alegações defensivas.

Sustenta que, não admitir a possibilidade da existência desses erros (operacionais e humanos), significa atribuir validade, única e exclusivamente, aos dados irreais lançados no Auto de Infração, que não se encontram compatíveis com a verdade material, ou seja, com os estoques, vendas e aquisições. Significa dizer, ainda, que o lançamento no “Campo 10 do Registro 1300 do LMC” é fato gerador incontestável, mesmo diante de tantas circunstâncias indicando o contrário.

Disse que mesmo diante da ausência da EFD utilizada no Auto de Infração e dos “Registros 1300 (na sua integralidade), 1310 e 1320”, usados na autuação, analisando as planilhas que somente agora teve acesso, e baseada nos seus arquivos, a Autuada reforçou sua convicção de que não existem no PAF demonstrativos que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”. Pelo contrário, considerando os totais das vendas do estabelecimento, comprovadamente registradas declaradas, é inafastável a conclusão de que a recorrente não comprou produtos sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS.

Pontua que de acordo com os registros na EFD, as quantidades vendidas pela recorrente, registradas nos seus equipamentos, por tipo de combustível, períodos e “bicos” (Registros 1300, 1310 e 1320), encontram suporte nas suas compras registradas e estoques. Os “registros” comprovam a total compatibilidade entre as saídas e entradas, de onde se conclui que a recorrente não comprou combustíveis sem documentação fiscal e que as quantidades registradas no LMC, usadas na ação fiscal, são irreais, decorrentes de erros técnicos e humanos. Resumindo:

- *No Registro 1300 = LMC, temos as ENTRADAS e SAÍDAS, dos combustíveis*
- *No Registro 1310 = TANQUES, também temos iguais quantidades ao arquivo 1300, de ENTRADAS e SAÍDAS*
- *No Registro 1320 = BICOS (NÃO APRESENTADO), temos as SAÍDAS iguais ao Registro 1300.*

Pondera que, como a autuação se deu somente pelo “Campo 10 do Registro 1300”, e as medidas conferem com as entradas e saídas dos tanques e bicos, não apresentando divergências, tudo que foi vendido, pelos bicos, tem comprovação das entradas. Qualquer outra informação, à margem desses totais, se encontra viciada. Os próprios arquivos, que certamente foram usados na fiscalização, comprovam os totais vendidos e comprados e atestam que não existem divergências que possam caracterizar entradas não contabilizadas. Usando o percentual de tolerância, admitido pela ANP em decorrência de variação volumétrica (0,6%), chegamos à conclusão de que a autuação não procede.

Afirma que realizou uma apuração com fundamentos em todos os elementos da EFD, notadamente “Registros 1300, 1310 e 1320”, eis as quantidades totais vendidas, adquiridas e estocadas pela Autuada. Junta planilha de Controle de Estoque de Combustíveis Líquidos e transcreve trechos da apuração feita pela área técnica da recorrente, espelhada nas planilhas entregues, demonstrando claramente essa mesma situação.

Disse que analisando todos os dados apresentados pelo Senhor Autuante, em todos os exercícios autuados, se chegará à mesma conclusão: AS VENDAS REALIZADAS PELA AUTUADA ESTÃO SUPORTADAS PELAS SUAS COMPRAS (E ESTOQUES) e que a recorrente vendeu mais do que comprou e, assim, especular que compras foram feitas sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS, é impossível.

Sustenta que há muitos outros erros na apuração, motivados pelos vícios escriturais e pelas falhas na concepção do lançamento, seguem anexos, em meio magnético, como forma de atestar a precariedade da exigência e, ao menos, a necessidade completa revisão fiscal, com consequente reabertura do prazo de defesa (saneamento pela JJF).

Destaca que nas planilhas anexas, em meios físico e magnético, encontrou pontos correlatos aos vícios abordados, com inúmeros exemplos concernentes às “perdas e ganhos” e outras inconsistências na apuração. Agora, não levar em conta todas essas circunstâncias e valorar, tão somente, sem admitir a possibilidade de erros materiais, os equivocados registros de “ganhos”, já retificados de maneira legal e regular, é atentar contra a verdade material e admitir que a autuação foi lastreada, apenas, em “informações acessórias que foram erigidas à condição de fato gerador não previsto em lei”. Afirma que também encontrou outras divergências encontradas no Auto de Infração, concernentes a “perdas e ganhos”, preços médios, produtos inexistentes (diesel), pois são decorrentes dos erros de lançamentos informados pela ENFOCK, seguem em meios físico e magnético.

Pontuou divergência detectadas na Planilha do Autuante, sendo que a sobra indevidamente autuada (VAL\_AJ\_GANHO) deveria ter sido compensada com faltas (VAL\_AJ\_PERDA), logo no dia seguinte, o que houve foi ou um erro de lançamento no estoque de fechamento ou um erro sistêmico – CARTA ENFOCK.

Ressalta que os lançamentos aqui reportados encontram suporte, em valores, na contabilidade e DMAs transmitidas ao Fisco. Se a ação fiscal tivesse seguido o quanto determinado pela Portaria nº 445/98 ou pela Instrução Normativa nº 56/07, essa conclusão já teria sido tomada e o Auto de Infração não teria sido lavrado. Mas uma revisão, abrangendo os aspectos fiscais e contábeis, pode ser instaurada, como medida de extrema cautela. A recorrente disponibiliza toda e qualquer informação, inclusive bancária, se o CONSEF assim desejar conduzir o PAF.

Resumiu, sustentando, que os arquivos da EFD demonstram com clareza os totais vendidos pela recorrente em cada exercício, que não existiram vendas não registradas e que as saídas encontram respaldo nos estoques (iniciais e finais) e nas entradas/compras realizadas com notas fiscais e retenção do ICMS. Afirma que o lançamento de ofício é totalmente improcedente.

Ao final renova a solicitação da busca da verdade material e, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil da recorrente, revisão do lançamento, pleiteando nova ouvida da PGE sobre toda a matéria tratada, pede pelo provimento do Recurso Voluntário, a fim de que seja declarada a nulidade da decisão recorrida, ou a nulidade improcedência do Auto de Infração, ou, se mantido o ilegal e infundado lançamento, a dispensa da multa e acréscimos legais.

Na manifestação do autuante, nas fls. 276 a 298v, onde trouxe os seguintes esclarecimentos:

#### QUANTO ÀS PRELIMINARES

##### **A violação do princípio do contraditório e da ampla defesa.**

Disse que a CF/88 dita que aos litigantes em processo administrativo são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV da CF/88). Cita ensinamento de Hugo de Brito Machado. Portanto, meros procedimentos, onde não há conflito, não suscitam a aplicação do contraditório e da ampla defesa. Esse é também o caso do procedimento de fiscalização. Cita Fabiana Del Padre Tomé em seu excelente “A prova no direito tributário”.

Notou que o PAF para a solução do litígio entre o fisco e os sujeitos passivos tributários somente surge com a “apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento de crédito tributário efetuado” (art. 121, I do RPAF/99). Citou Ricardo Alexandre, em “Direito tributário esquematizado”, 8ª ed., chama a atenção para essas duas fases do procedimento de lançamento.

Assim, diz que a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do auto de infração ou notificação fiscal. Nessa fase, vige o princípio inquisitorial. Posteriormente, a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado. É nessa fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

##### **As alegadas violações à ampla defesa. A falta de apresentação de todas as planilhas**

### **elaboradas no procedimento de fiscalização que antecedeu ao lançamento.**

Salienta que ao realizar uma auditoria fiscal, sempre manuseamos os livros e documentos das empresas. Ao fim do trabalho, utilizando as informações desses, elaboramos demonstrativos que comprovam a ocorrência dos fatos geradores do imposto cobrado no exato teor do art. 46 do RPAF/99.

Afirma que não foi diferente neste trabalho. Trazidas ao processo todas as planilhas que serviram de base para os demonstrativos anexados ao lançamento efetuado, vê-se, agora, nitidamente que as informações juntadas ao lançamento são um resumo daquelas informações contidas no Sped da impugnante, isto é, dos livros e documentos fiscais apresentados pela impugnante ao fisco por meio eletrônico. Todo o resto é supérfluo e apenas aumentariam o volume do processo, sem nada acrescentar.

Fica patente, então, que a nossa decisão de, por clareza e economicidade, resumir as informações trabalhadas para anexá-las ao lançamento foi acertada e que não houve qualquer prejuízo à impugnante. Não houve, portanto, qualquer cerceamento da defesa.

Assim, não é verdade que a impugnante “não recebeu diversos demonstrativos analíticos, imprescindíveis à formação do PAF”. Não é verdade que houve uma “tentativa de sanear o feito” - houve, sim, zelo em percorrer a proverbial “milha extra” para esclarecer as dúvidas da impugnante, ainda que sobre a sua própria escrituração fiscal.

Também, não é verdade que “a primeira intimação não atendeu ao disposto no art. 46 do RPAF” sendo inválida e não podendo “surtir qualquer efeito, inclusive diante da contagem do ‘prazo decadencial’” – vide ponto sobre a decadência abaixo.

### **A violação dos princípios da legalidade e da verdade material.**

Diz que de acordo com o magistério de José dos Santos Carvalho Filho, em seu “Manual de direito administrativo”, 27<sup>a</sup> ed., “toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei”, isso em obediência ao princípio da legalidade insculpido no *caput* do art. 37 da CF. E, na Administração Tributária, esse princípio tem como consequência o dever de o fisco provar a ocorrência do fato gerador, sob pena de nulidade do lançamento. Cita Celso Antônio Bandeira De Mello, em seu “Curso de direito administrativo”, 28<sup>a</sup> ed., e James Marins, em “Direito processual tributário brasileiro”, 13<sup>a</sup> ed.

Destaca que todas as atividades procedimentais e processuais sempre têm fim. Desse modo, 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.

Ressalta que 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 ensinamento de Fernanda Del Padre Tomé (“A prova no direito tributário”, 3<sup>a</sup> ed.). Por isso, ao utilizar os registros da EFD como prova, levou 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 vínculo 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.*

Assinala que a impugnante se queixa de que:

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

Sustenta que não têm fundamento a censura da impugnante, pois, a EFD faz prova contra a impugnante (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Diz ser claro que isso não significa que a impugnante não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, *in fine*, do CPC). Mas, nesse caso, cabe à 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” (Normas Brasileiras de Contabilidade T-2.1) a incorreção dos lançamentos feitos na EFD (art. 373, II, do CPC); isto é, compete à impugnante o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Com efeito, em resumo, descortinou que:

- (i) *Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos.*
- (ii) *A prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital.*
- (iii) *O ônus da demonstração que a sua EFD está errada é da impugnante.*
- (iv) *Pela indivisibilidade da escrituração contábil, o LMC não faz prova contra a EFD.*
- (v) *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 violação do princípio da reserva legal ou da legalidade tributária.**

Pontua que a inclusão do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 pela Portaria nº 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD. – vide item 3.1.6 abaixo.

Diz ser errado afirmar que essa portaria veio “*alterar ou instituir qualquer elemento da regrametriz de incidência da norma tributária*”, que “*não existe base legal para o meio de apuração adotado*”, ou que trada da “*incidência de ICMS sobre produto resultante, única e exclusivamente, da dilatação volumétrica*”, ou que o meio de apuração foi “*criado pela autoridade fiscal*”, ou que “*o autuante não seguiu o roteiro legal*”, ou que “*o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular*”, ou que “*o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ*”.

### **QUANTO AO MÉRITO**

#### **A correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal. O controle dos estoques nas Ciências Contábeis.**

Refuta que os estoques se referem às mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico. E, hoje, diferentemente da Era Mercantilista, quando “bastava o levantamento dos estoques em termos físicos”, a análise e classificação dos estoques são muito mais complexas (MARTINS, Eliseu. “Contabilidade de custos”. 10ª Ed.).

Diante dessa complexidade, a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerandos, ela foi publicada para

“orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais “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.

### O inventário dos estoques.

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

Ressalta que o inventário trata da contagem física e *in loco* das mercadorias. Então, quando a Portaria nº 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.

### A frequência de realização dos inventários.

Pontua que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com frequências diferentes. Por exemplo, no caso das empresas mercantis, por obrigação legal, os estoques são inventariados quando do levantamento do balanço da empresa (art. 225, *caput*, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012 – RICMS/12), levantado ao fim de cada período de apuração (art. 276, *caput*, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto Federal nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), o que, no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, deve ser feito trimestralmente ou anualmente, e, no caso da pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, no término do ano-calendário.

### O controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores.

Assinala que o controle fiscal: o Livro de Movimentação de Combustíveis e a Escrituração Fiscal Digital. Já 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, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos:

- (i) *Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis.*
- (ii) *Controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico*

*carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população.*

- (iii) *Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais.*
- (iv) *Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.*

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%.

Explica que na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310 e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis e têm os seguintes campos:

01 – REG, texto fixo contendo "1300";  
02 - COD\_ITEM, código do produto, constante do registro 0200;  
03 - DT\_FECH, data do fechamento da movimentação;  
04 - ESTQ\_ABERT, estoque no início do dia, em litros;  
05 - VOL\_ENTR, volume recebido no dia (em litros);  
06 - VOL\_DISP, volume disponível (04 + 05), em litros;  
07 - VOL\_SAIDAS, volume total das saídas, em litros;  
08 - ESTQ\_ESCR, estoque escritural (06 – 07), litros;  
09 - VAL\_AJ\_PERDA, valor da perda, em litros;  
10 - VAL\_AJ\_GANHO, valor do ganho, em litros;  
11 - FECH\_FISICO, estoque de fechamento, em litros.

Acosta ilustração sobre o procedimento da movimentação diária de combustíveis.

Já o registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque. Seus campos são:

01 – REG, texto fixo contendo "1310";  
02 - NUM\_TANQUE, tanque que armazena o combustível;  
03 - ESTQ\_ABERT, estoque no início do dia, em litros;  
04 - VOL\_ENTR, volume recebido no dia (em litros);  
05 - VOL\_DISP, volume disponível (03 + 04), em litros;  
06 - VOL\_SAIDAS, volume total das saídas, em litros;  
07 - ESTQ\_ESCR, estoque escritural(05 – 06), litros;  
08 - VAL\_AJ\_PERDA, valor da perda, em litros;  
09 - VAL\_AJ\_GANHO, valor do ganho, em litros;  
10 - FECH\_FISICO, volume aferido no tanque, em litros. *Estoque de fechamento físico do tanque.*

Por fim, o registro 1320 trata do volume das vendas no dia e tem os seguintes campos:

01 – REG, texto fixo contendo "1320";  
02 - NUM\_BICO, bico ligado à bomba;  
03 - NR\_INTERV, número da intervenção;  
04 - MOT\_INTERV, motivo da intervenção;  
05 - NOM\_INTERV, nome do interventor;  
06 - CNPJ\_INTERV, CNPJ da empresa responsável pela intervenção;  
07 - CPF\_INTERV, CPF do técnico responsável pela intervenção;  
08 - VAL\_FECHA Valor da leitura final do contador, no fechamento do bico;  
09 - VAL\_ABERT, valor da leitura inicial do contador, na abertura do bico;  
10 - VOL\_AFERI, aferições da bomba, em litros;  
11 - VOL\_VENDAS, vendas (08 – 09 - 10 ) do bico, em litros.

Verificou 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 émeticamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

Repisa, outra vez, 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.

#### **A legalidade do procedimento de fiscalização. A necessidade da alteração dos procedimentos da Portaria nº 445/98.**

Disse que um ponto técnico importante que deve ser considerado na realização de um levantamento quantitativo de mercadorias é que o intervalo entre o levantamento do estoque inicial e do estoque final não deve ser superior ao período de rotação dos estoques pela empresa. Se assim não for, nesse intervalo, mercadorias podem ser adquiridas sem notas e totalmente vendidas sem notas sem que se possa identificar essas operações com o levantamento quantitativo.

Agora, no caso dos postos revendedores de combustíveis (PRC) o estoque de combustíveis é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por serem ineficazes no controle dos estoques do contribuinte auditado. Por isso, seu controle da movimentação dos combustíveis deve ser feito diariamente e anotados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para a ANP e nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD para o fisco.

Então, dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 que passa a utilizar as informações do registro 1300 da EFD e dar real efetividade aos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis realizados nos postos revendedores.

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

Já, com o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 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 Portaria nº 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 Portaria nº 445/98 impunha.

#### **O caráter procedural da Portaria nº 445/98.**

O levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias é uma técnica criada pelas Ciências Contábeis que pode ser empregada pelo fisco baiano nos termos da Portaria nº 445/98 que “dispõe sobre o alcance dos procedimentos” a serem empregados nesse levantamento. É, à vista disso, uma norma procedural criada para orientar a utilização pela fiscalização dessa técnica contábil a fim de desvelar fatos geradores do ICMS ocorridos na movimentação dos estoques do contribuinte fiscalizado.

#### **A adequação técnica do novo procedimento de fiscalização para a identificação de fatos geradores ocorridos.**

Disse que Antonie van Leeuwenhoek, em 1673, foi o primeiro cientista a observar a existência de micro-organismos. Para isso, ele utilizou um microscópio de lente simples projetado por ele

mesmo. Posteriormente, convencionou-se chamar esses seres de bactérias. Essa foi uma descoberta muito importante e só foi possível pela utilização de uma técnica nova: o microscópio. Por óbvio, as bactérias sempre existiram, apenas passaram desapercebidas até então, quando se passou a utilizar uma nova técnica que permitiu ver o que estava oculto.

Algo semelhante aconteceu com a introdução do parágrafo único no art. 10 da Portaria nº 445/98. Até então, pelo uso de uma técnica inadequada, que utilizava uma “lente macro” para analisar a movimentação dos estoques dos postos revendedores de forma anual, não se via os inúmeros fatos geradores que aconteciam de forma diária. Contudo, quando se passou a utilizar uma “lente micro”, foi possível perceber os diversos fatos geradores que aconteciam a cada dia. E, semelhantemente ao que aconteceu com Leeuwenhoek, esses fatos contábeis existiam, mas não eram percebidos, pois não se utilizava um procedimento técnico que permitisse os ver.

Cumpre, assim, não confundir “criar” com “descobrir”, como a impugnante faz. Para o dicionário “Michaelis”, “criar” significa “dar existência a; tirar do nada; formar, originar” e “descobrir” significa “tirar a cobertura (véu, chapéu, tampo etc.) de algo que se encontrava total ou parcialmente oculto; abrir, destampar”. Assim, utilizando o parágrafo único no art. 10 da Portaria nº 445/98, o auditor não cria fatos geradores, mas descortina fatos geradores ocorridos que estavam ocultos.

#### A retroatividade da aplicação da nova norma procedural.

A introdução do parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 permitiu descortinar inúmeros fatos geradores que estavam ocultos. E, como a norma não cria fatos geradores, mas apenas os revela pelo aperfeiçoamento dos procedimentos da fiscalização, fica patente que se deve observar que o art. 144, § 1º do CTN, aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais.

#### A apuração diária da ocorrência dos fatos geradores.

Reproduz o art. 116, I do CTN e diz que os fatos geradores do ICMS ocorrem cada vez que a hipótese de incidência do imposto ocorre no mundo real, não havendo qualquer limitação temporal para a sua ocorrência e determinação. Com parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, passou-se poder identificar omissões de entradas ocorridas a cada dia de movimentação dos combustíveis.

#### A inexistência de qualquer “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização. Os limites físicos para a variação volumétrica dos combustíveis no estado da Bahia.

Assevera que 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 ).

Aponta que o STJ (AREsp 1688666), esclareceu sobre o assunto e explicou que essa expansão necessariamente tem que se dar dentro dos limites físico-químicos dos combustíveis e esses são precisamente determinados: ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970. Por exemplo, é possível saber que se a densidade medida a uma temperatura de 20°C for de 0,7224 (vide tabela abaixo retirada da Resolução CNP 6/70), a densidade desse combustível a 35°C seria de 0,710. Ressalte-se que, como indicado acima na decisão do STJ, a massa permanece constante, já que a massa é igual ao volume multiplicado pela densidade (Massa = Densidade x Volume). Sendo assim, utilizando os valores da tabela abaixo:

$$\begin{aligned}M_0 &= M_1 \therefore D_0 \times V_0 = D_1 \times V_1 \\M_0 &= V_0 \times 0,7224 = 1000 \times 0,7224 = 722,4 \\M_1 &= V_1 \times 0,710 \\M_0 = M_1 &\therefore 722,4 = V_1 \times 0,710 \therefore V_1 = 722,4 / 0,710 = 1017,46 \text{ litros} \\&\Delta V = 17,46 \text{ litros} \\&\Delta V / V_0 = 1,746\%\end{aligned}$$

Portanto, com o aumento da temperatura de 20°C para 35°C um volume de 1000 litros passaria a ser de 1.017,46 litros – uma variação de 17,46 litros (ou 1,746%) para uma variação de 15°C na temperatura do combustível. Acosta ilustração sobre o fato.

Notou que, na Bahia, não ocorrem variações de temperatura tão grandes assim (15°C), de forma que mesmo essa variação volumétrica de 1,746% seria impossível neste estado.

Fica patente assim que há um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos revendedores de combustíveis. E, se fosse registrado um ganho de 100 litros pelo posto revendedor, poderíamos afirmar categoricamente que houve omissão de entradas, pois, os 1000 litros iniciais não poderiam dilatar além do limite de 18,387 litros (1,8387%) impostos pela legislação.

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° 1.833.748).

### **O fundamento fático do percentual limite de 1,8387% estabelecido pela Sefaz Bahia para os ganhos registrados na EFD.**

Consigna 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 n° 6, de 25 de junho de 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).

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) *Premissa maior associada a resultados conhecidos: Todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor.*
- (ii) *Premissa menor: Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico.*
- (iii) *Dedução: Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.*

Isso posto, salienta que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível – vide figura.

Fica patente, então, que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor (premissa maior associada a resultados conhecidos), dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico (premissa menor), então, pode-se determinar com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução).

Ainda, cumpre observar 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.

### A aplicação do parágrafo único ao art. 10 na Portaria nº 445/98 sobre “fatos conhecidos”.

Esclarece que para os valores das omissões de entradas levantadas são calculados com base em “fatos conhecidos”, isto é, nos valores registrados pelo contribuinte na sua EFD. Assim, não há qualquer “juízo de probabilidade” na norma supracitada, isto é, não há “presunção jurídica”.

Note-se que 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”. Isto é, sabe-se o valor dos ganhos porque foram registrados pelo próprio contribuinte na sua EFD e sabe-se que além do limite de 1,8387% não é fisicamente possível que os ganhos registrados se refiram aos volumes disponíveis para comercialização registrados na EFD e que o excedente, obrigatoriamente, deve ser referir a entradas sem documentação fiscal.

Em suma, a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, com base nos valores conhecidos e registrados pelo contribuinte na sua EFD e seguindo as leis da física que não podem ser violadas, 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.

### Os erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD. As retificações dos arquivos EFD apresentados.

Disse que constatou erros na escrituração fiscal já apresentada ao fisco, essa pode ser retificada na forma indicada no art. 251 do RICMS-BA/12 e o Ajuste SINIEF 02/2009. Então, os arquivos da EFD já apresentados ao fisco poderão ser retificados pelo contribuinte até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária. Por exemplo: arquivo EFD de 05/2014, entregue até 25/06/2014, pode ser retificado livremente até 31/08/2014.

E que após esse prazo, as retificações nas EFD somente podem se dar mediante autorização da Secretaria de Fazenda - comando a ser inserido através do sistema EFD, disponível tanto para o contribuinte quanto para o Auditor Fiscal. Ainda, o sistema da Sefaz, de forma didática, informa essas regras para a retificação durante a realização do processo – vide telas abaixo. Por exemplo, na hipótese de o contribuinte comandar a solicitação de autorização para retificação da EFD de período que está ou esteve sob fiscalização, o sistema apresentará um alerta em tela e no recibo da autorização da retificação, não impedindo que seja concluído o pedido e enviado o arquivo retificador.

Ressalta que a apresentação do arquivo retificador e a sua recepção pelo sistema de forma alguma torna a EFD válida – vide o inciso I, § 7º, clausula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009. Esses arquivos ficam sujeitos às ressalvas impostas pela legislação que são esclarecidas ao contribuinte no exato momento da apresentação dos novos arquivos, não podendo alegar ignorância ou desconhecimento dessas regras de validade jurídica.

Sendo assim, a afirmação de a fiscalização utilizou versões da EFD que foram posteriormente alteradas não é verdadeira, pois, a mera afirmação de que foram apresentados arquivos retificadores e que estes foram aceitos não autoriza presumir que eles tenham atendido as condições impostas pela legislação para que fossem juridicamente válidos para utilização no procedimento de fiscalização.

### A checagem de possíveis erros no controle de estoques registrados na EFD.

Pontua que a cada dia, DT\_FECH no registro 1300, o empresário deve registrar:

- (i)  $ESTQ\_ABERT + VOL\_ENTR = VOL\_DISP$ .
- (ii)  $VOL\_DISP - VOL\_SAIDAS = ESTQ\_ESCR$ .
- (iii)  $ESTQ\_ESCR - FECH\_FISICO = VAL\_AJ\_PERDA$ , quando o  $ESTQ\_ESCR$  for maior que o  $FECH\_FISICO$ .

(iv) *FECH\_FISICO - ESTQ\_ESCR = VAL\_AJ\_GANHO*, quando o *FECH\_FISICO* for maior que o *ESTQ\_ESCR*.

E que é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível. Esses erros tendem a ocorrer nas seguintes maneiras:

- (i) *ESTQ\_ABERT*: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma (quando houver mais de um tanque) e transposição do registro 1310 para o registro 1300;
- (ii) *VOL\_ENTR*: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro no registro da data da efetiva entrada;
- (iii) *VOL\_DISP*: erro na soma do *ESTQ\_ABERT* com o *VOL\_ENTR*;
- (iv) *VOL\_SAIDAS*: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD ou erro na soma (quando houver mais de um bico) e transposição do registro 1320 para o 1300;
- (v) *ESTQ\_ESCR*: erro na subtração do *VOL\_SAIDAS* do *VOL\_DISP*;
- (vi) *FECH\_FISICO*: erro de medição, erro na anotação da medição na EFD;
- (vii) *VAL\_AJ\_GANHO*: erro na subtração do *FECH\_FISICO* do *ESTQ\_ESCR*, quando o *FECH\_FISICO* for maior *ESTQ\_ESCR*;
- (viii) *VAL\_AJ\_PERDA*: erro na subtração do *ESTQ\_ESCR* do *FECH\_FISICO*, quando o *ESTQ\_ESCR* for maior que o *FECH\_FISICO*.

Destaca que a Portaria DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar vagamente que houve um erro para afastar a utilização pelo fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6% (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Ressalte-se, 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.

Obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

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.

Ressalta 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).

Por fim, salienta que, em nosso trabalho:

- (i) *Refizemos todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontramos erro algum.*
- (ii) *Verificamos as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontramos erro algum.*
- (iii) *Checamos 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.*

**Os supostos erros na fiscalização apontados pela impugnante. O cancelamento dos ganhos com as perdas sucessivas.**

A impugnante alega que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas

antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD. 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.

Pondera que 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 – vide tabela abaixo.

DT FECH	ESTQ ABERT	VOL ENTR	VOL DISP	VOL SAIDAS	ESTQ ESCR	VAL AJ PERDA	VAL AJ GANHO	FECH FISICO
d-1	1000	0	1000	100	900			900
d	900	0	900	100	800		50	850 (800)
d+1	800	0	800	100	700			700

#### Os erros de medição.

Como sabido, 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, 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.

#### Os erros na digitação do FECH\_FISICO.

Disse que há limites para os “erros de digitação”. Os “erros de digitação” não ocorrem aleatoriamente. Por exemplo, recentemente foi noticiado que:

Um erro de digitação nos números de São Paulo teria causado a confusão. A primeira informação dava conta de 1.307 óbitos no estado, que é considerado o epicentro da epidemia no país. Na verdade, foram 1.037. (<http://reduziu.com/IRZ>)

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”.

Notou 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\_GANHO e no mínimo VAL\_AJ\_GANHO - 0,6% x VOL\_DISP.

Desse modo, terá ocorrido um erro de digitação, se:

- (i) O valor anotado for resultante da alteração da ordem dos dígitos do número digitado com erro.
- (ii) Dentre as combinações dos dígitos do FECH\_FISCO, houve um número cuja diferença do FECH\_FISCO esteja entre os valores de  $VAL\_AJ\_GANHO - 0,6\% \times VOL\_DISP$  (mínimo) e  $VAL\_AJ\_GANHO$  (máximo)

Ressalta que a prova desse erro pode ser feita facilmente com a apresentação do documento digitado.

**Os erros nas anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor.**

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 conferimos 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.

**As movimentações entre postos feitas sem documentação fiscal.**

Ressalta ainda não é incomum a movimentação de combustíveis entre postos, apesar de ser proibida pela ANP. Normalmente, essa é feita entre postos da mesma empresa, mas nada impede que ocorra entre empresas distintas. Isso deveria ser feito 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.

**Volumes armazenados maiores que a tancagem registrada do posto de combustível.**

A tancagem do posto revendedor por der 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, não é incomum que os postos aproveitem para comprar combustível antes de um aumento anunciado e o deixem estocado nos seus caminhões tanque. Note-se 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.

**Posto operando como TRR.**

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.

**As movimentações entre o FECH\_FISICO e o ESTQ\_ABERT do dia seguinte.**

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

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.

Essas situações devem ser analisadas caso a caso e normalmente, na prática da fiscalização, indicam a ausência da informação da movimentação de combustíveis de um dia ou mais no registro 1300. 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.

### **O levantamento quantitativo de estoques feito anualmente.**

A impugnante apresenta uma análise das vendas e compras ao longo do ano para demonstrar que não teria havido discrepâncias. Essa análise está equivocada, pois, como ela mesma lembra em sua defesa, ao longo do ano os ganhos se cancelam com as perdas. Isso significa dizer que, havendo entradas sem notas fiscais travestidas de ganhos, basta promover saídas disfarçadas de perdas que as segundas cancelam as primeiras. Isto é, para que as omissões de entradas não sejam percebidas basta que saiam sem notas entre os levantamentos de estoques inicial e final.

Outro ponto importante é que um levantamento quantitativo de estoques deve ser feito em um período inferior à rotação dos estoques. (Mais precisamente, o período do levantamento deve ter no máximo metade do menor ciclo de rotação de estoques de combustíveis - Teorema de Nyquist, fundamental no campo da teoria da informação). Se assim não for, os estoques podem ser adquiridos sem notas e totalmente vendidos sem notas, de forma que no levantamento do estoque inicial não havia mercadoria desacompanhada de documentação fiscal e no levantamento de estoque final todas as compras sem notas já haviam sido vendidas. Assim, como o estoque de combustíveis dos postos é renovado até três vezes por semana, um levantamento de estoques, para ser eficaz, deve ser feito diariamente. Não é por outro motivo que o controle de estoques dos postos revendedores é diário, pois, de outra forma seria ineficaz. Por exemplo, um ano tem cerca de 52 semanas, se um posto renovar seus estoques uma vez por semana, se o levantamento for feito na primeira e na última semana do ano, nas demais 50 semanas todas as movimentações poderiam ter sido feitas sem documentação que o levantamento não seria capaz de evidenciar isso.

Como demonstração desse fato, anexamos à essa informação fiscal os levantamentos de estoques feitos a cada ano para cada combustível com base nos dados do registro 1300.

### **A prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor. Os livros como meio de prova contra o empresário.**

Reproduz os arts. 226 e 417 do CC e pontuou 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 - art. 373, II e 419 do CPC.

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, como ensina J. X. Carvalho de Mendonça (Dos livros dos comerciantes, p. 105).

Como a indivisibilidade da confissão, a dos registros ou lançamentos nos livros dos comerciantes têm trazido dificuldades práticas. A indivisibilidade prevalece em toda a extensão quando as partidas ou lançamentos acham-se entre si presos por laços de conexidade. Se, porém, as partidas são distintas, separadas, ou se referem a fatos diversos, não pode ser invocada a indivisibilidade.

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 utilização na fiscalização da escrituração fiscal digital (EFD). A validade jurídica da EFD.**

Destaca o art. 247 do RICMS/12 e reforço entendimento que a 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. 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 de agosto de 2001.

#### **A concessão de prazo para a regularização da EFD.**

Pondera que a não aplicação do 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”. Mas, o que são essas inconsistências?

Uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. Por exemplo, seria inconsistente informar o ano de nascimento de alguém como 1920 e a sua idade como sendo de 50 anos. Nesse caso, seria necessário pedir esclarecimentos acerca de qual das duas informações estaria correta, a primeira ou a segunda?

No caso da fiscalização efetuada, 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.

#### **A inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 55/14**

Assinala que a Instrução Normativa nº 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, de 04 de dezembro de 1996*”.

Diz que à primeira vista, pode parecer que essa norma atinge todas as fiscalizações com arquivos eletrônicos, mas a sua leitura revela que 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 “l” 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.

### **Os alegados erros nos registros 1300 da EFD.**

Antes de mais nada, 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. 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.

### **O uso do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova de erros na EFD.**

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 Auto de Infração, 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.

Afirma 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.

### **A falta de apresentação da EFD com o registro 1300.**

O levantamento das omissões de entradas nos termos do parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/98 é feito com base nos valores anotados no registro 1300 da EFD apresentada mensalmente. Por óbvio, a falta da apresentação do registro 1300 na EFD inviabiliza o exame dos ganhos volumétricos dos combustíveis movimentados e prejudica a fiscalização dos meses em que isso ocorre. Mas, se não é possível realizar a fiscalização, nada impede de efetuar a auditoria dos meses efetivamente entregues.

Observa que a ausência do registro 1300 não revela necessariamente erro na EFD, haja vista que este só deve ser informado se houver movimentação de combustíveis no posto revendedor. Se ele não for informado, pode-se concluir que não houve movimentação no posto (por exemplo, como no caso de uma reforma nas instalações).

Além disso, ninguém pode alegar a própria torpeza em seu benefício – *“nemo auditur propriam turpitudinem allegans”* – pois, não é jurídico nem moral tentar prevalecer-se a impugnante de vício para a qual concorreu deixando de apresentar suas EFD com o registro 1300, apesar de ter efetuado movimentação de combustíveis, como alega em sua defesa.

### **O cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis. A legislação aplicável no cálculo do ICMS devido.**

Além dos motivos indicados acima, 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, de 04 de dezembro de 1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”.

Reproduz o art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96 e ressalta que é admitida prova em contrário, isto é, a impugnante pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada. Já o art. 7º, II da Portaria nº 445/98, esclarece que a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto. Ainda, a Instrução Normativa nº 56/2007 dita, no seu primeiro item.

### **O ICMS devido como responsável solidário.**

Os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária conforme a figura abaixo (Ricardo Alexandre, “Direito tributário esquematizado”. 8. Ed.).

Isso posto, segundo o art. 10 da Portaria nº 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” (art. 10, I, “a”, da Portaria nº 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 Portaria nº 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei nº 7.014/96 – Art. 6º, IV.

Assim sendo, só podemos concluir que não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a Instrução Normativa nº 56/2007 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção do art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, mas do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

### **O ICMS de responsabilidade do próprio sujeito passivo.**

Primeiramente, devemos enfatizar que o lançamento de ofício efetuado não está relacionado com presunções de receitas ocorridas anteriormente como a impugnante alega. Isso só caberia se tratássemos de omissões de entradas de mercadorias cuja tributação se dá pela saída para que, apurada omissão de entradas de mercadorias que tem sua tributação pelas saídas, se aplicasse a presunção de que esta omissão de entradas se deu para ocultar receitas anteriormente obtidas a partir de operações de saídas tributadas e omitidas, isto é, sem pagamento do imposto.

Agora, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos. Ressalte-se que a entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo. Dessa forma, conforme o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, no caso o posto revendedor. Esse, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

Dessa forma, não cabe a aplicação do cálculo de proporcionalidade disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, pois o objeto do lançamento não trata de presunção de omissão de saídas, mas de omissão de entradas de mercadorias tributadas nesse momento.

Sobre isso, devemos ressaltar que as omissões de entradas não são nada mais nada menos do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação

fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS. E, como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonegando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos. Fica claro, então, que é equivocado aplicar os dispositivos da Instrução Normativa nº 56/2007 sem que se leve em consideração a adição das entradas sem documentação fiscal.

Desse modo, considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pela impugnante nos seus tanques, temos:

$$\begin{aligned} \text{Volume de Produto no Tanque} \\ = & \text{Volume de Combustível com Nota} \\ + & \text{Volume de Combustível sem Nota} \end{aligned}$$

Ou seja, o volume de produto disponível no tanque é igual à soma do volume de combustível comprado regularmente com notas fiscais e o volume combustível comprado irregularmente sem notas fiscais e cuja entrada foi omitida na EFD.

Já as suas saídas são:

$$\begin{aligned} \text{Saídas do Tanque} \\ = & \text{Saídas de Combustível com Nota} + \text{Saídas de Combustível sem Nota} \end{aligned}$$

Quer dizer, como o combustível adquirido sem notas fiscais está misturado ao volume total, quando é efetuada uma venda, na verdade, está-se vendendo a mistura, e a sua proporção na saída é exatamente a proporção dos volumes misturados no tanque:

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

À vista disso, a receita da venda do combustível adquirido sem notas fiscais também segue a mesma proporção das saídas:

$$\frac{\text{Receita de Combustível sem Nota}}{\text{Receita de Combustível com Nota}} = \frac{\text{Volume de Combustível sem Nota}}{\text{Volume de Combustível com Nota}}$$

Em síntese, como demonstrado acima, se a receita obtida com a venda do combustível adquirido sem notas fiscais é proporcional àquela obtida com os combustíveis regularmente adquiridos com notas fiscais, então a receita obtida com os combustíveis adquiridos sem notas fiscais atende exatamente a proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa nº 56/2007.

Por fim, após termos rebatido todos os pontos da impugnação, sustentamos a total procedência do lançamento.

O nobre Procurador da PGE/PROFIS, Dr. Raimundo Andrade, na sessão do dia 18/04/2022, quando do julgamento de auto de infração análogo, informou e enviou documentos acerca de ação judicial impetrada pela empresa recorrente no decorrer do trâmite do atual Processo Administrativo Fiscal.

Trata-se de uma Ação Declaratória com Pedido de Tutela de Urgência Inaudita ajuizada pela empresa, envolvendo a matriz e suas filiais, na 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador tendo como Requerido o Estado da Bahia sob o nº 8024453-36.2022.8.05.0001, com última distribuição datada de 24/02/2022 e tendo como referência o Processo Judicial de nº 8009255-56.2022.8.05.0001, cujo direito perseguido é idêntico, nos termos postos pelos advogados da requerente no processo judicial.

Após a análise dos argumentos, fatos, documentos e da legislação, passo a exarar o seguinte voto.  
Registro a presença do advogado do Autuado, Sr. Fernando Marques Villa Flor – OAB/BA nº 11.026 e o autuante da empresa autuada, nos quais fizeram sustentação oral.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a decisão recorrida da 3ª JJF, que julgou pela

Procedência (com redução da multa de 100%, para 60% - primeira infração) do Auto de Infração, no valor reclamado de R\$ 353.993,16, em decorrência das: **Infração 1** - falta de recolhimento por responsável solidário que adquiriu combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e sem a devida escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de ST, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD nos exercícios de 2015 a 2018; **Infração 2** - entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço sujeito a tributação sem o devido registro na escrita fiscal nos meses de julho, setembro a novembro de 2015, fevereiro e junho de 2017; **Infração 3** - entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal nos meses de janeiro, março, novembro e dezembro de 2015, janeiro e abril de 2017; **Infração 4** - entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado, sem o devido registro na escrita fiscal, no mês de setembro de 2018.

A recorrente apresenta a peça recursal tão somente quanto à infração 1. Na peça defensiva, o patrono do autuado não trouxe nenhuma questão quanto às infrações 2, 3 e 4, objeto também da autuação, que representam multas por descumprimento de obrigação acessória, conforme descrita acima. Na decisão da JJF, o colegiado se manifestou quanto ao silêncio por parte do autuado/patrono e manteve a autuação quanto às infrações, no qual, consequentemente, também mantendo, devido não ter argumentos recursais para revisão nesta segunda fase administrativa.

Considerando que o Procurador Dr. Raimundo Luiz Andrade, quando da sessão de julgamento ocorrida em 18/04/2022, em processo análogo, destaca a existência de ação judicial em curso e impetrada pela empresa recorrente durante o trâmite do atual Processo Administrativo Fiscal contra o Estado da Bahia, abarcando a mesma matéria específica dos lançamentos de ofício, opinando os nobres Procuradores, que o Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo restou prejudicado, à luz da clara e precisa dicção dos artigos 126 do COTEB e 117 do RPAF/99, no qual transcrevo *in verbis*:

COTEB:

*Art. 126. Escolhida a via judicial pelo contribuinte, fica prejudicada sua defesa ou recurso, importando tal escolha a desistência da defesa ou do recurso interposto, considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis.*

RPAF/99:

*Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.*

*§ 1º O Auto de Infração será remetido à DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113:*

*I - na fase em que se encontre, tratando-se de ação judicial relativa a Auto de Infração preexistente;*

*II - imediatamente após a sua lavratura ou quando se tomar conhecimento da existência da ação judicial, quando esta for anterior ao Auto de Infração, caso a discussão judicial diga respeito especificamente à matéria objeto do procedimento administrativo.*

*§ 2º A ação judicial proposta pelo sujeito passivo não suspende a execução do crédito tributário, salvo quando:*

*I - acompanhada do depósito do seu montante integral;*

*II - concedida medida liminar em mandado de segurança, determinando a suspensão.*

*§ 3º A suspensão da exigibilidade do crédito nos casos de depósito do valor ou de concessão de medida liminar em mandado de segurança não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.*

*§ 4º Quando o contribuinte ou responsável, antecipando-se a procedimento administrativo ou medida de fiscalização, promover contra a fazenda pública estadual qualquer ação judicial em que se discuta matéria tributária, a repartição fiscal competente deverá providenciar e fornecer à Procuradoria Geral do Estado, por provocação desta:*

*I - Termo de Ocorrência, a ser imediatamente lavrado para apurar a situação tributária do contribuinte, com relação à questão discutida em juízo;*

*II - os elementos de informação que possam facilitar a defesa judicial da Fazenda Pública e a completa apuração do crédito tributário.*

*§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, se a matéria discutida envolver procedimentos futuros, serão realizadas verificações periódicas para controle das atividades tributáveis.*

Neste contexto, por tudo quanto exposto e considerando que a propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto, concluo PREJUDICADA a análise do Recurso Voluntário, devendo o presente Processo Administrativo Fiscal ser remetido a PGE/PROFIS para adoção das medidas cabíveis.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0049/19-0**, lavrado contra **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, no valor de **R\$ 353.693,10**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “d”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 300,06**, prevista no inciso IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05, devendo ser remetido o presente Processo Administrativo Fiscal à PGE/PROFIS para Controle da Legalidade e adoção das mediadas cabíveis.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de maio de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS